

Profili caratterizzanti il
BILANCIO D'ESERCIZIO
al 31 dicembre 2013



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
SALERNO
ENTE PUBBLICO NON ECONOMICO



Associazione
Commercialisti
Salerno

intervento di Giancarlo Modolo

N.B.: *l'impostazione del materiale è stata attuata in modo analitico per costituire «dispensa» dell'incontro di studio e non come supporto di mera proiezione. In ogni caso, si pone in evidenza che l'elaborazione dei testi, anche se curata con scrupolosa attenzione, non può comportare specifiche responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze.*

Salerno

11 aprile 2014

ARGOMENTI

1

Aspetti generali

2

Operazioni in leasing

3

I crediti: rappresentazioni in bilancio e
ricadute fiscali

4

Crediti e debiti in valuta

5

Irap e bilancio

6

Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errore
e situazioni da meditare

Profili caratterizzanti il bilancio d'esercizio al 31 dicembre 2013

Apertura lavori

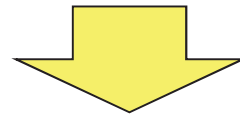
Aspetti generali

PRINCIPIO DI COMPETENZA

OIC 11

Bilancio d'esercizio – finalità e postulati

L'effetto delle operazioni e degli altri eventi deve essere rilevato contabilmente ed attribuito all'esercizio al quale tali operazioni ed eventi si riferiscono e non a quello in cui si concretizzano i relativi movimenti di numerario (incassi e pagamenti)



La determinazione dei risultati d'esercizio implica un procedimento di identificazione, di misurazione e di correlazione di ricavi e costi relativi ad un esercizio

Aspetti generali

PRINCIPIO DI COMPETENZA

OIC 11

I ricavi, come regola, generale devono essere riconosciuti quando si verificano le seguenti 2 condizioni

Il processo produttivo dei beni o servizi è stato completato

Regole particolari riguardano la rilevazione del valore della produzione delle opere in corso di esecuzione

Lo scambio è già avvenuto, si è cioè verificato il passaggio sostanziale e non formale del titolo di proprietà. Tale momento è convenzionalmente rappresentato dalla spedizione o dal momento in cui i servizi sono resi e sono fatturabili

Aspetti generali

PRINCIPIO DI CORRELAZIONE

I costi devono essere correlati con i ricavi dell'esercizio

La correlazione costituisce un corollario fondamentale del principio di competenza ed intende esprimere la necessità di contrapporre ai ricavi dell'esercizio i relativi costi siano essi certi che presunti

La correlazione si realizza:

- a) per associazione di causa ad effetto tra costi e ricavi;
- b) per ripartizione dell'utilità o funzionalità pluriennale su base razionale e sistematica, in mancanza di una più diretta associazione;
- c) per imputazione diretta di costi al conto economico dell'esercizio o perché associati al tempo o perché sia venuta meno l'utilità o la funzionalità del costo.

Aspetti generali

TUIR

La competenza è il principio generale che presiede alla determinazione del reddito di impresa

CORRELAZIONE COSTI-RICAVI



Il principio di competenza deve essere interpretato nel senso che i costi devono seguire i ricavi.

Aspetti generali

CONTRATTO DI AGENZIA

Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 12 luglio 2006, n. 91/E

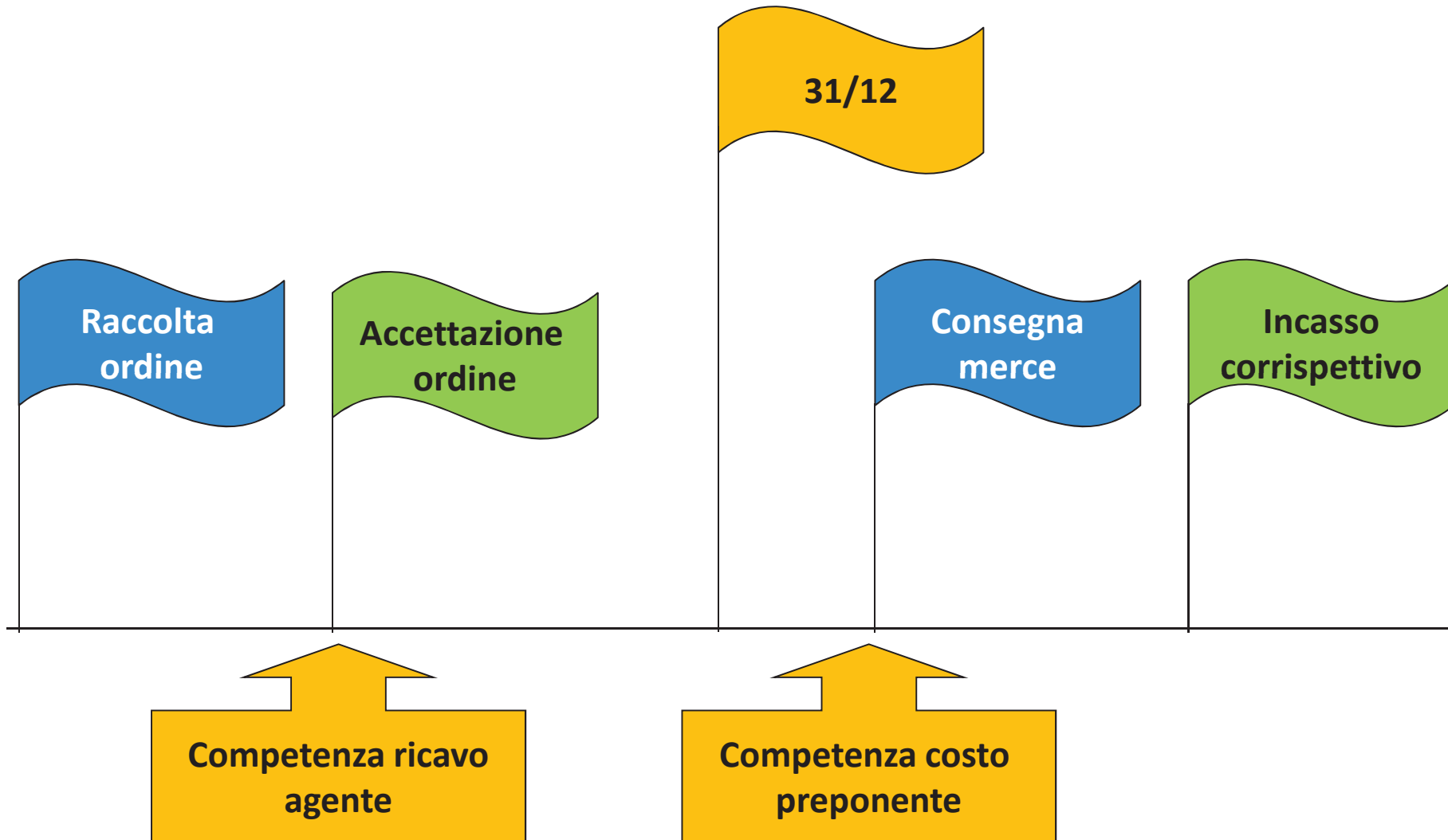
PROVVIGIONI ATTIVE

L'ultimazione della prestazione - costituente, quale regola generale, il momento rilevante, ai fini fiscali, per l'imputazione temporale dei proventi relativi alle prestazioni di servizi - **può dirsi verificata in toto nel momento di insorgenza del diritto alla provvigione** (che matura alla data in cui il preponente e il terzo concludono il contratto, promosso dall'agente stesso)

PROVVIGIONI PASSIVE

Le provvigioni passive, corrisposte dall'impresa preponente in dipendenza di un contratto di agenzia, **sono di competenza del medesimo esercizio in cui rilevano i ricavi** per cui le medesime provvigioni sono dovute.

Aspetti generali



Aspetti generali

DETERMINAZIONE DEL REDDITO D'ESERCIZIO

Ratei attivi

Quote di **proventi** la cui manifestazione finanziaria avverrà in futuro, ma di competenza del periodo

Ratei passivi

Quote di **costi** la cui manifestazione finanziaria avverrà in futuro, ma di competenza del periodo

Fatture da emettere

Crediti presunti che misurano ricavi di entità non ancora definita e che, quindi, avranno manifestazione finanziaria posticipata

Fatture da ricevere

Debiti presunti che misurano costi di entità non ancora definita e che, quindi, avranno manifestazione finanziaria posticipata

Rimanenze di magazzino

Costi sostenuti per l'acquisto di fattori produttivi a breve ciclo di utilizzo che alla fine del periodo non hanno ancora prodotto i relativi ricavi da rinviare in base al principio di competenza

Aspetti generali

DETERMINAZIONE DEL REDDITO D'ESERCIZIO

PRINCIPIO DI COMPETENZA ECONOMICA

Art. 2423 bis, c. 1, p. 3 c.c.

Regola -> i proventi e gli oneri di competenza dell'esercizio devono costituire oggetto di imputazione, indipendentemente dalla data di incasso o del pagamento

Ne deriva che l'effetto delle operazioni e degli altri eventi deve essere rilevato contabilmente ed attribuito all'esercizio al quale tali operazioni ed eventi si riferiscono e non a quello in cui si concretizzano i relativi movimenti di numerario (incassi e pagamenti)

Ricavi di competenza economica
dell'esercizio

Costi di competenza economica
dell'esercizio

Reddito dell'esercizio

Aspetti generali

DETERMINAZIONE DEL REDDITO D'ESERCIZIO

Conto cassa
Debiti verso soci

Compensi amministratori

**Accantonamenti oneri
pluriennali**

**Mensilità aggiuntive lavoro
dipendente + Ferie maturate
non pagate e non godute**

Spese di manutenzione

**Autovetture, spese telefoniche
e oneri di trasferta lavoratori
dipendenti**

Rateizzazione plusvalenze

Fiscalità differita
(cenni)

Aspetti generali

CONTO CASSA

Conto cassa
Debiti verso soci

Sono presenti:

- versamenti soci (*anche di modesta entità*) più o meno continui?
- Rimborsi ai soci dei versamenti effettuati? Che magari azzerano alla fine dell'esercizio il totale dei versamenti eseguiti durante l'anno?

indipendentemente dalle problematiche legate all'antiriciclaggio

Sì

Se la somma sei sinoli versamenti supera € 3.600 (indipendentemente dai rimborsi) deve essere effettuata la comunicazione annuale.

Ma attenzione -> i soci sono in grado di dimostrare la tracciabilità o la provenienza delle somme?

Aspetti generali

COMPENSI AMMINISTRATORI

**ORDINANZA
n. 25572 del
14.11.2013**

OGGETTO: deducibilità compenso amministratore unico

I **compensi dell'amministratore unico di srl non sono deducibili dal reddito d'impresa**; ciò in quanto, sussiste un'equiparazione tra amministratore unico e imprenditore (la remunerazione riconosciuta rientrerebbe in quella relativa all'attività svolta dall'imprenditore, la cui deducibilità è vietata dalle disposizioni del TUIR).

conforme

Cassazione 13.08.2010, n. 18702

contro

Cassazione 10.12.2010, n. 24957

Risoluzione 31.12.2012, n. 113/E

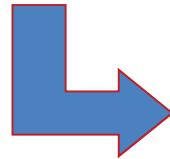
Aspetti generali

COMPENSI AMMINISTRATORI

Risoluzione 31.12.2012, n. 113/E

L'art. 95, comma 5, del "nuovo" TUIR stabilisce che ***"I compensi spettanti agli amministratori delle società ed enti di cui all'art. 73, comma 1, sono deducibili nell'esercizio in cui sono corrisposti"***.

 a seguito dell'eliminazione del rinvio contenuto nell'articolo 95 del "vecchio" TUIR, **non risulta più possibile l'applicazione di disposizioni contenute in sezioni diverse da quella riguardante l'IRES stessa.**

 le disposizioni inerenti l'IRES trovano **applicazione anche nei confronti delle società in nome collettivo** e in accomandita semplice **a seguito dell'espreso rinvio contenuto nel comma 1 dell'articolo 56 del "nuovo" TUIR** per cui "il reddito d'impresa è determinato secondo le disposizioni della sezione I del capo II del titolo II".

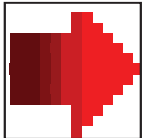
Aspetti generali

COMPENSI AMMINISTRATORI

Cass. 15.4.2013 sentenza n. 9036

OGGETTO: congruità dei compensi

...rientra nei poteri dell'Amministrazione finanziaria la valutazione di congruità dei costi e dei ricavi esposti nel bilancio e nelle dichiarazioni, anche se non ricorrano irregolarità nella tenuta delle scritture contabili o vizi negli atti giuridici d'impresa, con possibile negazione della deducibilità di un costo ritenuto insussistente o sproporzionato, non essendo l'Ufficio vincolato ai valori o ai corrispettivi indicati nelle delibere sociali o nei contratti.



conforme

Cassazione 11.02.2013, n. 3243

Cassazione 14.11.2013, n. 25572

Aspetti generali

COMPENSI AMMINISTRATORI

Previsione generale



Reddito assimilato a lavoro dipendente

Previsione
alternativa



Reddito di lavoro autonomo

Circ. 105/E/2001
Ris. 56/E/2002

Oggetto proprio della professione

Connessione con attività di amministratore
(es.: *geometra per società di costruzione*)

Aspetti generali

COMPENSI AMMINISTRATORI

Reddito assimilato a lavoro dipendente

Rilevanza fiscale



Compenso -> principio di cassa allargato
(esercizi a cavallo -> principio di cassa stretto)

Art. 95-c.5 -> compensi deducibili al pagamento

Art. 51.c1 -> compensi imponibili per il percipiente nel 2013 se corrisposti entro il
12.1.2014

Aspetti generali

COMPENSI AMMINISTRATORI

Reddito lavoro autonomo
(Amministratore titolare di partita Iva)

Rilevanza fiscale



Compenso -> principio di cassa (stretto)

Art. 54-c.1 -> compensi imponibili per il percipiente nel 2013 se corrisposti entro il 31.12.2013

Deducibile Irap

Aspetti generali

COMPENSI AMMINISTRATORI

Compenso di competenza del 2011, **corrisposto** o **rinunciato** nel 2013

In Unico 2012
(anno 2011)

Quadro RF – Variazione in aumento
RF15

In Unico 2014
(anno 2013)

Quadro RF – Variazione in diminuzione
RF40

Rinuncia compenso
da parte
amministratore
(*causa crisi*)

Sopravvenienza attiva per l'impresa?
E nessuna implicazione ai fini fiscali?

NO

Come se si fosse verificato il prelievo e il successivo
riversamento – reddito da dichiarare

Attenzione -> **INCASSO GIURIDICO**
(circolare 27.5.1994, n. 73/E)

Aspetti generali

INDENNITÀ SUPPLETIVA CLIENTELA

Art. 1751 del C.C. (post modifiche art. 4 D.Lgs. 10.09.1991, n. 303)

- disciplina l'indennità di cessazione **senza operare più alcun riferimento ad altre fonti**, costituendo pertanto l'unica fonte normativa in ordine alla relativa disciplina;
- **non ripropone la distinzione** (prevista dalla contrattazione collettiva) tra “**indennità di risoluzione del rapporto**”, “**indennità suppletiva di clientela**” e “**indennità meritocratica**”), fornendo quindi una nozione unitaria e compiuta dell'indennità di cessazione;

Circolare 33/E del 08.11.2013

Gli accantonamenti per l'indennità suppletiva di clientela, dovuta in applicazione della norma recata dall'art 1751 in vigore dal 1° gennaio 1993, devono ritenersi deducibili dal reddito di impresa della casa mandante, **in quanto detta indennità è compresa tra le “indennità per la cessazione di rapporti di agenzia”, cui fa riferimento l'art. 17, primo comma, lettera d) del Tuir.**

Aspetti generali

INDENNITÀ SUPPLETIVA CLIENTELA

**Circolare 33/E dell'8.11.2013
gestione del contenzioso**

**Periodi d'imposta
anteriori al 1 gennaio 1993**

Restano valide le istruzioni fornite con la Circolare del 6/07/2007, n. 42/E **può ancora essere sostenuta la linea interpretativa** secondo cui l'indennità suppletiva di clientela costituisce, in pendenza del rapporto di agenzia, **un costo meramente eventuale** sia nell'an che nel quantum e, come tale, **non deducibile, per competenza, dal reddito d'impresa.**

**Periodi d'imposta
posteriori al 1 gennaio 1993**

Deve ritenersi **corretta la tesi favorevole alla deducibilità, per competenza,** dell'accantonamento per indennità di cessazione del rapporto di agenzia in tutte le sue componenti, **senza che possa invocarsi a contrario la carenza dei requisiti di certezza e determinabilità (art. 109 TUIR).**

Aspetti generali

FISCALITÀ DIFFERITA

UTILE / PERDITA SCATURENTE dal Conto Economico

+ Variazioni in aumento

- Variazioni in diminuzione

Determinate in base a
quanto disposto
dal T.U.I.R.

REDDITO FISCALE (reddito imponibile per il calcolo
delle imposte)

Aspetti generali

FISCALITÀ DIFFERITA

IMPOSTE ANTICIPATE – IMPOSTE DIFFERITE

- ✓ Disposizioni del Codice Civile P.C. n. 25
- ✓ IAS 12 (Imposte sul reddito)

OBIETTIVO

nel conto economico dell'esercizio deve apparire il costo per imposte di competenza dell'esercizio a prescindere dal fatto che esso abbia comportato o meno un debito verso l'erario

Aspetti generali

FISCALITÀ DIFFERITA

**STATO PATRIMONIALE
(Attivo)
C) II Crediti**

...
4-bis) Crediti tributari
4-ter) Imposte anticipate
...

**STATO PATRIMONIALE
(Passivo)**

B) Fondi per rischi e oneri
2) Per imposte anche differite

D) Debiti
12) Debiti tributari

CONTO ECONOMICO
Imposte sul reddito di esercizio

...
22) Imposte sul reddito di esercizio, correnti, differite e
anticipate

Profili caratterizzanti il bilancio d'esercizio al 31 dicembre 2013

Operazioni di leasing

Operazioni di leasing

I TRE "REGIMI" PER LE IMPRESE

Contratti stipulati fino al 28 aprile 2012

**Contratti stipulati fino dal 29 aprile 2012 al 31
dicembre 2013**

Contratti stipulati dal 1° gennaio 2014

Operazioni di leasing

Contratti stipulati fino al 28 aprile 2012

Il rispetto della condizione della durata minima del contratto di leasing comportava il pieno riconoscimento ai fini fiscali dei canoni imputati a conto economico.

Di contro, il mancato rispetto di tale condizione determinava l'integrale indeducibilità degli stessi canoni.

Operazioni di leasing

**Contratti stipulati dal 29 aprile 2012
al 31 dicembre 2013**

IPOTESI	
La durata contrattuale coincide con quella minima individuata dall'articolo 102, comma 7, del TUIR	I canoni sono deducibili con lo stesso ritmo con cui sono imputati a conto economico
La durata contrattuale è superiore a quella minima individuata dall'articolo 102, comma 7, del TUIR	I canoni sono deducibili sulla base dell'imputazione a conto economico, secondo il principio della previa imputazione al conto economico recato dall'articolo 109, comma 4, del TUIR
La durata contrattuale è inferiore a quella minima individuata dall'articolo 102, comma 7, del TUIR	I canoni sono deducibili in un arco temporale maggiore rispetto a quello di imputazione a conto economico. Si verifica, dunque, un disallineamento tra i valori civili e fiscali delle quote di competenza di ciascun esercizio, con la necessità di effettuare le corrispondenti variazioni in aumento del reddito in sede di dichiarazione dei redditi

Operazioni di leasing

**Contratti stipulati dal 29 aprile 2012
al 31 dicembre 2013**

LA DEDUCIBILITÀ FISCALE DEI CANONI DI LOCAZIONE FINANZIARIA

Beni mobili (diversi dalle autovetture)	2/3 del periodo di normale ammortamento fiscale
Beni immobili	2/3 del periodo di normale ammortamento fiscale con un minimo di 11 anni ovvero pari almeno a 18 anni in relazione all'attività esercitata dall'impresa utilizzatrice
Autovetture	2/3 del periodo di normale ammortamento fiscale per le auto aziendali strumentali (noleggiatori, taxisti, etc.) e per quelle assegnate ad uso promiscuo al dipendente 100% del periodo di normale ammortamento fiscale per le auto non assegnate di cui all'articolo 164, comma 1, lettera b), del TUIR

Operazioni di leasing

Contratti stipulati dal 29 aprile 2012 al 31 dicembre 2013

Macchine d'ufficio elettroniche

Aliquota di ammortamento: 20%

Periodo (teorico) di ammortamento: 60 mesi (5 anni)

Periodo minimo di deducibilità fiscale del leasing: 40 mesi

Durata del leasing: 40 mesi

I canoni sono deducibili con lo stesso ritmo (40 mesi) con cui sono imputati a conto economico (40 mesi).

Non si genera fiscalità differita.

Operazioni di leasing

Contratti stipulati dal 29 aprile 2012 al 31 dicembre 2013

Macchinari

Aliquota di ammortamento: 10%

Periodo (teorico) di ammortamento: 120 mesi (10 anni)

Periodo minimo di deducibilità fiscale del leasing: 80 mesi

Durata del leasing: 120 mesi

I canoni sono deducibili sulla base dell'imputazione a conto economico (120 mesi), secondo il principio della previa imputazione al conto economico recato dall'articolo 109, comma 4, del TUIR.

Non si genera fiscalità differita.

Operazioni di leasing

Contratti stipulati dal 29 aprile 2012 al 31 dicembre 2013

Macchine d'ufficio elettroniche

Aliquota di ammortamento: 20%

Periodo (teorico) di ammortamento: 60 mesi (5 anni)

Periodo minimo di deducibilità fiscale del leasing: 40 mesi

Durata del leasing: 24 mesi

I canoni sono deducibili in un arco temporale maggiore (40 mesi) rispetto a quello di imputazione a conto economico (24 mesi). Si verifica, dunque, un disallineamento tra i valori civili e fiscali delle quote di competenza di ciascun esercizio, con la necessità di effettuare le corrispondenti variazioni in aumento del reddito in sede di dichiarazione dei redditi.

Si genera fiscalità anticipata.

Operazioni di leasing

Contratti stipulati dal 1° gennaio 2014

LA DEDUCIBILITÀ FISCALE DEI CANONI DI LOCAZIONE FINANZIARIA

Beni mobili (diversi dalle autovetture)	1/2 del periodo di normale ammortamento fiscale
Beni immobili	Non inferiore a 12 anni
Autovetture	1/2 del periodo di normale ammortamento fiscale per le auto aziendali strumentali (noleggiatori, taxisti, etc.) e per quelle assegnate ad uso promiscuo al dipendente
	100% del periodo di normale ammortamento fiscale per le auto non assegnate di cui all'articolo 164, comma 1, lettera b), del TUIR

Operazioni di leasing

Contratti stipulati dal 1° gennaio 2014

Macchine d'ufficio elettroniche

Aliquota di ammortamento: 20%

Periodo (teorico) di ammortamento: 60 mesi (5 anni)

Periodo minimo di deducibilità fiscale del leasing: 30 mesi

Durata del leasing: 30 mesi

I canoni sono deducibili con lo stesso ritmo (30 mesi) con cui sono imputati a conto economico (30 mesi).

Non si genera fiscalità differita.

Operazioni di leasing

Contratti stipulati dal 1° gennaio 2014

Macchinari

Aliquota di ammortamento: 10%

Periodo (teorico) di ammortamento: 120 mesi (10 anni)

Periodo minimo di deducibilità fiscale del leasing: 60 mesi

Durata del leasing: 90 mesi

I canoni sono deducibili sulla base dell'imputazione a conto economico (90 mesi), secondo il principio della previa imputazione al conto economico recato dall'articolo 109, comma 4, del TUIR.

Non si genera fiscalità differita.

Operazioni di leasing

Contratti stipulati dal 1° gennaio 2014

Macchine d'ufficio elettroniche

Aliquota di ammortamento: 20%

Periodo (teorico) di ammortamento: 60 mesi (5 anni)

Periodo minimo di deducibilità fiscale del leasing: 30 mesi

Durata del leasing: 24 mesi

I canoni sono deducibili in un arco temporale maggiore (30 mesi) rispetto a quello di imputazione a conto economico (24 mesi). Si verifica, dunque, un disallineamento tra i valori civili e fiscali delle quote di competenza di ciascun esercizio, con la necessità di effettuare le corrispondenti variazioni in aumento del reddito in sede di dichiarazione dei redditi.

Si genera fiscalità anticipata.

Operazioni di leasing

DURATA FISCALE PER I CONTRATTI STIPULATI FINO AL 31.12.2013

LA DEDUCIBILITÀ FISCALE DEI CANONI DI LOCAZIONE FINANZIARIA	
Beni mobili (diversi dalle autovetture)	2/3 del periodo di normale ammortamento fiscale
Beni immobili	2/3 del periodo di normale ammortamento fiscale con un minimo di 11 anni ovvero pari almeno a 18 anni in relazione all'attività esercitata dall'impresa utilizzatrice
Autovetture	2/3 del periodo di normale ammortamento fiscale per le auto aziendali strumentali (noleggiatori, taxisti, etc.) e per quelle assegnate ad uso promiscuo al dipendente 100% del periodo di normale ammortamento fiscale per le auto non assegnate di cui all'articolo 164, comma 1, lettera b), del TUIR

Operazioni di leasing

Caso:

Alfa è titolare di due contratti di leasing

Contratto 1

Leasing immobiliare stipulato per la durata di 18 anni nel 2010.

A conto economico sono imputati canoni per 100.000 di cui 12.300 di interessi impliciti.

Il calcolo di cui all'art. 96 consente di ritenere deducibili gli stessi

Contratto 2

Leasing immobiliare stipulato per la durata di 9 anni nel 2013.

A conto economico sono imputati canoni per 200.000 di cui 24.600 di interessi impliciti.

Il calcolo di cui all'art. 96 consente di ritenere deducibili gli stessi

Effetti in unico

Occorre considerare la ripresa in aumento conseguente al cosiddetto scorporo dei terreni

Effetti in unico

Occorre considerare:

- la ripresa in aumento relativa alla differenza tra durata contrattuale e periodo di deducibilità
- la ripresa in aumento conseguente al cosiddetto scorporo dei terreni (si ipotizza pari a € 20.000)

Operazioni di leasing

REDDITI QUADRO RF

Determinazione del reddito di impresa

In aumento rigo RF31:

codice 35: l'ammontare dei canoni di locazione finanziaria indeducibile ai sensi dell'art. 102, comma 7, del TUIR

In diminuzione rigo RF55:

codice 34, l'ammontare dei canoni di locazione finanziaria deducibile ai sensi dell'art. 102, comma 7, del TUIR, qualora già imputato a conto economico nei precedenti periodi d'imposta

Profili caratterizzanti il bilancio d'esercizio al 31 dicembre 2013

I crediti: rappresentazioni in bilancio e ricadute fiscali

I crediti: rappresentazioni in bilancio e ricadute fiscali

VALUTAZIONE CIVILISTICA DEI CREDITI

REQUISITI PER LA CONTABILIZZAZIONE

I ricavi devono essere rilevati contabilmente al verificarsi di due contestuali condizioni:

Il processo produttivo dei beni e dei servizi è già stato completato

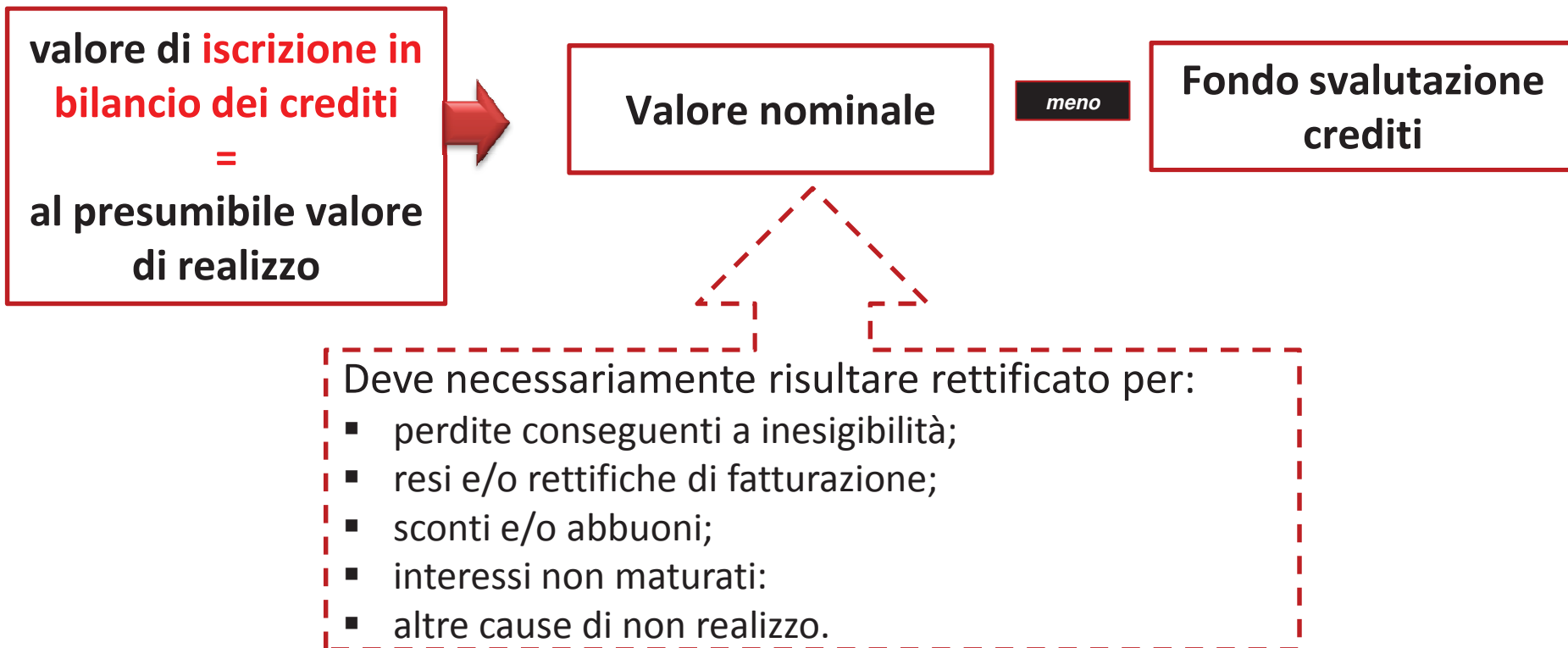
Lo scambio deve necessariamente risultare già avvenuto, deve cioè essersi già verificato lo scambio sostanziale e non formale del titolo di proprietà

si deve ritenere solitamente avvenuto alla data di spedizione o di consegna dei beni mobili

I crediti: rappresentazioni in bilancio e ricadute fiscali

VALUTAZIONE CIVILISTICA DEI CREDITI

VALORE DI ISCRIZIONE NEL BILANCIO D'ESERCIZIO

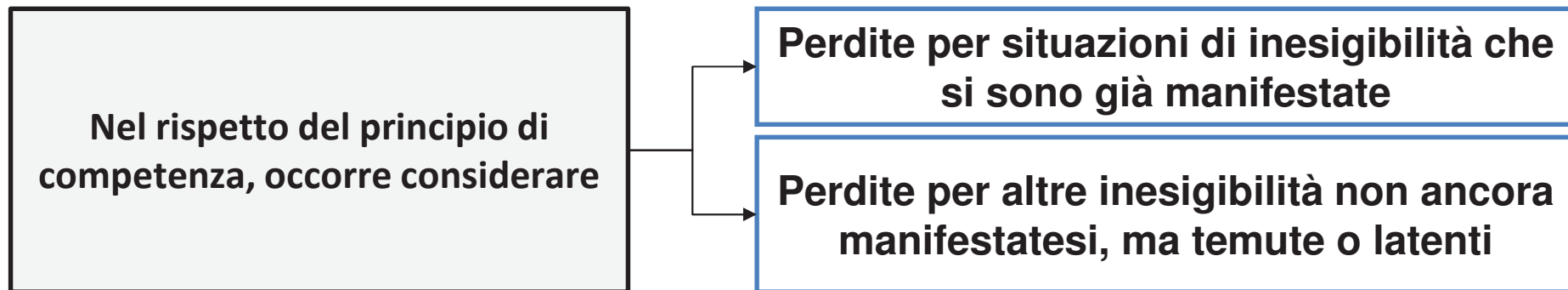


I crediti: rappresentazioni in bilancio e ricadute fiscali

VALUTAZIONE CIVILISTICA DEI CREDITI

FONDO SVALUTAZIONE CREDITI: ACCANTONAMENTO

Il **fondo svalutazione crediti** deve essere stanziato per coprire le perdite per inesigibilità che possono ragionevolmente essere previste e che sono inerenti ai saldi dei crediti esposti in bilancio.



Il **fondo svalutazione crediti** deve, inoltre, coprire le perdite che si potranno subire sui crediti ceduti a terzi per i quali sussista ancora l'obbligazione di regresso.

I crediti: rappresentazioni in bilancio e ricadute fiscali

VALUTAZIONE CIVILISTICA DEI CREDITI

Esempi di percentuali di svalutazione applicabili ai singoli crediti

Metodo sintetico

DETERMINAZIONE DEL FONDO SVALUTAZIONE CREDITI

<i>Crediti verso clienti</i>	<i>% di svalutazione</i>	<i>Importi</i>	<i>Svalutazione</i>
Crediti al legale:			
- falliti	100,00%	130.000,00	130.000,00
- crediti inesigibili	100,00%	78.000,00	78.000,00
.....			-
Crediti scaduti < 30 gg	5,00%	150.000,00	7.500,00
Crediti scaduti > 30 gg	8,00%	39.000,00	3.120,00
Crediti scaduti > 120 gg	15,00%	60.000,00	9.000,00
Totale Fondo svalutazione			227.620,00

I crediti: rappresentazioni in bilancio e ricadute fiscali

VALUTAZIONE CIVILISTICA DEI CREDITI

FONDO SVALUTAZIONE CREDITI: UTILIZZO

Il fondo svalutazione crediti viene utilizzato
per la copertura di future perdite sui crediti

Se:

Fondo capiente

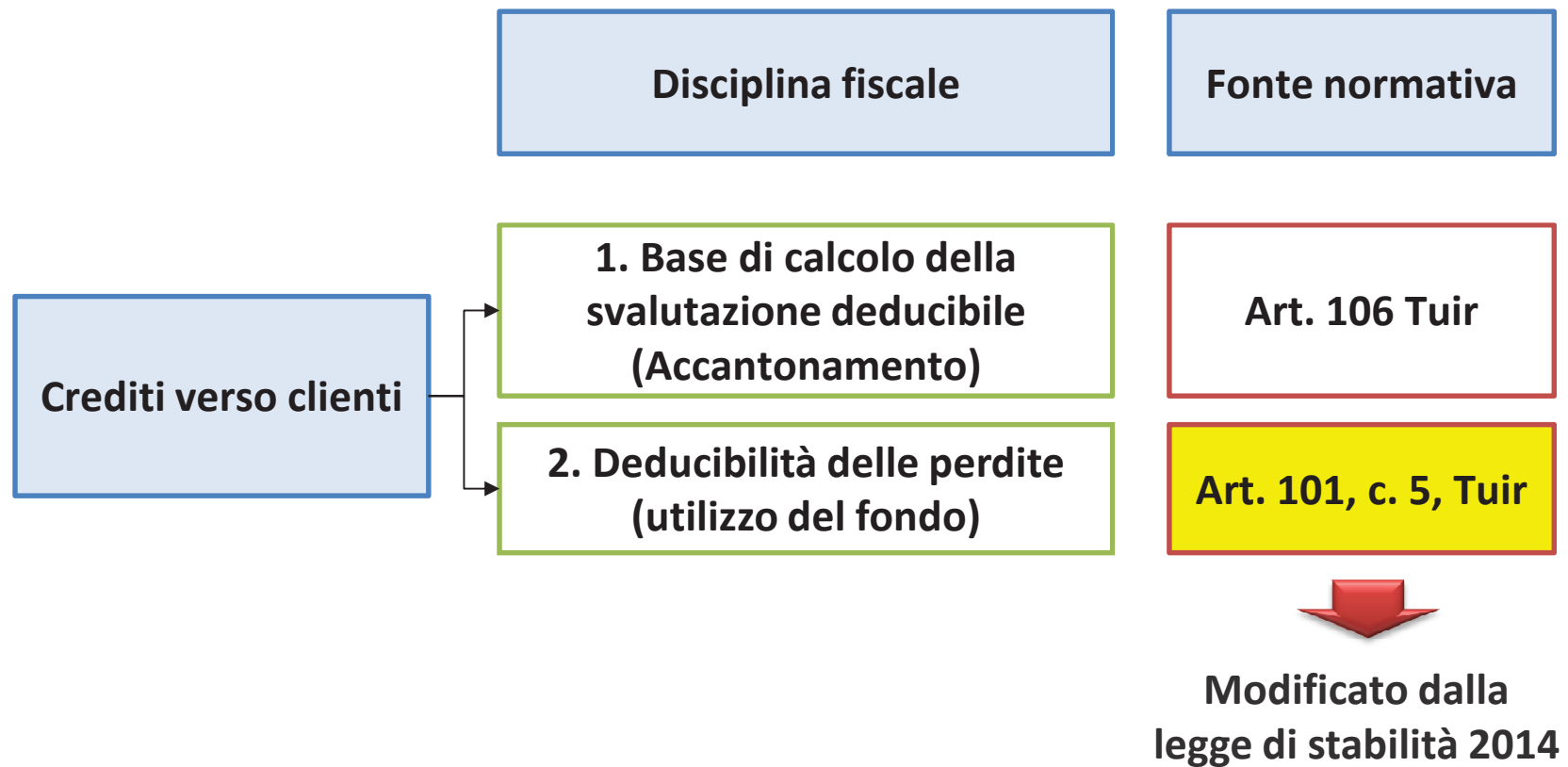
Fondo NON capiente

Utilizzo diretto del fondo

Utilizzo diretto del fondo
+
Perdita su crediti

I crediti: rappresentazioni in bilancio e ricadute fiscali

PROBLEMATICHE DI NATURA FISCALE



I crediti: rappresentazioni in bilancio e ricadute fiscali

PROBLEMATICHE DI NATURA FISCALE

Art. 101, c. 5, Tuir

Le perdite (...) su crediti sono deducibili se

risultano da elementi certi e precisi

in ogni caso, se debitore in procedura concorsuale

in presenza di **elementi certi e precisi ex lege**

crediti cancellati dal bilancio in applicazione dei principi contabili

crediti di modesta entità e decorso di un periodo di sei mesi dalla scadenza di pagamento del credito stesso

quando il diritto alla riscossione del credito è prescritto

Il fondo svalutazione crediti è utilizzato per crediti inesigibili nel momento in cui tale inesigibilità è ritenuta definitiva, come per:

- transazione (art. 1965 c.c.);
- rinuncia al credito (art. 1236 c.c.);
- chiusura della procedura fallimentare;
- cessione definitiva credito.

€ 5.000 per le imprese di più rilevante dimensione

non superiore a € 2.500 per le altre imprese

Svalutazione «civiltistica» = Perdita «fiscale»

I crediti: rappresentazioni in bilancio e ricadute fiscali

PROBLEMATICHE DI NATURA FISCALE

TRATTAMENTO CONTABILE (art. 101, c. 5, Tuir)

1. Crediti scaduti da sei mesi a fine esercizio
senza rinuncia o prescrizione

esigibili -> nessun problema contabile
e fiscale

2. Crediti prescritti o rinuncia

Perdita su crediti -> sì deducibilità

3. Crediti scaduti da sei mesi a fine esercizio,
senza prescrizione o rinuncia, non esigibili

Svalutazione in conto economico -> no
perdita su crediti -> sì deducibilità

COMPORAMENTI DA SEGUIRE NELLE SITUAZIONI DI

1. Fondo svalutazione crediti pregresso pari a zero
2. Fondo svalutazione crediti pregresso esistente
3. Fondo svalutazione crediti nel corso di due esercizi

I crediti: rappresentazioni in bilancio e ricadute fiscali

PROBLEMATICHE DI NATURA FISCALE

TRATTAMENTO CONTABILE
(art. 101, c. 5, Tuir)

1 – fondo svalutazione crediti alla data di chiusura dell'esercizio con saldo pari a zero

Una impresa di modeste dimensioni al 31/12 presenta la seguente situazione con riferimento ai crediti:

- Crediti scaduti da oltre sei mesi**
 - credito A: 2.000 (non esigibile, rinuncia)
 - credito B: 1.500 (esigibile)
 - credito C: 2.400 (non esigibile)
 - credito D: 23.100 (oltre i 2.500, non esigibile)
- Crediti prescritti:** 10.000

Rilevazione perdita su crediti relativa al credito A (rinuncia)

	Perdita su crediti	a	Crediti v. clienti	2.000	Sì, deducibile
--	--------------------	---	--------------------	-------	-----------------------

Rilevazione svalutazione su crediti relativa al credito C (non esigibile)

	Svalutazione crediti	a	Fondo svalutazione crediti	2.400	Sì, deducibile
--	----------------------	---	----------------------------	-------	-----------------------

I crediti: rappresentazioni in bilancio e ricadute fiscali

PROBLEMATICHE DI NATURA FISCALE

TRATTAMENTO CONTABILE
(art. 101, c. 5, Tuir)

1 – fondo svalutazione crediti alla data di chiusura dell'esercizio con saldo pari a zero

Una impresa di modeste dimensioni al 31/12 presenta la seguente situazione con riferimento ai crediti:

- Crediti scaduti da oltre sei mesi**
 - credito A: 2.000 (non esigibile, rinuncia)
 - credito B: 1.500 (esigibile)
 - credito C: 2.400 (non esigibile)
 - credito D: 23.100 (oltre i 2.500, non esigibile)
- Crediti prescritti:** 10.000

Rilevazione svalutazione su crediti oltre i 2.500 non esigibili (credito D)

	Svalutazione crediti	a	Fondo svalutazione crediti	23.100	Sì, deducibile nei limiti
--	----------------------	---	----------------------------	--------	----------------------------------

Rilevazione perdita su crediti relativa ai crediti prescritti

	Perdita su crediti	a	Crediti v. clienti	10.000	Sì, deducibile
--	--------------------	---	--------------------	--------	-----------------------

I crediti: rappresentazioni in bilancio e ricadute fiscali

PROBLEMATICHE DI NATURA FISCALE

TRATTAMENTO CONTABILE
(art. 101, c. 5, Tuir)

2 – fondo svalutazione crediti alla data di chiusura dell'esercizio con saldo pari a 30.000 di cui 27.000 tassato

Una impresa di modeste dimensioni al 31/12 presenta la seguente situazione con riferimento ai crediti:

Crediti scaduti da oltre sei mesi

- credito A: 2.000 (non esigibile, rinuncia)
- credito B: 1.500 (esigibile)
- credito C: 2.400 (non esigibile)
- credito D: 23.100 (oltre i 2.500, non esigibile)

Crediti prescritti: 10.000

Rilevazione perdita su crediti relativa ai crediti prescritti

		Fondo svalutazione crediti	a	Crediti v. clienti		10.000	
--	--	----------------------------	---	--------------------	--	--------	--

Attenzione – necessaria

Variazione in diminuzione in sede di adempimento dichiarativo per € 7.000

(€ 10.000 – € 3.000 di fondo dedotto)

I crediti: rappresentazioni in bilancio e ricadute fiscali

PROBLEMATICHE DI NATURA FISCALE

TRATTAMENTO CONTABILE
(art. 101, c. 5, Tuir)

2 – fondo svalutazione crediti alla data di chiusura dell'esercizio con saldo pari a 30.000 di cui 27.000 tassato

Una impresa di modeste dimensioni al 31/12 presenta la seguente situazione con riferimento ai crediti:

Crediti scaduti da oltre sei mesi

- credito A: 2.000 (non esigibile, rinuncia)
- credito B: 1.500 (esigibile)
- credito C: 2.400 (non esigibile)
- credito D: 23.100 (oltre i 2.500, non esigibile)

Crediti prescritti: 10.000

Rilevazione perdita crediti relativa al credito A (rinuncia)

Svalutazione crediti	a	Fondo sval. crediti	2.000
----------------------	---	---------------------	-------

Rilevazione svalutazione crediti relativa al credito C (non esigibile)

Svalutazione crediti	A	Fondo sval. crediti	2.400
----------------------	---	---------------------	-------

Rilevazione adeguamento fondo svalutazione crediti (art. 106, c. 1)

Svalutazione crediti	A	Fondo sval. crediti	3.100
----------------------	---	---------------------	-------

Fondo pregresso

20.000

(30.000-10.000)

Fondo necessario

27.500

Acc.to annuo

7.500

(2.000+2.400+3.100)

I crediti: rappresentazioni in bilancio e ricadute fiscali

PROBLEMATICHE DI NATURA FISCALE

TRATTAMENTO CONTABILE
(art. 101, c. 5, Tuir)

3 – Determinazione e utilizzo del fondo svalutazione crediti

anno 1 → primo anno di determinazione del fondo svalutazione crediti

Crediti clienti		Euro	% svalutazione	Svalutazione
Crediti non scaduti ed esigibili > 2.500		4.495		0
scaduti	30 gg	100	5%	5
scaduti	60 gg	70	7%	4,9
scaduti	90 gg	120	8%	9,6
scaduti	120 gg	150	10%	15
procedure		65	100%	65
VN crediti (esclusi < 2500)		5.000	<i>Totale (escluso < 2500)</i>	99,5
Crediti < 2500 non esigibili		50	100%	50
Totale valore nominale crediti (A)		5.050	Totale fondo	149,5
Fondo esistente (B)				0
Svalutazione anno (A-B)				149,5
Fondo svalutazione fiscale (ex art. 106)	0,50%	25	Calcolato solo su 5.000 Euro	

Rilevazione dell'accantonamento stimato complessivo

Svalutazione crediti

a Fondo svalutazione crediti

149,5

I crediti: rappresentazioni in bilancio e ricadute fiscali

PROBLEMATICHE DI NATURA FISCALE

TRATTAMENTO CONTABILE (art. 101, c. 5, Tuir)

3 – Determinazione e utilizzo del fondo svalutazione crediti

anno 1 → primo anno di determinazione del fondo svalutazione crediti

Stratificazione Fondo Svalutazione crediti

Fondo svalutazione totale	149,5	
Fondo svalutazione dedotto (art. 106)	25,0	
Fondo svalutazione tassato	74,5	} 99,5
Fondo svalutazione dedotto (art. 101 comma 5)	50,0	

Variazione in aumento di 74,5 in dichiarazione dei redditi

Volutamente non si considerano le problematiche connesse alla fiscalità anticipata (Oic 25)

I crediti: rappresentazioni in bilancio e ricadute fiscali

PROBLEMATICHE DI NATURA FISCALE

TRATTAMENTO CONTABILE
(art. 101, c. 5, Tuir)

3 – Determinazione e utilizzo del fondo svalutazione crediti

anno 2 → utilizzo del fondo svalutazione crediti accantonato

Utilizzi nell'anno 2			
Crediti non incassabili con elementi certi e precisi di cui		120	
crediti > 2500		90	contro 99,5
crediti < 2500		30	----> già andati a perdita fiscale per 50

Fondo sval. crediti	a	Crediti	90
Fondo sval. crediti	a	Crediti	30

Fisc. rilevante per la parte non dedotta

Fisc. NO rilevante già dedotto → perdita

**Fondo svalutazione
dedotto**

25 | 25

**Fondo svalutazione
tassato**

65 | 74,5

**Fondo svalutazione
art. 101 co 5**

30 | 50

120

Fondo sval. Crediti	
	149,5
120	
	29,5

**Fiscalmente → Variazione in
diminuzione di 65 (90 - 25)**

I crediti: rappresentazioni in bilancio e ricadute fiscali

PROBLEMATICHE DI NATURA FISCALE

TRATTAMENTO CONTABILE
(art. 101, c. 5, Tuir)

3 – Determinazione e utilizzo del fondo svalutazione crediti

anno 2 → utilizzo del fondo svalutazione crediti accantonato

Stratificazione Fondo Svalutazione crediti

Fondo svalutazione totale	29,5
Fondo svalutazione dedotto	–
Fondo svalutazione tassato	9,5
Fondo svalutazione dedotto (art. 101 c. 5)	20

Volutamente non si considerano le problematiche connesse alla fiscalità anticipata (Oic 25)

I crediti: rappresentazioni in bilancio e ricadute fiscali

PROBLEMATICHE DI NATURA FISCALE

TRATTAMENTO CONTABILE
(art. 101, c. 5, Tuir)

3 – Determinazione e utilizzo del fondo svalutazione crediti

anno 3 → ri-adequamento del fondo svalutazione crediti a fine anno 2

Anno 2 (Chiusura)				
Crediti clienti		Euro	% svalutazione	Svalutazione
Crediti non scaduti ed esigibili > 2.500		5.624		0
scaduti	30 gg	40	5%	2
scaduti	60 gg	105	7%	7,35
scaduti	90 gg	37	8%	2,96
scaduti	120 gg	79	10%	7,9
procedure		115	100%	115
		6.000	<i>Totale (escluso < 2500)</i>	<i>135,21</i>
VN crediti (esclusi < 2500) non esigibili (20 residui + 80 nuovi)		100	100%	100
		6.100	Totale fondo	235,21
Fondo esistente				29,5
Svalutazione anno (A-B)				205,71
Fondo fiscale 0,50% di 6000	30			
<i>Scrittura contabile:</i>				
Svalutazione	a		Fondo sval.	205,71

I crediti: rappresentazioni in bilancio e ricadute fiscali

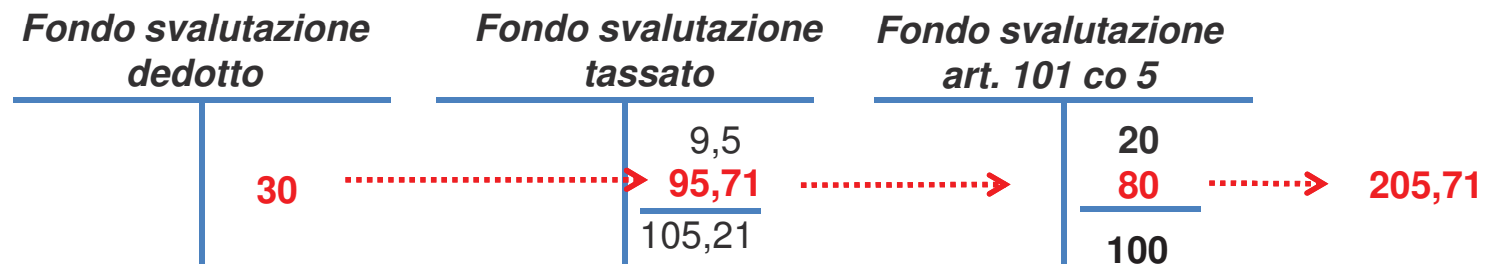
PROBLEMATICHE DI NATURA FISCALE

TRATTAMENTO CONTABILE
(art. 101, c. 5, Tuir)

3 – Determinazione e utilizzo del fondo svalutazione crediti

anno 3 → ri-adequamento del fondo svalutazione crediti a fine anno 2

In sintesi schematica contabile



da cui:

Fondo svalutazione totale	235,21
Fondo svalutazione dedotto	30
Fondo svalutazione tassato	105,21
Fondo svalutazione dedotto (art. 101 c. 5)	100

Volutamente non si considerano le problematiche connesse alla fiscalità anticipata (Oic 25)

I crediti: rappresentazioni in bilancio e ricadute fiscali

MODELLO UNICO 2014 - SOCIETÀ DI CAPITALI

Sez. III - Soggetti diversi dagli enti creditizi e finanziari e dalle imprese di assicurazione	RS64	Ammontare complessivo delle svalutazioni dirette e degli accantonamenti risultanti al termine dell'esercizio precedente	1	,00	2	,00
	RS65	Perdite dell'esercizio	1	,00	2	,00
	RS66	Differenza				,00
	RS67	Svalutazioni e accantonamenti dell'esercizio	1	,00	2	
	RS68	Ammontare complessivo delle svalutazioni dirette e degli accantonamenti risultanti a fine esercizio	1	,00	2	,00
	RS69	Valore dei crediti risultanti in bilancio	1	,00	2	,00

Nel **rigo RS64** deve essere indicato:

- *in colonna 1*, l'ammontare complessivo delle svalutazioni dirette e quello complessivo degli accantonamenti per rischi su crediti risultanti al termine dell'esercizio precedente;
- *in colonna 2*, l'ammontare fiscalmente dedotto (rigo RS68, colonne 1 e 2, del prospetto dei "CREDITI" del modello UNICO 2013, quadro RS).

Nel **rigo RS65** devono essere annotate:

- *in colonna 1*, le perdite su crediti dell'esercizio computate con riferimento al valore di bilancio;
- *in colonna 2*, quelle deducibili ai sensi dell'art. 101, comma 5, del Tuir, computate con riferimento al valore nominale o di acquisizione dei crediti stessi.

Nel **rigo RS66** deve essere specificata, in colonna 2, la differenza degli importi dei rigi RS64 e RS65, tenendo presente che se detta differenza è negativa, nel rigo deve essere indicato zero.

I crediti: rappresentazioni in bilancio e ricadute fiscali

MODELLO UNICO 2014 - SOCIETÀ DI CAPITALI

Sez. III - Soggetti diversi dagli enti creditizi e finanziari e dalle imprese di assicurazione	RS64	Ammontare complessivo delle svalutazioni dirette e degli accantonamenti risultanti al termine dell'esercizio precedente	1	,00	2	,00
	RS65	Perdite dell'esercizio	1	,00	2	,00
	RS66	Differenza				,00
	RS67	Svalutazioni e accantonamenti dell'esercizio	1	,00	2	
	RS68	Ammontare complessivo delle svalutazioni dirette e degli accantonamenti risultanti a fine esercizio	1	,00	2	,00
	RS69	Valore dei crediti risultanti in bilancio	1	,00	2	,00

Nel **rigo RS67** deve essere indicato:

- *in colonna 1*, l'importo delle svalutazioni dei crediti e degli accantonamenti per rischi su crediti dell'esercizio;
- *in colonna 2*, quello fiscalmente dedotto.

Nel **rigo RS68** deve essere annotato:

- *in colonna 1*, l'ammontare complessivo delle svalutazioni dirette e degli accantonamenti per rischi su crediti risultanti al termine dell'esercizio;
- *in colonna 2*, l'importo fiscalmente dedotto ai sensi dell'art. 106, comma 1, del Tuir.

Nel **rigo RS69** deve essere specificato:

- *in colonna 1*, il valore dei crediti iscritti in bilancio;
- *in colonna 2*, il valore nominale o di acquisizione dei crediti per i quali è ammessa, ai sensi del comma 1 dell'art. 106 del Tuir, la deducibilità delle svalutazioni e degli accantonamenti per rischi su crediti.

I crediti: rappresentazioni in bilancio e ricadute fiscali

ESEMPIO

Società "BETA S.R.L." costituita in data 20 gennaio 2013

2013

Ammontare dei crediti	100.000,00
Perdite su crediti deducibili ex art. 101, comma 5, del Tuir	0
Valore fiscale della svalutazione	100.000,00 x 0,5% = 500,00
Svalutazione forfettaria iscritta in bilancio	3.000,00

Sez. III - Soggetti diversi dagli enti creditizi e dalle imprese di assicurazione	RS64	Ammontare complessivo delle svalutazioni dirette e degli accantonamenti risultanti al termine dell'esercizio precedente	,00	,00
	RS65	Perdite dell'esercizio	,00	,00
	RS66	Differenza		,00
	RS67	Svalutazioni e accantonamenti dell'esercizio	3.000,00	500,00
	RS68	Ammontare complessivo delle svalutazioni dirette e degli accantonamenti risultanti a fine esercizio	3.000,00	500,00
	RS69	Valore dei crediti risultanti in bilancio	97.000,00	100.000,00

Variazione in aumento di 2.500,00 (3.000,00 - 500,00)

RF25	Svalutazioni e accantonamenti non deducibili in tutto o in parte	art. 105	art. 106
		,00	2.500,00
			2.500,00

I crediti: rappresentazioni in bilancio e ricadute fiscali

ESEMPIO

Società "ALFA S.R.L." costituita in data 20 gennaio 2013

2014

Ammontare dei crediti	105.000,00
Perdite su crediti deducibili ex art. 101, comma 5, del Tuir	3.600,00
Valore fiscale della svalutazione	105.000,00 x 0,5% = 525,00
Svalutazione forfettaria iscritta in bilancio	1.000,00

	Imputazione civilistica	Deduzione fiscale	Differenza
Perdita su crediti (A)	3.600,00	3.600,00	
Utilizzo del fondo (B)	(3.000,00)	(500,00)	
Perdita (C = A - B)	600,00	3.100,00	(2.500,00)
Svalutazione (D)	1.000,00	525,00	475,00
Totale (E)			(2.025,00)

Sez. III - Soggetti diversi dagli enti creditizi e finanziari e dalle imprese di assicurazione					
RS64	Ammontare complessivo delle svalutazioni dirette e degli accantonamenti risultanti al termine dell'esercizio precedente	1	3.000,00	2	500,00
RS65	Perdite dell'esercizio	1	600,00	2	3.600,00
RS66	Differenza				,00
RS67	Svalutazioni e accantonamenti dell'esercizio	1	1.000,00	2	525,00
RS68	Ammontare complessivo delle svalutazioni dirette e degli accantonamenti risultanti a fine esercizio	1	1.000,00	2	525,00
RS69	Valore dei crediti risultanti in bilancio	1	104.000,00	2	105.000,00

Si rende, pertanto, necessario effettuare una variazione complessiva in diminuzione di euro 2.025,00 nell'apposto rigo del quadro RF del modello UNICO 2015-SC.



Profili caratterizzanti il bilancio d'esercizio al 31 dicembre 2013

Crediti e debiti in valuta estera

Crediti e debiti in valuta estera

CLASSIFICAZIONI IN BILANCIO

Le **operazioni in valuta estera** devono risultare inserite nel bilancio d'esercizio secondo l'impostazione di tipo ordinario operativa per le poste in moneta di conto e, quindi, la classificazione:

- delle **attività** deve avvenire in base alla loro destinazione economica (attivo immobilizzato o attivo circolante);
- delle **passività** deve risultare impostata in relazione alla natura delle fonti di finanziamento.

Al riguardo, è opportuno anche puntualizzare che il comma 2, dell'art. 2425-bis del codice civile stabilisce che:

- i ricavi e i proventi;
- i costi e gli oneri;

relativi ad operazioni in valuta devono essere determinati al cambio corrente alla data nella quale la relativa operazione è compiuta o, meglio, al cambio del giorno in cui l'operazione è stata effettuata.

Crediti e debiti in valuta estera

CLASSIFICAZIONI IN BILANCIO

Pertanto:

- i **crediti di funzionamento in valuta**, come, a titolo meramente indicativo, i crediti commerciali verso i clienti, devono essere inseriti nell'attivo circolante;
- i **crediti di finanziamento in valuta** devono risultare contabilizzati tra le immobilizzazioni finanziarie;
- le **disponibilità liquide espresse in valuta** devono essere comprese tra le poste dell'attivo circolante;
- i **debiti in valuta** devono essere classificati in base alla loro natura o in relazione alla natura delle fonti di finanziamento nella voce "D" del passivo dello stato patrimoniale, come, ad esempio, i debiti verso le banche, i debiti commerciali verso fornitori, ecc.);
- le **immobilizzazioni materiali, immateriali e finanziarie in valuta** devono essere classificate nella macro classe "B" dello stato patrimoniale.

CLASSIFICAZIONI IN BILANCIO

ESEMPIO

Si ipotizzi un'esportazione verso gli Stati Uniti d'America effettuata da un'impresa per \$ 20.000,00 e che il cambio del giorno sia pari a 1,30, la cui riscossione avviene nel corso dell'esercizio al cambio di 1,28.

Soluzione

In contabilità generale d'impresa, l'esportazione deve essere rilevata per euro 15.384,62, derivante dal seguente conteggio:

$$[\$ 20.000,00 : 1,30 = \text{euro } 15.384,62].$$

Poiché l'esportazione rientra, ai fini Iva, tra le operazioni non imponibili previste dall'art. 8 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, la rilevazione contabile risulterà così articolata:

----- ..-2013 -----
|SP C.II.1 | CE A.1 | Crediti verso clienti ExUe a Ricavi export 15.384,62

La successiva riscossione del credito nel corso dell'esercizio può determinare il sorgere di una differenza conseguente alla variazione del tasso di cambio.

Tale variazione deve essere annotata tra i "proventi e oneri finanziari" di cui alla voce C.17-bis-*Utili e perdite su cambi*.

Alla data della riscossione del credito in valuta estera, viene rilevata una differenza di cambio positiva pari a euro 240,38, come da seguente conteggio:

$$[\$ 20.000,00 : 1,28 = \text{euro } 15.625,00]$$
$$[\text{euro } 15.625,00 - 15.384,62 = \text{euro } 240,38]$$

CLASSIFICAZIONI IN BILANCIO

Annotazione contabile:

	-2013	
SP C.IV.1	Banca c/c	a Diversi	15.625,00
	SP C.II.1	Crediti verso clienti ExUe	15.384,62
	CE C,17bis	Utili su cambi	240,38

Nell'ipotesi in cui le operazioni in valuta **non** sono **regolate alla fine dell'esercizio**, come a titolo meramente indicativo:

➤ i **crediti** non risultano incassati;

e/o:

➤ i **debiti** non sono ancora pagati;

il valore di tali operazioni deve necessariamente risultare adeguato al tasso di cambio alla chiusura dell'esercizio.

CREDITI NON INCASSATI E/O DEBITI NON PAGATI A FINE ANNO

Il valore delle operazioni in valuta **non** sono **regolate alla fine dell'esercizio** deve risultare adeguato al **tasso di cambio alla chiusura dell'esercizio**.

L'adeguamento deve essere effettuato in relazione ai criteri valutativi dettati dall'art. 2426, n. 8-*bis* del codice civile, il quale, tra l'altro, stabilisce che:

- **le attività e le passività in valuta**, ad eccezione delle immobilizzazioni, devono essere iscritte al tasso di cambio a pronti alla data di chiusura dell'esercizio;
- **gli inerenti "utili e perdite su cambi"** devono essere imputati al conto economico;
- **l'eventuale utile netto** deve essere accantonato in apposita riserva non distribuibile fino al momento dell'effettivo realizzo.

CREDITI NON INCASSATI E/O DEBITI NON PAGATI A FINE ANNO

Il valore delle operazioni in valuta **non** sono **regolate alla fine dell'esercizio** deve risultare adeguato al **tasso di cambio alla chiusura dell'esercizio**.

L'adeguamento deve essere effettuato in relazione ai criteri valutativi dettati dall'art. 2426, n. 8-*bis* del codice civile, il quale, tra l'altro, stabilisce che:

- **le attività e le passività in valuta**, ad eccezione delle immobilizzazioni, devono essere iscritte al tasso di cambio a pronti alla data di chiusura dell'esercizio;
- **gli inerenti "utili e perdite su cambi"** devono essere imputati al conto economico;
- **l'eventuale utile netto** deve essere accantonato in apposita riserva non distribuibile fino al momento dell'effettivo realizzo.

Il confronto tra il cambio della data in cui l'operazione risulta effettivamente effettuata e quello del giorno di chiusura dell'esercizio può originare la rilevazione di una differenza di cambio che deve essere imputata a conto economico, alla **voce C.17-bis-Utili e perdite su cambi**.

IMPUTAZIONE CONTABILE

Ai fini contabili, si suggerisce di articolare in modo dettagliato i conti inerenti alla **voce C.17-bis**, come, ad esempio, nel modo seguente:

- Utili su cambi realizzati (C.17-bis.l.a);
- Perdite su cambi realizzate (C.17-bis.l.b);
- Utili su cambi non realizzati (C.17-bis.2.a);
- Perdite su cambi non realizzate (C.17-bis.2.b);

in modo da distinguere i dati che si riferiscono alla **differenza di cambio su attività e passività in valuta che nel corso dell'esercizio hanno avuto manifestazione numeraria conseguente alla regolazione finanziaria (utili o perdite realizzati)**, da quelli che fanno riferimento ad attività e passività che hanno avuto origine nel corso dell'esercizio, ma che troveranno la loro realizzazione in periodi successivi, determinando **l'onere di procedere ad effettuare la valutazione al cambio vigente nell'ultimo giorno dell'esercizio** (31 dicembre, se coincidente con l'anno solare).

IMPUTAZIONE CONTABILE

ESEMPIO

Si ipotizzi un'esportazione verso gli Stati Uniti d'America effettuata da un'impresa per \$ 20.000,00 e che il cambio del giorno sia pari a 1,30, la cui riscossione avviene nel corso dell'esercizio successivo al cambio di 1,28, mentre quello al 31 dicembre è pari a 1,29.

Soluzione

In contabilità generale d'impresa, come già accennato, l'esportazione deve essere rilevata per euro 15.384,62 derivante dal seguente conteggio:

$$[\$ 20.000,00 : 1,30 = \text{euro } 15.384,62].$$

Poiché l'esportazione rientra, ai fini Iva, tra le operazioni non imponibili previste dall'art. 8 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, la rilevazione contabile risulterà così articolata:

----- 31-12-2013 -----
|SP C.II.1 | CE A.1 | Crediti verso clienti ExUe a Ricavi export 15.384,62

Alla chiusura dell'esercizio, poiché il credito non risulta incassato, è necessario a procedere alla sua valutazione, che consente di rilevare una differenza di cambio positiva pari a euro 119,26, come da seguente conteggio:


$$[\$ 20.000,00 : 1,29 = \text{euro } 15.503,88]$$
$$[\text{euro } 15.503,88 - 15.384,62 = \text{euro } 119,26]$$

da rilevare con la seguente annotazione contabile:

----- 31-12-2013 -----
|SP C.II.1|CE A.17-bis2a|Crediti verso clienti ExUe a Utili su cambi non realizzati 119,26

RISERVA PER UTILI SU CAMBI

Art. 2426 punto 8-bis codice -> se dal processo di adeguamento al tasso di cambio a pronti di fine esercizio delle attività e passività in valuta diverse dalle immobilizzazioni, si perviene alla **rilevazione di un utile netto su cambi o, meglio, di una differenza positiva tra “utili su cambi non realizzati” e “perdite su cambi non realizzate”**, questo deve essere necessariamente **accantonato in una apposita “riserva non distribuibile” fino al realizzo.**



documento Oic 1 -> se il risultato netto dell'esercizio è una perdita o un utile inferiore all'utile netto non realizzato su cambi, **l'importo che deve essere accantonato a riserva non distribuibile è pari alla quota dell'utile netto non realizzato non assorbita dalla perdita conseguita dalla società.**

Vedere esempi

RISERVA PER UTILI SU CAMBI

CASO 1 - utile d'esercizio superiore all'utile netto non realizzato su cambi

Utile netto non realizzato su cambi	1.400,00
Risultato d'esercizio	2.000,00
Risultato effettivo conseguito dalla società (determinato nella differenza tra il risultato d'esercizio (voce 23 del conto economico) e l'utile netto non effettivamente realizzato su cambi)	600,00

In sede di destinazione del risultato d'esercizio si avrà la seguente scrittura contabile:

Utile d'esercizio	a	Diversi	2.000,00

	a	Riserva legale (5%)	100,00
	a	Riserva per utili su cambi	1.400,00
	a	-----	500,00

da cui si deduce che l'entità di utile distribuibile sarà pari a 500,00, mentre l'utile netto non realizzato su cambi da accantonare a "riserva non distribuibile" (previa destinazione a riserva legale dell'utile d'esercizio di 100,00) sarà di 1.400,00.

RISERVA PER UTILI SU CAMBI

CASO 2 - utile d'esercizio inferiore all'utile netto non realizzato su cambi

Utile netto non realizzato su cambi	1.200,00
Risultato d'esercizio	700,00
Risultato effettivo conseguito dalla società (determinato nella differenza tra il risultato d'esercizio (voce 23 del conto economico) e l'utile netto non effettivamente realizzato su cambi)	(500,00)

In sede di destinazione del risultato d'esercizio si avrà la seguente scrittura contabile:

Utile d'esercizio	a	Diversi	700,00
	a	Riserva legale (5%)	35,00
	a	Riserva per utili su cambi	665,00

- entità di utile distribuibile sarà pari a 0;
- utile netto non realizzato su cambi da accantonare a riserva non distribuibile (*previa destinazione a riserva legale dell'utile d'esercizio*) sarà pari a 665,00;
- accantonamento a riserva non distribuibile sarà di entità pari alla quota dell'utile netto non realizzato non assorbita dalla perdita effettiva conseguita dalla società (700,00 o, meglio, 1.200,00-500,00) al netto dell'accantonamento dell'utile d'esercizio a riserva legale per 35,00.

RISERVA PER UTILI SU CAMBI

CASO 3 – PERDITA D'ESERCIZIO

Utile netto non realizzato su cambi	1.400,00
Risultato d'esercizio (perdita).....	(600,00)
Risultato effettivo conseguito dalla società (determinato nella differenza tra il risultato d'esercizio (voce 23 del conto economico) e l'utile netto non effettivamente realizzato su cambi)	(2.000,00)

= **utile netto non realizzato su cambi** viene interamente assorbito dalla perdita effettiva conseguita dalla società, *per cui la quota di utile netto da accantonare a riserva risulta pari a 0.*

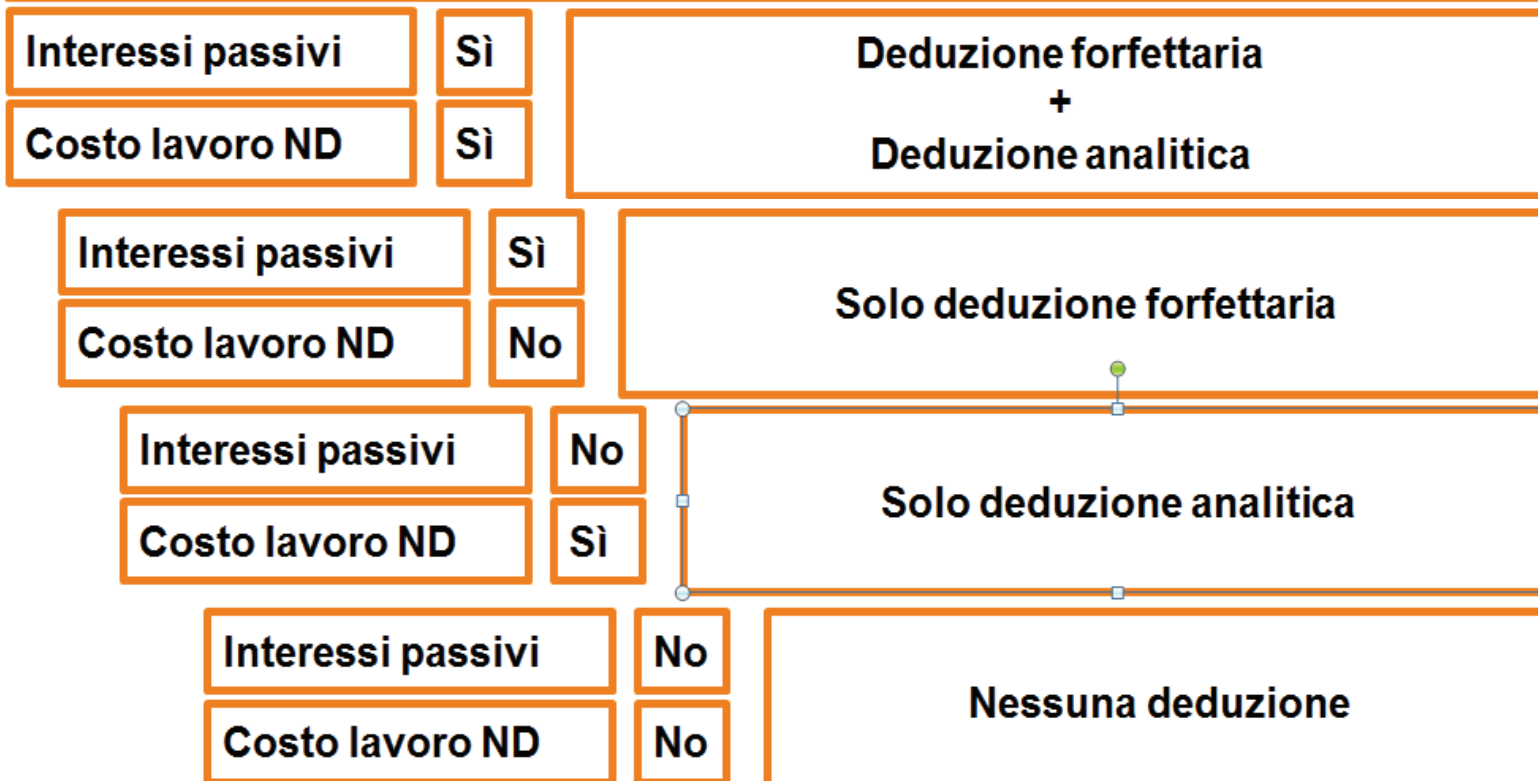
Profili caratterizzanti il bilancio d'esercizio al 31 dicembre 2013

Irap e bilancio d'esercizio

Irap e bilancio d'esercizio

Prima di iniziare l'analisi dei dati Irap in relazione al bilancio d'esercizio, si ritiene opportuno dare spazio alla deducibilità del tributo ai fini delle imposte sui redditi

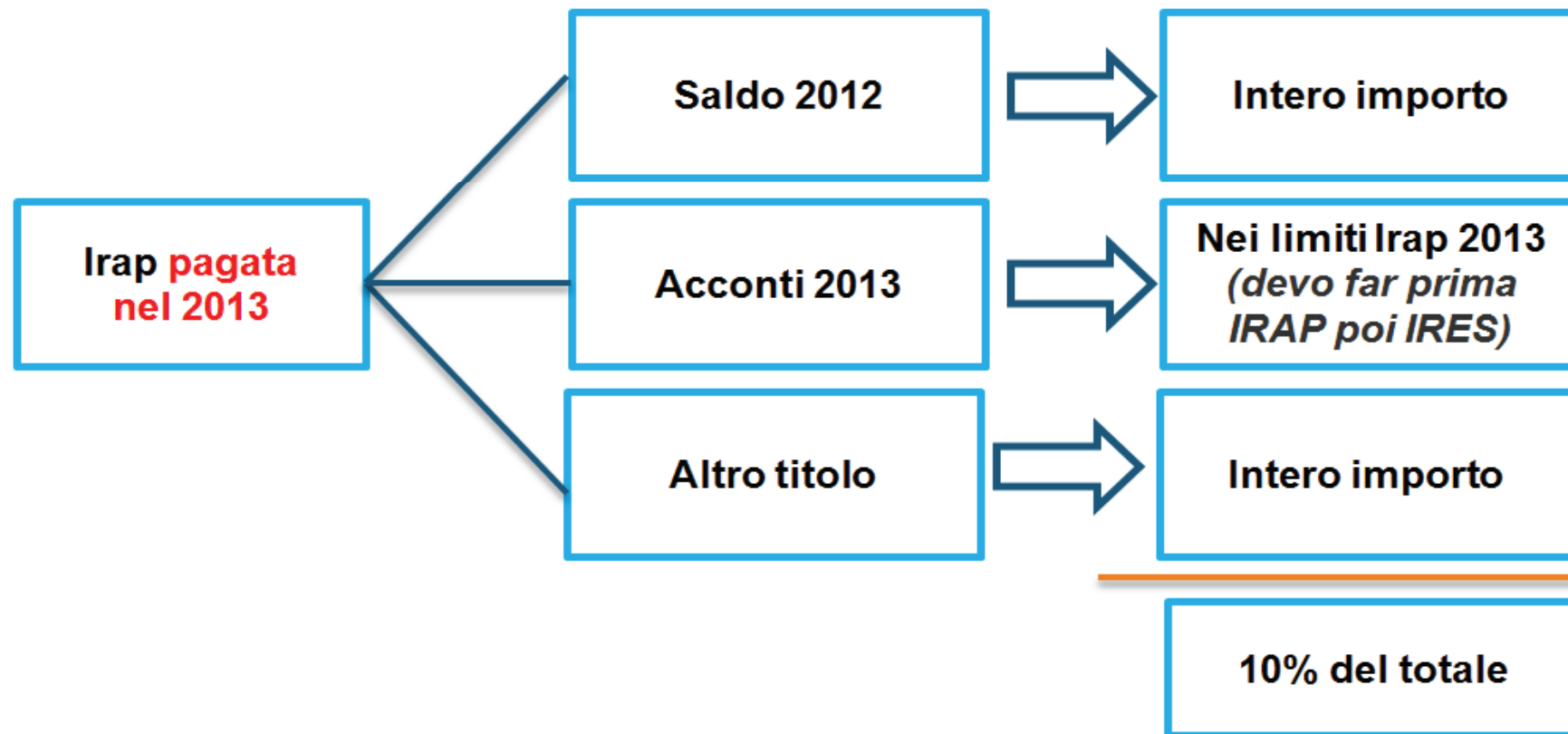
PERCORSO LOGICO – QUALE DEDUZIONE?



Irap e bilancio d'esercizio

IRAP DEDUCIBILE DALLE IMPOSTE SUI REDDITI

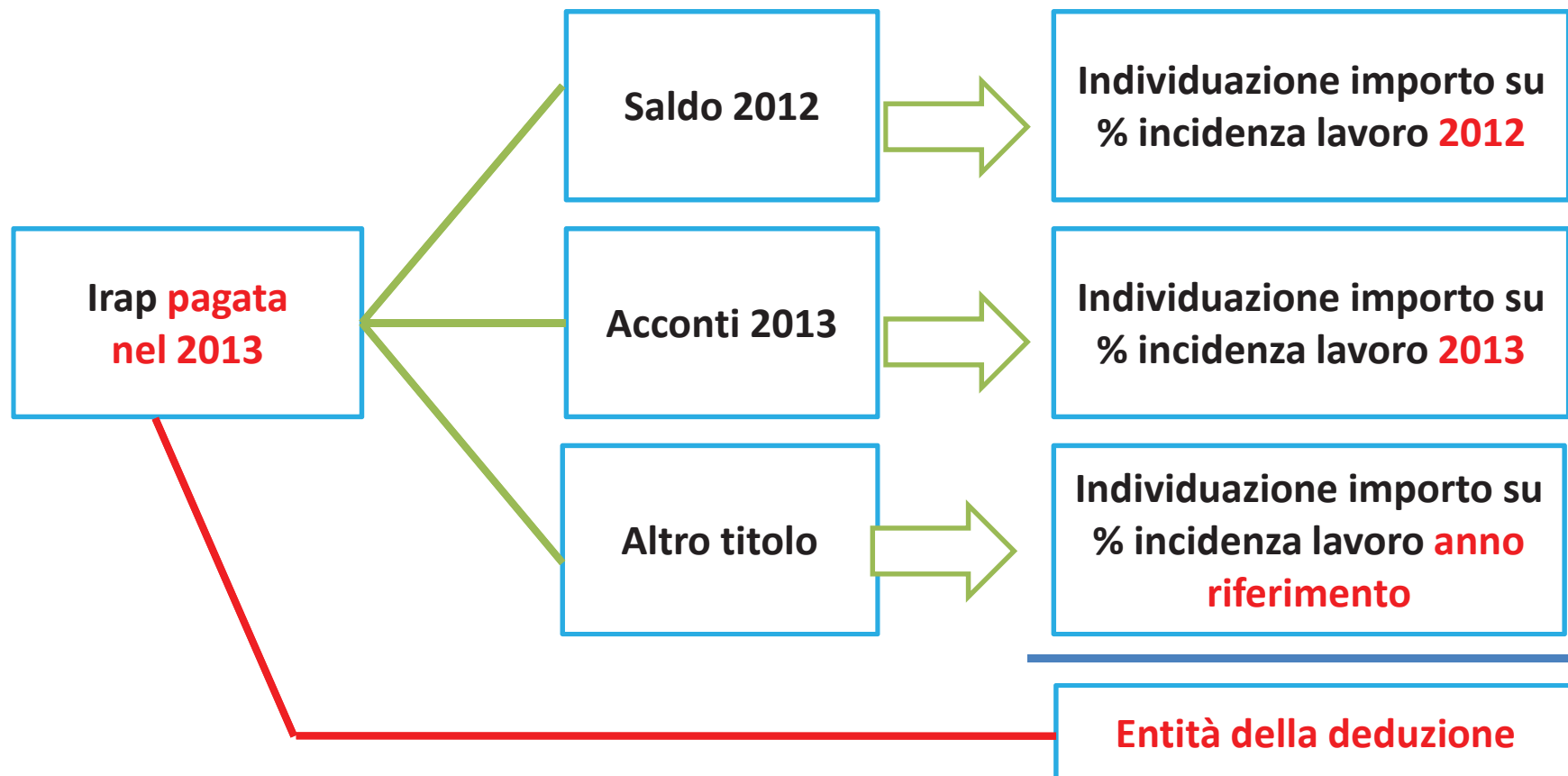
PERCORSO LOGICO – BASE DI CALCOLO DEDUZIONE FORFETTARIA



Irap e bilancio d'esercizio

IRAP DEDUCIBILE DALLE IMPOSTE SUI REDDITI

PERCORSO LOGICO – BASE DI CALCOLO DEDUZIONE IRAP LAVORO



Irap e bilancio d'esercizio

IRAP DEDUCIBILE DALLE IMPOSTE SUI REDDITI

PERCORSO LOGICO – VERIFICA FINALE

Deduzione forfettaria



Deduzione analitica

Nell'entità massima di quanto
pagato



Se eccedente devo ridurre
proporzionalmente tra codice
12 e codice 33?

Irap e bilancio d'esercizio

IRAP DEDUCIBILE DALLE IMPOSTE SUI REDDITI

esempio

Saldo Irap dovuta a debito per € 25.000,00

1. Versamenti Irap

Tipo	Data versamento	Codice tributo	Anno	Importo versato
Saldo 2012	17.6.2013	3800	2013	€ 2.000,00
I acconto 2013	17.6.2013	3812	2014	€ 8.000,00
II acconto 2013	30.11.2013	3813	2014	€ 12.000,00

2. Spese del personale

Anno	Spese personale dipendente	Compensi amministratori pagati	Deduzione cuneo fiscale	Spese per il personale
2012	€ 400.000,00	€ 100.000,00	€ 60.000,00	€ 440.000,00
2013	€ 380.000,00	€ 42.000,00	€ 62.000,00	€ 360.000,00

segue

Irap e bilancio d'esercizio

esempio

Saldo Irap dovuta a debito per € 25.000,00

3. Rapporto deducibilità Irap

segue

Anno	Rigo mod. Irap	V.A.P. Irap [A]	Spese personale [B]	% deducibilità [=B/A]
2012	IR1 col. 5	€ 560.000,00	€ 440.000,00	78,57%
2013	IR1 col. 5	€ 500.000,00	€ 360.000,00	72,00%

4. Individuazione della deduzione

Tipo	Saldo a debito	% deducibilità	Deduzione Irap
Saldo 2012	€ 2.000,00	78,57%	€ 1.571,40
I acconto 2013	€ 8.000,00	72,00%	€ 5.760,00
II acconto 2013	€ 12.000,00	72,00%	€ 8.640,00
Totale	€ 22.000,00	-	€ 15.971,40

Nel **modello Unico 2014** deve essere indicato:

- **€ 15.971,40** a rigo **RF55** con il **codice 33** quale variazione in diminuzione;
- **€ 25.000,00** a rigo **RF16** (intero ammontare dell'Irap di competenza dell'anno 2013, quale dato risultante dal conto economico) quale variazione in aumento.

Irap e bilancio d'esercizio

REGOLA OPERATIVA GENERALE

**VALORE DELLA
PRODUZIONE NETTA**

**VALORE DELLA
PRODUZIONE**
(Lett. A art. 2425 c.c.)

meno

**COSTO DELLA
PRODUZIONE**
(Lett. B art. 2425 c.c.)

- A) 1 ricavi delle vendite e delle prestazioni;
- A) 2 variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti;
- A) 3 variazioni dei lavori in corso su ordinazione;
- A) 4 incrementi di immobilizzazioni per lavori interni;
- A) 5 altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio.

- B) 6 per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci;
- B) 7 per servizi;
- B) 8 per godimento di beni di terzi;
- B) 10 ammortamenti e svalutazioni di immobilizzazioni immateriali e di immobilizzazioni materiali;
- B) 11 variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci;
- B) 14 oneri diversi di gestione (*escluse perdite su crediti*).

Irap e bilancio d'esercizio

PRINCIPIO DI DERIVAZIONE

Regola > i componenti negativi e positivi che concorrono a formare la base imponibile delle società di capitali ed altri enti commerciali devono essere assunti al valore iscritto a Conto economico, senza considerare le variazioni fiscali previste dal Tuir. In pratica, al valore che risulta iscritto in bilanci, tenendo presente che l'unica eccezione è costituita dalle quote di ammortamento dei costi sostenuti per l'acquisizione dei marchi di impresa e a titolo di avviamento di cui alla voce B), n. 10, lettera a), i quali, infatti, sono deducibili in misura non superiore ad un diciottesimo del costo, a prescindere dall'importo effettivamente imputato a Conto economico.

Assunzione componenti positivi
e negativi

al valore iscritto a conto economico,
senza variazioni fiscali

eccezioni:
*ammortamento marchi di
impresa e avviamento*

Irap e bilancio d'esercizio

COSTI COMUNQUE NON DEDUCIBILI AI FINI IRAP

Il comma 3 dell'art. 5, stabilisce che tra i componenti negativi **non si devono considerare, comunque, in deduzione:**

- le **spese per il personale dipendente e assimilato** anche se classificate in **voci diverse** dalla voce **B 9**;
- i costi per **collaborazioni occasionali, co.co.co.**, gli utili spettanti agli **associati in partecipazione, gli obblighi di fare, non fare, permettere** (*art. 11, comma 1, lett. b), numeri da 2 a 5*);
- la quota **interessi impliciti sui canoni di leasing** (voce B 8);
- le **perdite su crediti** (voce B 14);
- l'**ICI/IMU** (voce B 14).

Irap e bilancio d'esercizio

APPLICAZIONE DEL PRINCIPIO DI CORRELAZIONE

In linea generale > i proventi e gli oneri di carattere straordinario sono esclusi dall'IRAP, tenendo presente che, per il **principio di correlazione**, concorrono alla determinazione della base imponibile anche i **proventi e gli oneri** che pur essendo classificati in voci diverse, sono **correlati a componenti positivi o negativi del valore della produzione di periodi d'imposta precedenti o successivi**.

Concorrono, pertanto, alla determinazione della base imponibile:

- i contributi erogati a norma di legge, con esclusione di quelli correlati a componenti negativi non ammessi in deduzione;
- gli indennizzi assicurativi correlati a costi deducibili anche parzialmente.

Così, ad esempio (**Ris. 14 settembre 2007, n. 251/E**), l'**indennizzo assicurativo** che la società ha **ricevuto a reintegro del costo del personale** impiegato per il ripristino dell'attività produttiva, dipende dalle modalità con cui lo stesso è stato contabilizzato.

Infatti, se la quota parte dell'indennizzo è stata indicata in:

- **A) 5. Altri ricavi e proventi** > concorrerà sempre a formare la base imponibile;
- **E) 20. Proventi e oneri straordinari** > dovrà essere assoggettato ad IRAP solamente se correlato a componenti negativi del valore della produzione di periodi d'imposta precedenti o successivi.

Irap e bilancio d'esercizio

A) VALORE DELLA PRODUZIONE

GESTIONE CARATTERISTICA E ACCESSORIA

Nell'aggregato "**A) Valore della produzione**" devono essere ricompresi i **componenti positivi** che conseguono alla **gestione caratteristica ed accessoria della società**.
In pratica, devono essere inclusi tutti i ricavi ed i proventi che scaturiscono dall'attività tipica svolta dall'impresa.

A norma **dell'art. 2425bis del codice civile**, i componenti positivi devono essere:

- esposti al **netto di eventuali resi, sconti, abbuoni, premi su vendite e imposte direttamente connesse con le vendite o con le prestazioni di servizi**;
- determinati sulla base del **cambio** che si presenta alla **data nella quale l'operazione risulta effettivamente compiuta**, nel caso in cui riguardino **operazioni in valuta**;
- iscritti per le **quote di competenza dell'esercizio**, se relativi ad **operazioni di compravendita con obbligo di retrocessione a termine**.

Irap e bilancio d'esercizio

A) VALORE DELLA PRODUZIONE

A) 1. RICAVI DELLE VENDITE E DELLE PRESTAZIONI

Nella voce "A) 1. Ricavi delle vendite e delle prestazioni" devono risultare imputati i **ricavi di competenza dell'esercizio derivanti dall'attività caratteristica** dell'impresa, che può consistere:

- nella **vendita di prodotti**
- nella **prestazione di servizi**.

Nella voce devono essere ricompresi i **ricavi derivanti dall'eventuale e occasionale vendita di materie, materiali e semilavorati** acquistati per essere in seguito impiegati nel processo produttivo.

(si tratta di ricavi che rientrano, infatti, nella gestione caratteristica dell'impresa)

La rilevazione dei **ricavi** deve risultare:

- **al netto** di eventuali resi, sconti, abbuoni, premi su vendite ed imposte connesse alle vendite o alle prestazioni di servizi;
- **in base al cambio** della data nella quale l'operazione è compiuta, nel caso in cui riguardino operazioni in valuta.

Irap e bilancio d'esercizio

A) 1. RICAVI DELLE VENDITE E DELLE PRESTAZIONI

SCONTI CASSA E SCONTI COMMERCIALI

Principio contabile OIC 12 > gli sconti da considerare ai fini di una corretta rilevazione in bilancio dei ricavi netti sono quelli di **natura commerciale**, ossia quelli incondizionati, indicati in fattura, e gli sconti di quantità. Quindi sono esclusi gli **sconti di natura finanziaria** (es.: lo sconto che viene effettuato per pagamento in contanti), che, non essendo indicati in fattura, non costituiscono rettifica ai ricavi e devono, quindi, essere rilevati alla voce C) 17. "Interessi ed altri oneri finanziari".

SCONTI COMMERCIALI
(deducibili ai fini Irap)

previsti contrattualmente:

- sconti incondizionati indicati in fattura e sconti quantità;
- costituiscono rettifiche negative dei ricavi

fornitore > contabilizzazione ricavi al netto degli sconti di natura commerciale (es.: ricavo lordo € 1.000 e sconto quantità per € 100 deve risultare contabilizzato un valore di € 900)
cliente > contabilizzazione costo di acquisto, alla voce B.6 del conto economico, al netto degli sconti di natura commerciale (es.: costo € 1.000 e sconto quantità € 100 deve risultare contabilizzato un valore di € 900)

Irap e bilancio d'esercizio

A) 1. RICAVI DELLE VENDITE E DELLE PRESTAZIONI

SCONTI CASSA E SCONTI COMMERCIALI

**SCONTI CASSA
(FINANZIARI)**
(non rilevanti ai fini Irap)

- riduzioni riconosciute in virtù di un pagamento anticipato rispetto alle usuali condizioni "di listino";
- sono generalmente previsti dal contratto;
- intervengono eventualmente in fase successiva alla vendita;
- non sono (generalmente) indicati in fattura e non costituiscono rettifiche di ricavi;
- costituiscono un fenomeno di natura finanziaria

fornitore > contabilizzazione ricavo pieno (es. : € 1.000) mentre lo sconto (es.: 10% = € 100) deve essere collocato tra gli oneri finanziari alla voce C.17 del conto economico

cliente > contabilizzazione costo pieno di acquisto, alla voce B.6 del conto economico (es.: costo € 1.000) e rilevare un provento finanziario di € 100 nella voce C.16 del conto economico.

Irap e bilancio d'esercizio

A) VALORE DELLA PRODUZIONE

A) 2. VARIAZIONI RIMANENZE PRODOTTI IN CORSO DI LAVORAZIONE, SEMILAVORATI E FINITI

Nella voce "A) 2. variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti" deve trovare collocazione la differenza algebrica tra:

- il valore delle rimanenze finali;
- il valore delle rimanenze iniziali;

inerenti ai **prodotti frutto del processo produttivo e a quelli in corso di lavorazione.**

Il riferimento è ai beni che hanno subito uno o più processi di lavorazione all'interno dell'impresa, per cui **non confluiscono le variazioni delle rimanenze** riguardanti:

- le merci, le materie prime, sussidiarie e di consumo;
- i beni che, pur costituendo rimanenze, non hanno subito alcun processo di trasformazione o lavorazione in azienda.

Le variazioni delle rimanenze, confluiscono nella voce B) 11. "**Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci**", non concorrono alla formazione del valore della produzione, ma ai costi della stessa.

L'effetto economico del **cambiamento del criterio di valutazione**, deve essere iscritto, in base ai principi contabili, **nell'area straordinaria del conto economico** (voci E) 20. ed E) 21.).

Irap e bilancio d'esercizio

A) VALORE DELLA PRODUZIONE

A) 3. VARIAZIONE DEI LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE

Nella voce "A) 3. **variazione dei lavori in corso su ordinazione**" deve trovare collocazione **differenza algebrica** tra il valore **delle rimanenze finali e delle esistenze iniziali relative alle commesse su ordinazione in corso a fine esercizio.**

Le variazioni da assumere rappresentano

gli incrementi e i decrementi in corso d'opera di lavori che derivano generalmente da un contratto di appalto e che hanno come oggetto principale la realizzazione di un bene unitario destinato all'appaltante.

Irap e bilancio d'esercizio

A) VALORE DELLA PRODUZIONE

A) 4. INCREMENTI DI IMMOBILIZZAZIONI PER LAVORI INTERNI

Nella voce "A) 4. incrementi di immobilizzazioni per lavori interni" deve trovare collocazione tutti i **costi capitalizzati** (iscritti, in contropartita, a Stato patrimoniale) sostenuti dall'impresa per la **realizzazione interna di immobilizzazioni, sia materiali sia immateriali**.

La produzione interna di immobilizzazioni produce, infatti, costi dovuti all'utilizzo della struttura organizzativa interna che devono essere rettificati con l'iscrizione, per lo stesso ammontare, tra i ricavi, e rinviati agli esercizi successivi mediante capitalizzazione dell'immobilizzazione nell'attivo.

Il procedimento trova giustificazione normativa nell'art. 2423ter, ultimo comma, Codice civile, che nel disporre il

divieto dei compensi di partite,

non consente di effettuare la rettifica diretta dei costi sostenuti.

Gli oneri finanziari sostenuti per la realizzazione interna dell'immobilizzazione concorrono a formare il costo complessivo di produzione.

La norma civilistica consente la **capitalizzazione** degli stessi, ossia il loro concorso al valore dell'immobilizzazione da iscrivere a Stato patrimoniale, e il loro confluire nella voce A) 4. in esame, e non, invece, nella voce C) 17. dedicata agli interessi e agli altri oneri finanziari.

Irap e bilancio d'esercizio

A) VALORE DELLA PRODUZIONE

A) 5. ALTRI RICAVI E PROVENTI

Nella voce "A) 5. altri ricavi e proventi" deve trovare collocazione tutti i **tutti i ricavi e tutti i proventi diversi da quelli indicati alla voce "A) 1. Ricavi delle vendite e delle prestazioni"**, ossia diversi da quelli relativi alla gestione caratteristica, ma comunque inerenti alla **gestione ordinaria** dell'impresa.

Nella voce in esame si devono, quindi, ritenere esclusi, quindi, i componenti di natura finanziaria e straordinaria, ai quali risultano dedicate le voci:

- "C) Proventi ed oneri finanziari" ;
ed
- "E) Proventi e oneri straordinari".

In concreto:
la voce A) 5. comprende esclusivamente i ricavi ed i proventi relativi alla gestione accessoria, ossia quegli elementi positivi derivanti da operazioni che non rientrano nella gestione caratteristica, finanziaria o straordinaria dell'impresa.

Irap e bilancio d'esercizio**A) VALORE DELLA PRODUZIONE****A) 5. ALTRI RICAVI E PROVENTI**

Tra i ricavi che possono essere indicati nella voce si rammentano i seguenti:

Fitti attivi (terreni, fabbricati, impianti, macchinari, ecc.)	Provvigioni attive (non rientranti nell'attività tipica)	Ricavi per personale distaccato presso altre imprese
Canoni attivi e royalties derivanti da brevetti, marchi, diritti d'autore	Rimborsi spese per trasporti, imballaggi, ecc.	Ricavi mensa, circolo e bar aziendale
Proventi da gestione di aziende agricole	Penalità da addebitare ai clienti	Contributi contrattuali
Plusvalenze "ordinarie"	Ricavi per acquisizione a titolo definitivo di caparre e prescrizione di debiti	Contributi in conto esercizio
Plusvalenze da "lease back" (gestione ordinaria accessoria)	Rimborsi per sinistri e risarcimenti assicurativi	Eccedenze di fondi

Irap e bilancio d'esercizio

A) VALORE DELLA PRODUZIONE

A) 5. ALTRI RICAVI E PROVENTI

Principio contabile OIC n. 12 e del relativo documento interpretativo
contenuto della voce

- proventi derivanti dalle gestioni accessorie, al netto delle relative rettifiche;
- plusvalenze da alienazione di beni strumentali impiegati nella normale attività produttiva, commerciale o di servizi (se diverse > voce E 20)

**PLUSVALENZE = A) Valore della produzione 5.
Altri ricavi e proventi**

- plusvalenze su cessione autovetture;
- plusvalenze su cessione di automezzi;
- plusvalenze su cessione di arredi;
- plusvalenze su cessione di macchinari e attrezzature industriali.

**PLUSVALENZE = E) Proventi e oneri straordinari
20. Proventi straordinari**

- plusvalenze su alienazione di impianti produttivi complessi;
- plusvalenze su alienazione di un ramo d'azienda;
- plusvalenza su alienazione di una intera linea di produzione;
- plusvalenza su alienazione di immobili.

Irap e bilancio d'esercizio

A) VALORE DELLA PRODUZIONE

A) 5. ALTRI RICAVI E PROVENTI

Secondo le disposizioni del Principio contabile OIC n. 12 e del relativo documento interpretativo, il contenuto della voce può essere così schematizzato:

- proventi derivanti dalle gestioni accessorie, al netto delle relative rettifiche:
 - fitti attivi di terreni, fabbricati, impianti, macchinari, ecc.;
 - canoni attivi e royalties derivanti da brevetti, marchi, diritti d'autore, ecc.;
 - ricavi derivanti dalla gestione di aziende agricole;
- plusvalenze da alienazione di beni strumentali impiegati nella normale attività produttiva, commerciale o di servizi. *Le plusvalenze diverse da quelle dovute alla fisiologica sostituzione dei cespiti per deperimento economico-tecnico subito nell'esercizio della normale attività produttiva dell'impresa, devono essere, infatti, rilevate alla voce E) 20.;*
- ripristini di valore (nei limiti del costo) a seguito di precedenti svalutazioni delle immobilizzazioni materiali ed immateriali nonché dei crediti iscritti nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide (se le precedenti svalutazioni sono state iscritte alla voce B) 10.
(segue)

Irap e bilancio d'esercizio

A) VALORE DELLA PRODUZIONE

A) 5. ALTRI RICAVI E PROVENTI

Secondo le disposizioni del **Principio contabile OIC n. 12** e del relativo **documento interpretativo**, il contenuto della voce può essere così schematizzato:

ATTENZIONE

Nella disciplina IRAP è possibile sostenere che le plusvalenze (e le minusvalenze) sono:

- tassabili, se ordinarie e classificate nella voce A) 5. ;
- non tassabili, se straordinarie e classificate nella voce E) 20.

Tuttavia, dalle istruzioni del modello IRAP 2009 emerge, invece, che hanno rilevanza:

- sia le plusvalenze ordinarie su beni strumentali (rigo IC5, che comprende la voce A) 5. del Conto economico);
- sia quelle straordinarie (IC49, rigo dedicato alle altre variazioni in aumento).

Sono sempre rilevanti, per espressa previsione normativa, le plusvalenze su immobili patrimonio (abitazioni) rilevati in base agli importi indicati a Conto economico, a prescindere dalla classificazione.

(segue)

Irap e bilancio d'esercizio

A) VALORE DELLA PRODUZIONE

A) 5. ALTRI RICAVI E PROVENTI

Secondo le disposizioni del Principio contabile OIC n. 12 e del relativo documento interpretativo, il contenuto della voce può essere così schematizzato:

- sopravvenienze e insussistenze relative a valori stimati, che non derivino da errori, ossia che siano causate dal normale aggiornamento di stime compiute in precedenti esercizi (ad esempio, eccedenze di fondi);
- quota di competenza dei contributi c/impianti, se gradualmente imputati a Conto economico mediante la rilevazione di risconti attivi. Le quote di competenza, correlate agli ammortamenti deducibili, sono imponibili ai fini IRAP.

Fra i ricavi e proventi diversi devono essere inclusi anche i rimborsi assicurativi, quando indennizzano sinistri che non hanno comportato la contabilizzazione di oneri straordinari. In quest'ultima ipotesi, invece, i rimborsi assicurativi costituiscono proventi straordinari, da rilevare a voce E) 20;
(segue)

Irap e bilancio d'esercizio

A) VALORE DELLA PRODUZIONE

A) 5. ALTRI RICAVI E PROVENTI

Secondo le disposizioni del Principio contabile OIC n. 12 e del relativo documento interpretativo, il contenuto della voce può essere così schematizzato:

- ricavi e proventi diversi, di natura non finanziaria. Si tratta di ulteriori ricavi e proventi non rilevabili in altre voci, come ad esempio i rimborsi spese, le penalità addebitate a clienti e simili. Inoltre, devono essere inclusi i ricavi per acquisizione a titolo definitivo di caparre, per le imprese che operano in mercati nei quali il versamento di caparre si usa alla stipula di ogni contratto, **definitivo o preliminare** (es.: concessionarie di vendita di autoveicoli imprese di costruzione e vendita di immobili).

Le perdite di caparre di natura ordinaria si rilevano alla voce B) 14.

L'acquisizione a titolo definitivo o la perdita di caparra ha natura straordinaria (e si rileva alle voci E) 20. ed E) 21.) quando è connessa ad operazioni non di routine (es.: l'acquisto della nuova sede dell'impresa).

(segue)

Irap e bilancio d'esercizio

A) VALORE DELLA PRODUZIONE

A) 5. ALTRI RICAVI E PROVENTI

Secondo le disposizioni del Principio contabile OIC n. 12 e del relativo documento interpretativo, il contenuto della voce può essere così schematizzato:

- contributi in conto esercizio aventi natura di integrazione dei ricavi della gestione caratteristica o delle gestioni accessorie diverse da quella finanziaria o di riduzione dei relativi costi e oneri, per cui non possono essere iscritti in tale voce:
 - i contributi di natura finanziaria, che essendo riconosciuti a fronte dell'onere degli interessi passivi su un finanziamento acceso dall'impresa, devono essere portati in detrazione alla voce C) 17. "Oneri finanziari" o da comprendere nella voce C) 16. "Altri proventi finanziari", se rilevati in esercizi successivi a quelli di contabilizzazione degli interessi passivi;
 - i contributi concessi a seguito di fatti eccezionali (ad es., calamità naturali), che devono essere rilevati alla voce E) 20. "Proventi straordinari";

(segue)

Irap e bilancio d'esercizio

A) VALORE DELLA PRODUZIONE

A) 5. ALTRI RICAVI E PROVENTI

Secondo le disposizioni del Principio contabile OIC n. 12 e del relativo documento interpretativo, il contenuto della voce può essere così schematizzato:

ATTENZIONE

Concorrono alla formazione della base imponibile IRAP:

- in ogni caso, i contributi erogati a norma di legge, fatta eccezione per i contributi correlati a costi indeducibili;
- i contributi percepiti dal datore di lavoro a seguito dell'assunzione di nuovi dipendenti per i quali si è beneficiato dell'apposita deduzione per incremento occupazionale.

(segue)

Irap e bilancio d'esercizio

A) VALORE DELLA PRODUZIONE

A) 5. ALTRI RICAVI E PROVENTI

Secondo le disposizioni del Principio contabile OIC n. 12 e del relativo documento interpretativo, il contenuto della voce può essere così schematizzato:

- plusvalenze derivanti da operazioni di compravendita con locazione finanziaria al venditore (*leaseback*) > ai sensi dell'art. 2425bis, comma 4, Codice civile, tali plusvalenze devono essere ripartite in funzione della durata del contratto di locazione finanziaria.

La plusvalenza derivante da operazioni di *leaseback* deve essere iscritta nella voce A) 5. nel caso in cui sia inquadrabile nella gestione ordinaria dell'impresa (*conseguimento originato dalla cessione di un bene strumentale impiegato nella normale attività produttiva, commerciale o di servizi*).

Diversamente, se la plusvalenza è relativa alla gestione straordinaria deve essere contabilizzata nella voce E) 20.

Irap e bilancio d'esercizio

A) VALORE DELLA PRODUZIONE

A) 5. ALTRI RICAVI E PROVENTI

**Principi contabili nazionali n. 12 e documento interpretativo
Individuazione contenuto voce A) 5.**

Proventi
netti
derivanti
dalle
gestioni
accessorie

Plusvalenze
da
alienazione
beni
strumentali
usati nella
normale
attività
produttiva

Soprawvenienze
/
insussistenze
relative a
valori
stimati, non
derivanti da
errori

Ricavi e
proventi
diversi di
natura non
finanziaria

Contributi
in conto
esercizio

Irap e bilancio d'esercizio

A) VALORE DELLA PRODUZIONE

A) 5. ALTRI RICAVI E PROVENTI

Inoltre, trovano collocazione in A) 5. alcune voci particolari, quali ad esempio:

- **Credito d'imposta per nuove assunzioni** (art. 7, L. n. 388/2000), che non concorre alla formazione del reddito d'impresa e **non rileva nel valore della produzione ai fini IRAP**;
- **Contributo specifico per costi esclusi da IRAP** (personale, oneri finanziari); in generale, un componente **non rileva ai fini IRAP quando è correlato ad altri componenti non rilevanti**;
- **Contributi o proventi esenti solo ai fini reddituali**. L'esclusione dalla base imponibile delle imposte sui redditi non comporta l'automatica irrilevanza da IRAP che si deve basare, invece, sul **principio di correlazione**;
- **Canone di locazione immobile residenziale locato**: ai fini IRAP rileva **l'intero importo del canone** indicato in bilancio, senza considerare la riduzione per le spese di manutenzione ordinaria applicata ai fini reddituali (entro i limiti del 15%) > ai fini IRAP le spese di manutenzione dell'immobile (contabilizzate in B. 7) sono interamente deducibili. > **Nel caso di immobile residenziale non locato, non essendo iscritto in bilancio alcun provento immobiliare, ai fini IRAP non è imponibile la rendita catastale rivalutata.** (segue)

Irap e bilancio d'esercizio

A) VALORE DELLA PRODUZIONE

A) 5. ALTRI RICAVI E PROVENTI

Inoltre, trovano collocazione in A) 5. alcune voci particolari,
quali ad esempio:

- **Canone di locazione immobile commerciale locato:** ai fini IRAP rileva l'intero importo del canone per le società immobiliari, l'importo dei canoni di locazione degli immobili residenziali e/o commerciali deve essere rilevato nella voce **A) 1.** del Conto economico;
- **Indennità cessazione rapporti agenzia a tassazione separata:** la tassazione separata è ai soli fini reddituali; rappresenta solo una metodologia di imposizione e non configura un'ipotesi di esenzione;
- **Indennità cessazione rapporti agenzia opzione tassazione ordinaria:** l'indennità è rilevante ai fini IRAP.

Irap e bilancio d'esercizio

A) VALORE DELLA PRODUZIONE

A) 5. ALTRI RICAVI E PROVENTI

Non rientrano, invece, nella voce "A) 5. altri ricavi e proventi" le plusvalenze derivanti da alienazioni di titoli, partecipazioni o altre attività finanziarie le quali, se ordinarie, devono essere rilevate alle voci C) 15. o C) 16

Plusvalenze da alienazione
beni strumentali NON
impiegati nella normale
attività produttiva

Natura
straordinaria
Voce E) 20.

Plusvalenze da alienazione
di attività finanziarie

Natura
straordinaria
Voce E) 20.

Natura ordinaria
Voce C) 15 o 16.

Irap e bilancio d'esercizio

B) COSTI DELLA PRODUZIONE

INDIVIDUAZIONE

COSTO DELLA PRODUZIONE (Lettera B dell'art. 2425 del codice civile):

- **B) 6 – per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci**
- **B) 7 – per servizi**
- **B) 8 – per godimento di beni di terzi**
- **B) 10 – per ammortamenti e svalutazioni (immobilizzazioni immateriali e materiali)**
- **B) 11 – per variazioni delle rimanenze**
- **B) 12 – oneri diversi di gestione (escluse perdite su crediti)**

Irap e bilancio d'esercizio

B) COSTI DELLA PRODUZIONE

B) 6. COSTI PER MATERIE PRIME, SUSSIDIARIE, DI CONSUMO E MERCI

La rilevazione dei costi deve avvenire:

- **al netto di eventuali resi, sconti, abbuoni, premi ed imposte direttamente connesse con gli acquisti**, tenendo presente che gli **sconti** rilevanti sono solo quelli aventi natura **commerciale**.

Rimangono, infatti, **esclusi gli sconti di natura finanziaria** (es.: lo sconto che viene effettuato alla cassa per pagamento in contanti), che, non essendo indicati in fattura, non costituisce rettifica ai costi e devono, pertanto, essere rilevati alla voce "**C) 16. Altri proventi finanziari**".

I costi accessori di acquisto (trasporto, assicurazioni, carico e scarico, ecc.), che devono confluire nella voce B) 6. solamente nel caso in cui gli stessi sono stati inclusi dal fornitore nel prezzo di acquisto delle materie e delle merci.

In caso contrario, infatti, gli stessi devono essere iscritti alla voce "**B) 7. Costi per servizi**".

- **in base al cambio che si presenta alla data nella quale l'operazione è compiuta**, nel caso in cui riguardino operazioni in valuta.

Irap e bilancio d'esercizio

B) COSTI DELLA PRODUZIONE

B) 6. COSTI PER MATERIE PRIME, SUSSIDIARIE, DI CONSUMO E MERCI

materie prime	cancelleria e stampati	costi accessori di acquisto (trasporti, provvigioni passive, spese di magazzinaggio ed importazione, ecc...)
materie sussidiarie	imballaggi	carburanti e lubrificanti per autotrazione
semilavorati	indumenti di lavoro	resi a fornitori
materiale di consumo per manutenzioni e pulizie	acquisti per mense, circoli e bar interni	combustibile per riscaldamento

Irap e bilancio d'esercizio

B) COSTI DELLA PRODUZIONE

B) 6. COSTI PER MATERIE PRIME, SUSSIDIARIE, DI CONSUMO E MERCI

Documento interpretativo del Principio contabile OIC n. 12

Tenere presente che:

- **le imposte da detrarre dal costo dei beni sono quelle recuperabili come l'IVA, mentre eventuali imposte di fabbricazione o l'IVA non recuperabile vengono incorporate nel costo dei beni e classificate allo stesso modo;**
- **devono essere imputati a questa voce non solo i costi di importo certo, risultanti da fatture ricevute dai fornitori, ma anche quelli di importo stimato non ancora documentato, per i quali sono stati effettuati appositi accertamenti.**

Attenzione > **devono essere rilevati in questa voce anche i costi per acquisti di beni destinati a mense, asili o circoli ricreativi per il personale (vestiario, generi alimentari, farmaci, oggetti per regali).**

Irap e bilancio d'esercizio

B) COSTI DELLA PRODUZIONE

B) 7. COSTI PER SERVIZI

trasporti (<i>solo se non inclusi in fattura</i>)	compensi ai componenti dell'organo amministrativo	servizi di manutenzione
lavorazioni esterne	compensi ai componenti dell'organo di controllo ed ai revisori contabili	pubblicità
energia elettrica, acqua, gas e telefono	rimborsi spese a piè di lista	mensa aziendale (gestita da terzi)
consulenze	provvigioni ad agenti e rappresentanti	noleggio di cassette di sicurezza
servizi di pagamento	servizi elaborazione dati	viaggi e trasferte
commissioni	Assicurazioni (<i>solo se non inclusi in fattura</i>)	compensi agli associati in partecipazione
custodia di titoli	spese di rappresentanza	compensi per collaborazioni coordinate e continuative
accantonamenti per indennità di fine rapporto connesse a co.co.co., indennità spettante agli agenti di commercio	costi per il personale distaccato presso l'impresa e dipendente da altre imprese	aggiornamento professionale dei dipendenti
altri servizi resi da banche ed imprese finanziarie non collegati ad operazioni di finanziamento	servizi di vigilanza	spese di ricerca, addestramento e formazione
spese per analisi e prove di laboratorio	contributi Enasarco e FIRR	circoli ricreativi ed asili nido
colonie per bimbi	spese legali e consulenze	servizi di pulizia

Irap e bilancio d'esercizio

B) COSTI DELLA PRODUZIONE

B) 7. COSTI PER SERVIZI

COSTI PER SERVIZI INDEDUCIBILI IRAP

- costi per le prestazioni occasionali di lavoro autonomo (art. 67, Tuir);
- costi sostenuti per le prestazioni occasionali di carattere commerciale (es.: provvigioni riconosciute a procacciatori d'affari occasionali);
- costi inerenti il personale di terzi distaccato presso l'impresa;
- utili spettanti agli associati in partecipazione con apporto di solo lavoro;
- costi sostenuti per prestazioni di lavoro assimilato a quello dipendente, comprese le collaborazioni coordinate e continuative ed analoghe figure contrattuali introdotte dalla L. 30/2003 e dal D.Lgs. 276/2003 (collaborazioni a progetto, ecc.).

Attenzione > costi per l'impiego di personale in base a contratto interinale sono deducibili solo per l'importo che eccede gli oneri retributivi e contributivi.

Irap e bilancio d'esercizio

B) COSTI DELLA PRODUZIONE

B) 7. COSTI PER SERVIZI

COMPENSI PROFESSIONALI

I compensi erogati a fronte di **prestazioni professionali o artistiche** di cui all'art. 53, comma 1, Tuir sono **deducibili** ai fini IRAP, anche se corrisposti a soggetti che non risiedono in Italia e, quindi, non sono soggetti passivi del tributo (per gli **incarichi di amministratore, sindaco e/o revisore** da parte di lavoratori autonomi > verificare se si tratta di reddito di lavoro autonomo Agenzia delle entrate circolare 12 dicembre 2001, n. 105).

Se l'attività di sindaco o revisore rientra nell'ambito professionale del soggetto che la esercita, come nel caso degli iscritti agli Ordini dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, il compenso erogato **costituisce reddito di lavoro autonomo professionale** e non di collaborazione coordinata e continuativa, pertanto risulta **deducibile** ai fini IRAP.

Allo stesso modo, è deducibile il compenso riconosciuto per l'incarico di amministratore svolto da un geometra nell'ambito di una società di ingegneria.

Irapp e bilancio d'esercizio**B) COSTI DELLA PRODUZIONE****B) 7. COSTI PER SERVIZI****LAVORO AUTONOMO 1**

Descrizione	Deducibilità ai fini IRAP	Note
Compenso agli amministratori non professionisti, pagato	No	Ai fini IRAP il costo è indeducibile, in quanto non rientrante nell'ambito professionale del soggetto amministratore.
Compenso agli amministratori non professionisti, non pagato	No	
Compenso agli amministratori non professionisti anni precedenti, pagato nell'anno	No	
Compenso agli amministratori professionisti anni precedenti, pagato nell'anno	Sì	Non essendo indicato il costo a Conto economico non è possibile la deduzione ai fini IRAP; inoltre, il costo del personale è comunque indeducibile. La deducibilità di tale componente è stata rinviata in base alla disciplina IRAP precedente ai sensi dell'art. 95, comma 5, Tuir. Per effetto della disciplina transitoria prevista dall'art. 1, comma 51, Finanziaria 2008 il compenso è deducibile nell'esercizio in cui è pagato.

Irap e bilancio d'esercizio

B) COSTI DELLA PRODUZIONE

B) 7. COSTI PER SERVIZI

LAVORO AUTONOMO 2

Descrizione	Deducibilità ai fini IRAP	note
Compenso agli amministratori professionisti, pagato o non pagato	Si	il compenso è esposto a conto economico in quanto è di competenza dell'anno; inoltre, non trovando più applicazione l'art. 95, comma 5, Tuir, il compenso può essere dedotto anche se non pagato.
Accantonamento trattamento fine mandato amministratori (non professionisti)	No	poiché riguarda una collaborazione coordinata continuativa, lo stesso è indeducibile ai fini Irap.
Compenso sindaci / revisori (se l'attività di controllo rientra tra le funzioni tipiche della professione)	Si	la prestazione rientra nell'attività professionale (ris. 27.2.2002, n. 56/e).
Compenso sindaci/revisori i (altri soggetti)	No	la prestazione non rientra nell'attività professionale ed è, quindi, assimilata ad un costo del personale.
Compensi per prestazioni di lavoro 1 autonomo occasionale	No	il committente deve farsi dichiarare dal prestatore se l'attività è occasionale o meno; la qualificazione è rilevante anche ai fini previdenziali.

Irap e bilancio d'esercizio

B) COSTI DELLA PRODUZIONE

B) 7. COSTI PER SERVIZI

LAVORO AUTONOMO 3

Descrizione	Deducibilità ai fini IRAP	Note
Compensi per prestazioni di lavoro autonomo abituale	Sì	Per il professionista, il compenso concorre alla formazione della base imponibile IRAP; per il committente costituisce una spesa deducibile.
Quota 2/3 del contributo previdenziale alla gestione separata	No	La deducibilità del contributo previdenziale segue le stesse regole del compenso (co.co.co) sul quale è calcolato.
Quota 2/3 del premio INAIL per l'amministratore	Sì	I premi INAIL a carico dell'impresa, analogamente ai contributi per assicurazione infortuni, sono deducibili IRAP.
Utili spettanti all'associato in partecipazione che presta solo lavoro	No	L'indeducibilità IRAP riguarda l'associazione in partecipazione con apporto di solo lavoro se l'associato non è imprenditore.
Compensi per prestazioni occasionali di carattere commerciale		Dal 2003 non sono deducibili le prestazioni occasionali di carattere commerciale.

Irap e bilancio d'esercizio

B) COSTI DELLA PRODUZIONE

B) 7. COSTI PER SERVIZI

AGENTI / RAPPRESENTANTI / INTERMEDIARI

<i>Descrizione</i>	<i>Deducibilità ai fini IRAP</i>	<i>Note</i>
Provvigioni agli intermediari	Sì	Si tratta di un normale acquisto di servizi
Accantonamento Firr	Sì	<i>Vedere nota alla voce successiva</i>
Accantonamento altre indennità di cessazione agenti e rappresentanti	No	Nella Circ. 42/2007, l'Agenzia delle entrate ha affermato l'indeducibilità dal reddito d'impresa della casa mandante degli accantonamenti da questa iscritti in bilancio per le indennità previste dagli accordi collettivi (indennità di cessazione del rapporto di agenzia, di risoluzione, indennità suppletiva, indennità meritocratica, ecc...). La deducibilità (sia ai fini IRAP) si deve ritenere ammessa solo nel momento in cui l'evento (cessazione del rapporto) si verifica. Per il Firr , la certezza dell'esborso può considerarsi già certa al momento dell'accantonamento e quindi è possibile dedurre detta quota.

Irap e bilancio d'esercizio

B) COSTI DELLA PRODUZIONE

B) 7. COSTI PER SERVIZI

SPESE BANCARIE

Descrizione	Deducibilità ai fini IRAP	Note
Spese bancarie (tenuta conto, servizi di pagamento, cassette di sicurezza, ecc...)	Sì	L'indeducibilità IRAP riguarda solo gli interessi passivi e le voci correlate e non si estende alle spese per l'acquisto di servizi diversi.
Commissioni per fidejussione, spese di apertura fidi e mutui, commissione di massimo scoperto	No	Pur non trattandosi, in senso stretto, di oneri finanziari, sono indeducibili dall'IRAP in quanto correlati a componenti (interessi passivi) irrilevanti IRAP.

Irap e bilancio d'esercizio

B) COSTI DELLA PRODUZIONE

B) 8. COSTI PER GODIMENTO BENI DI TERZI

La voce "**B) 8. costi per godimento beni di terzi**" comprende tutti i **corrispettivi pagati dall'impresa per il godimento di beni materiali e immateriali di proprietà di soggetti terzi**, comunque destinati all'esercizio dell'attività.

Affitti	Leasing operativo	Leasing finanziario
Oneri accessori agli affitti (spese condominiali, imposta di registro, ecc.)	Noleggio	Diritti d'autore
Utilizzo brevetti	Royalties	canoni corrisposti per usufrutto, enfiteusi e diritto di superficie

Irap e bilancio d'esercizio

B) COSTI DELLA PRODUZIONE

B) 9. COSTI PER IL PESONALE

Tutte le voci di costo classificate in B) 9. sono escluse dalla determinazione della base imponibile IRAP.

Nella voce confluiscono tutti i costi sostenuti per il personale dipendente.

La loro indicazione deve avvenire secondo la seguente classificazione:

- **salari e stipendi;**
- **oneri sociali**, quali contributi previdenziali ed assistenziali a carico dell'impresa;
- **trattamento di fine rapporto;**
- **trattamento di quiescenza e obblighi simili;**
- **altri costi.**

In tale sottovoce, di natura residuale, rientrano a titolo esemplificativo, i contributi per mensa, i sussidi occasionali, le erogazioni facoltative, le indennità per prepensionamento versate al personale, le quote associative versate a favore dei dipendenti e le borse di studio a favore di dipendenti e loro familiari.

Irap e bilancio d'esercizio

B) COSTI DELLA PRODUZIONE

B) 10. AMMORTAMENTI E SVALUTAZIONI

Per la determinazione della base imponibile Irap

si rileva che:

- gli ammortamenti (B. 10a e B.10b) sono deducibili;
- le svalutazioni dei crediti dell'attivo circolante e delle disponibilità liquide (B.10d) sono indeducibili.
- le altre svalutazioni delle immobilizzazioni (B.10c) sono indeducibili.

Irap e bilancio d'esercizio

B) COSTI DELLA PRODUZIONE

B) 10. AMMORTAMENTI E SVALUTAZIONI

B) 10. a) AMMORTAMENTO DELLE IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI

Le **quote di ammortamento** sono costi che partecipano, secondo il principio di competenza, al **risultato d'esercizio**.

Costituiscono immobilizzazioni immateriali:

- costi di impianto e ampliamento;
- costi di ricerca, sviluppo e pubblicità;
- brevetti industriali e opere dell'ingegno;
- concessioni, licenze e marchi;
- avviamento.

Art. 2426, c.c. > devono essere **ammortizzate entro un periodo non superiore a cinque anni** i costi di **impianto e di ampliamento** e i costi di **ricerca, di sviluppo e di pubblicità**; aventi **utilità pluriennale**.

Ai fini IRAP i costi di ammortamento di tutte le immobilizzazioni immateriali sono deducibili, essendo presenti a bilancio nella voce B) 10. a).

Irap e bilancio d'esercizio

B) COSTI DELLA PRODUZIONE

B) 10. AMMORTAMENTI E SVALUTAZIONI

B) 10. b) AMMORTAMENTO DELLE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI

I beni materiali di proprietà dell'impresa e impiegati durevolmente nel processo produttivo risultano essere ammortizzabili quando sono:

- impiegati nell'attività produttiva dell'impresa;
- strumentali all'attività svolta;
- soggetti a deperimento e a consumo;
- indipendentemente mobili o immobili;
- di uso durevole.

Ai fini IRAP i costi di ammortamento di tutte le immobilizzazioni materiali sono deducibili, essendo presenti a bilancio nella voce B) 10. b).

Irap e bilancio d'esercizio

B) COSTI DELLA PRODUZIONE

B) 10. AMMORTAMENTI E SVALUTAZIONI

B) 10. c) ALTRE SVALUTAZIONI DELLE IMMOBILIZZAZIONI

La svalutazione delle immobilizzazioni si manifesta quando uno o più beni hanno durevolmente diminuito l'effettiva utilità residua > in tal caso, la riduzione di tale utilità comporta la rilevazione di una svalutazione allo scopo di adeguare il valore iscritto a bilancio al minor valore effettivo.

Nella sottovoce B) 10. c) devono essere iscritte:

- solamente le svalutazioni di natura ordinaria (le svalutazioni straordinarie devono, infatti, essere rilevate alla voce E) 21.);
- tutte le svalutazioni, non imputabili alla voce E) 21., sia delle immobilizzazioni materiali sia delle immobilizzazioni immateriali.

A decorrere dal 2008, la voce "B) 10. c) Altre svalutazioni delle immobilizzazioni" è espressamente esclusa dalla determinazione della base imponibile IRAP.

Irap e bilancio d'esercizio

B) COSTI DELLA PRODUZIONE

B) 10. AMMORTAMENTI E SVALUTAZIONI

**B) 10. d) SVALUTAZIONI DEI CREDITI DELL'ATTIVO CIRCOLANTE E DELLE
DISPONIBILITÀ LIQUIDE**

Le svalutazioni dei crediti compresi nell'attivo circolante sono conseguenti alla previsione di cui all'art. 2426, comma 1, punto 8, del codice civile, la quale dispone che: *"i crediti devono essere iscritti secondo il valore presumibile di realizzazione"*.

In applicazione della norma, attraverso l'istituto dell'accantonamento per rischi su crediti, l'ammontare complessivo dei crediti (al valore nominale in contabilità) viene "neutralizzato" di quei crediti che si ritengono non più riscuotibili.

Ai fini IRAP, la voce B) 10. d) è espressamente esclusa dalla formazione della base imponibile.

Irap e bilancio d'esercizio

B) COSTI DELLA PRODUZIONE

B) 11. VARIAZIONE RIMANENZE MATERIE PRIME, SUSSIDIARIE, DI CONSUMO E MERCI

L'importo da considerare ai fini IRAP è quello iscritto a bilancio.

In tale voce trova collocazione la **differenza tra il valore:**

➤ **delle rimanenze finali**

e

➤ **delle rimanenze iniziali**

dei beni da magazzino (materie prime, sussidiarie, di consumo e merci) i cui costi di acquisto sono stati indicati alla voce B) 6. del Conto economico.

Irap e bilancio d'esercizio

B) COSTI DELLA PRODUZIONE

B) 12. ACCANTONAMENTI PER RISCHI

REGOLA PROCEDURALE

Per gli accantonamenti per rischi, che trovano collocazione nella voce B) 12., l'art. 2424bis, c. 3, c.c., stabilisce che gli stessi sono destinati soltanto a coprire perdite o debiti:

- di natura determinata;
- di esistenza certa o probabile;
- dei quali, tuttavia, alla chiusura dell'esercizio sono indeterminati l'ammontare o la data di sopravvenienza.

Nel Principio contabile nazionale OIC n. 12 e nel relativo Documento interpretativo, in base ai quali essa accoglie gli accantonamenti di competenza dell'esercizio ai fondi per rischi iscritti nella voce B) 3. del passivo dello Stato patrimoniale, che non costituiscono poste rettificative dell'attivo.

In concreto, confluiscono in tale voce gli accantonamenti ai fondi rischi, che rappresentano passività probabili e non certe.

Irap e bilancio d'esercizio

B) COSTI DELLA PRODUZIONE

B) 14. ONERI DIVERSI DI GESTIONE

Voce residuale i costi devono essere iscritti al netto delle rettifiche per resi, abbuoni, sconti (di natura non finanziaria) e premi.

Ai sensi dell'arti. 2424bis, comma 3, anche tali accantonamenti sono pertanto destinati a coprire perdite o debiti:

- di natura determinata;
- la cui esistenza è certa o quanto meno probabile;
- il cui ammontare o la data di sopravvenienza sono indeterminati alla data di chiusura dell'esercizio.

Ai fini IRAP, tutti gli altri accantonamenti classificati in B) 13. risultano indeducibili, in applicazione dal 1° gennaio 2008, delle disposizioni per la determinazione della base imponibile su criteri contabili.

Irap e bilancio d'esercizio

B) COSTI DELLA PRODUZIONE

B) 14. ONERI DIVERSI DI GESTIONE

Voce residuale i costi devono essere iscritti al netto delle rettifiche per resi, abbuoni, sconti (di natura non finanziaria) e premi.

A titolo esemplificativo, rientrano nella voce B) 14.:

➤ **costi derivanti dalle gestioni accessorie:**

- costi di gestione e manutenzione di immobili civili non collocabili in altre voci;
- costi di gestione delle eventuali aziende agricole, non collocabili in altre voci;
- costi di manutenzione e riparazione di macchinari, impianti, ecc. locati a terzi;

➤ **minusvalenze da alienazione di beni strumentali impiegati nella normale attività produttiva, commerciale o di servizi**

La sostituzione dei beni strumentali, materiali e immateriali, deve avere natura fisiologica e verificarsi per il deperimento economico tecnico subito dai beni nell'esercizio della normale attività produttiva dell'impresa. Nel caso in cui si verifichi per un fatto straordinario, la **minusvalenza** deve infatti essere rilevata nella voce "E) 21. *Oneri straordinari*".

> in questa voce **non rientrano** le minusvalenze su titoli, partecipazioni e altre attività finanziarie che, se ordinarie, si rilevano alla voce C) 17.;

(segue)

Irap e bilancio d'esercizio

B) COSTI DELLA PRODUZIONE

B) 14. ONERI DIVERSI DI GESTIONE

Gli oneri diversi di gestione classificabili in B) 14 sono, in linea generale, deducibili ai fini IRAP salvo l'esplicita esclusione delle perdite su crediti e dell'ICI/IMU.

A titolo esemplificativo, rientrano nella voce B) 14.:

(segue)

➤ **imposte indirette, tasse e contributi, se non costituiscano oneri accessori di acquisto dei beni e servizi:**

- imposta di registro, ipotecaria e catastale;
- tassa concessioni governative;
- imposta di bollo;
- ICI/IMU, imposta comunale sulla pubblicità e altri tributi locali (comunali, provinciali e regionali);
- imposte di fabbricazione non comprese nel costo di acquisto di materie, semilavorati e merci;
- altre imposte e tasse diverse dalle imposte dirette da iscrivere alla voce 22.

Per quanto riguarda l'**IVA indetraibile**, essa va iscritta in questa voce se non costituisce costo accessorio di acquisto di beni. Il trattamento contabile dell'IVA su acquisti, in generale, segue quello del bene o servizio acquistato al quale si riferisce;

(segue)

Irap e bilancio d'esercizio

B) COSTI DELLA PRODUZIONE

B) 14. ONERI DIVERSI DI GESTIONE

Gli oneri diversi di gestione classificabili in B) 14 sono, in linea generale, deducibili ai fini IRAP salvo l'esplicita esclusione delle perdite su crediti e dell'ICI.

A titolo esemplificativo, rientrano nella voce B) 14.:

(segue)

➤ **costi e oneri diversi, di natura non finanziaria:**

- contributi ad associazioni sindacali e di categoria;
- omaggi e articoli promozionali;
- oneri di utilità sociale, non iscrivibili alla voce B) 9.;
- liberalità;
- abbonamenti a giornali, riviste e pubblicazioni varie;
- costi d'acquisto di giornali, riviste e pubblicazioni varie;
- costi e oneri vari di natura tecnica, amministrativa, legale e commerciale (es.: spese per deposito e pubblicazione di bilanci, verbali assembleari, ecc...);
- costi per la mensa gestita internamente dall'impresa al netto dei costi per il personale impiegato direttamente e degli altri costi "esterni" imputati ad altre voci;
- differenze inventariali riconosciute al proprietario dell'azienda condotta in affitto o in usufrutto.

(segue)

Irap e bilancio d'esercizio

B) COSTI DELLA PRODUZIONE

B) 14. ONERI DIVERSI DI GESTIONE

Gli oneri diversi di gestione classificabili in B) 14 sono, in linea generale, deducibili ai fini IRAP salvo l'esplicita esclusione delle perdite su crediti e dell'ICI.

A titolo esemplificativo, rientrano nella voce B) 14.:

(segue)

➤ oneri derivanti da operazioni di compravendita con obbligo di retrocessione, qualora queste si qualificano non come finanziamenti ma come prestiti di beni.

Nel caso in cui l'operazione di compravendita non sia inquadrabile come finanziamento e il bene non sia produttivo di proventi di natura finanziaria, l'acquirente "a termine" del bene deve iscrivere la differenza tra il prezzo pattuito per la "vendita" e quello pattuito per la retrocessione; detta differenza è iscritta tra i risconti passivi e ripartita nei diversi esercizi, secondo il principio della competenza temporale e/o economica.

Le quote risultanti (non necessariamente costanti tra loro, ma determinate in base alla specificità del contratto) sono imputate a Conto Economico nella voce B) 14. Specularmente, il medesimo valore sarà iscritto dal venditore come ricavo nella voce A) 5. "Altri proventi".

(segue)

Irap e bilancio d'esercizio

B) COSTI DELLA PRODUZIONE

B) 14. ONERI DIVERSI DI GESTIONE

Gli oneri diversi di gestione classificabili in B) 14 sono, in linea generale, deducibili ai fini IRAP salvo l'esplicita esclusione delle perdite su crediti e dell'ICI.

A titolo esemplificativo, rientrano nella voce B) 14:

(segue)

➤ sopravvenienze e insussistenze passive relative a valori stimati, che non derivino da errori

Si tratta di rettifiche in aumento di costi causate dal normale aggiornamento di stime compiute in precedenti esercizi, come per esempio insufficienze di fondi per rischi e oneri, perdite su crediti dell'attivo circolante non coperte da precedenti svalutazioni.

Devono essere rilevate in questa voce anche le perdite realizzate su crediti, verificatesi a seguito di riconoscimento giudiziale di un minor importo di crediti, transazioni, cessioni di crediti, prescrizioni di crediti.

Irap e bilancio d'esercizio

VALORE DELLA PRODUZIONE NETTA (A – B)

VOCI DI CONTO ECONOMICO IRRILEVANTI AI FINI IRAP

- B.9 Spese per il personale
- B.10.c Altre svalutazioni delle immobilizzazioni
- B.10.d Svalutazioni dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide
- B.12 Accantonamenti per rischi
- B.13 Altri accantonamenti

Irap e bilancio d'esercizio

VALORE DELLA PRODUZIONE NETTA (A – B)

ELEMENTI IRRILEVANTI AI FINI IRAP A PRESCINDERE DALLA CLASSIFICAZIONE

- i costi del personale dipendente e assimilato classificati in voci diverse dalla voce B) 9. del Conto economico (deducibili alcuni costi del personale in modo analitico o forfettario);
- i costi per prestazioni occasionali di lavoro autonomo
- i costi sostenuti per le prestazioni occasionali di carattere commerciale
- i compensi agli amministratori/sindaci/revisori non professionisti
- i compensi relativi a collaborazioni occasionali o continuative
- gli utili spettanti agli associati in partecipazione
- la quota interessi dei canoni di locazione finanziaria
- le perdite su crediti
- l'Ici
- le quote di ammortamento relative ai marchi e all'avviamento che superano il limite massimo di deducibilità fissato dalla nuova norma ad un diciottesimo del costo di acquisizione

Irap e bilancio d'esercizio

VALORE DELLA PRODUZIONE NETTA (A – B)

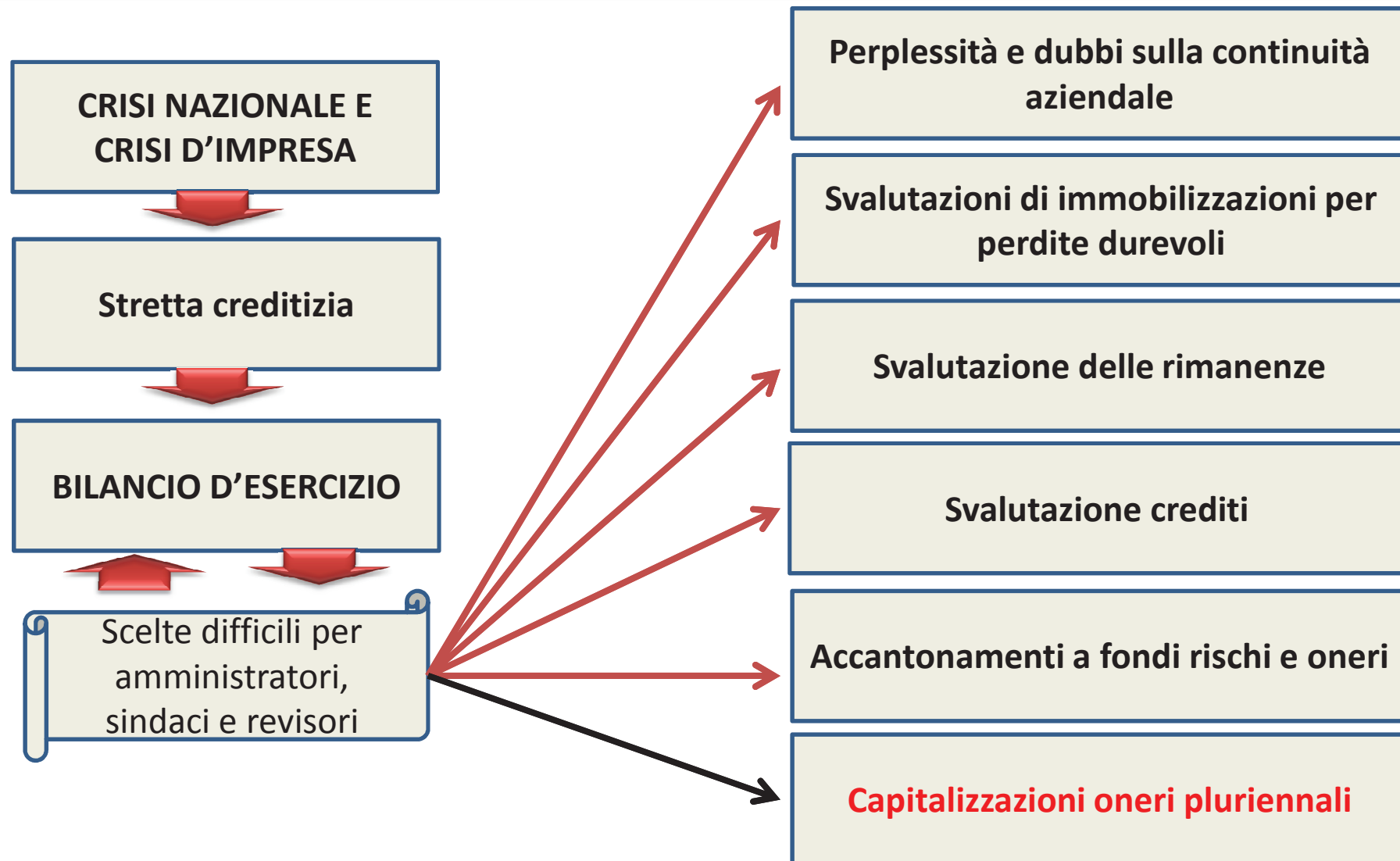
Esempio > SPESE DI RAPPRESENTANZA SOSTENUTE DAL 2008

Descrizione	Classificazione	Importo contabile	Importo redditi	Importo IRAP	Note
Sostenute spese per € 2.500 nel 2013 (Ricavi caratteristici dell'impresa € 100.000)	B) 7.	2.500	1.300	2.500	<p>Dal 2008 le spese di rappresentanza sono interamente deducibili ai fini IRES se rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità stabiliti da apposito decreto (D.M. 19/11/2008) ed entro i limiti previsti dallo stesso decreto (nel nostro caso 1,3% di ricavi). Ai fini IRAP rileva, invece, l'importo iscritto a bilancio.</p>

Profili caratterizzanti il bilancio d'esercizio al 31 dicembre 2013

Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare



Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

RISCHI DI TIPO GESTIONALE

**Perdita del capitale
sociale non evidenziata
nel bilancio d'esercizio**



Art. 217, c.1, n. 4 L.F -> E' punito con la reclusione da 6 mesi a 2 anni chi ha aggravato il suo dissesto astenendosi dal richiedere la dichiarazione del proprio fallimento o con altra colpa grave.

**Conseguenza
CAUSA DI LIQUIDAZIONE**

**Dovere, impegno e
obbligo di gestione
conservativa**



Art. 2394 del codice civile -> Gli amministratori rispondono verso i creditori sociali per l'inosservanza degli obblighi relativi alla conservazione del patrimonio.

Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

CONTINUITÀ AZIENDALE E RUOLO DEI SOGGETTI COINVOLTI

Amministratori



*Devono necessariamente provare l'esistenza della **continuità aziendale** nell'ambito della relazione sulla gestione e della nota integrativa*

Sindaci



Nell'ambito dell'attività di vigilanza sono tenuti a monitorare la continuità aziendale e a comunicare agli amministratori la sussistenza di fatti idonei a pregiudicare la continuità aziendale dell'impresa con invito a porvi rimedio.

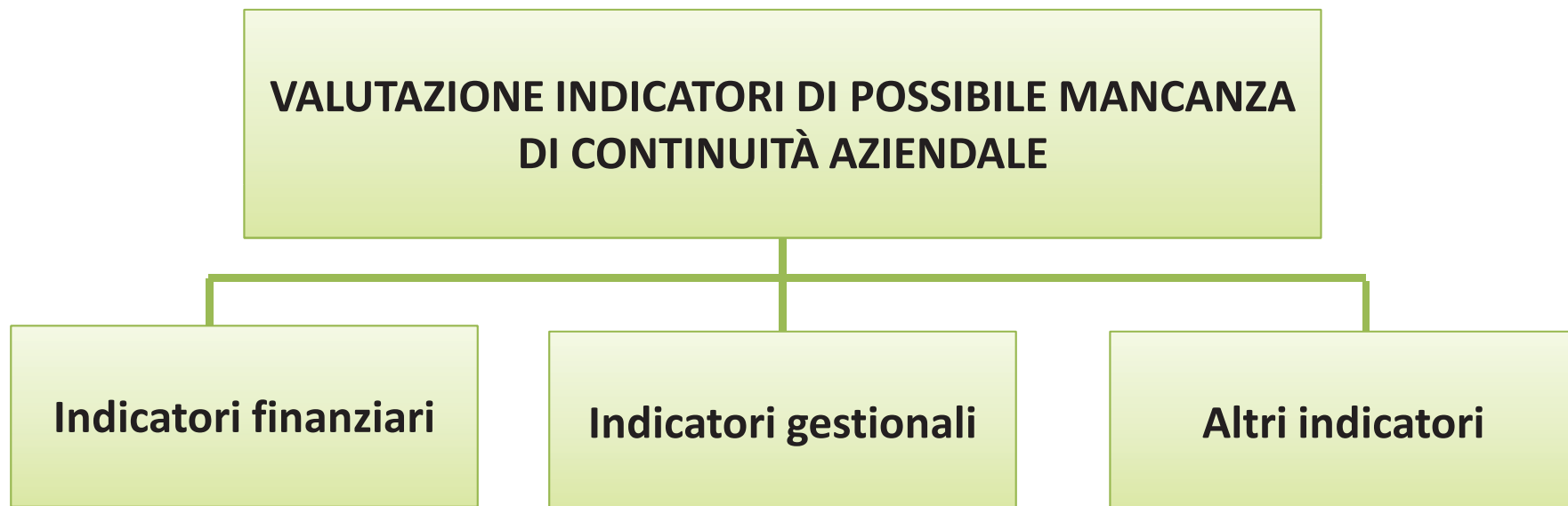
Revisori



Devono acquisire elementi probativi sufficienti ed adatti sull'appropriato utilizzo da parte degli amministratori del presupposto della continuità aziendale nella redazione del bilancio e concludere se vi sia un'incertezza significativa riguardo alla capacità dell'impresa di continuare ad operare almeno per 12 mesi come entità in funzionamento

Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

CONTINUITÀ AZIENDALE NELL'INFORMATIVA DI BILANCIO
STRUMENTI DI VALUTAZIONE DELLA CONTINUITÀ AZIENDALE



Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

CONTINUITÀ AZIENDALE NELL'INFORMATIVA DI BILANCIO STRUMENTI DI VALUTAZIONE DELLA CONTINUITÀ AZIENDALE

Indicatori economici-finanziari

- situazione di *deficit* patrimoniale o di capitale circolante netto negativo;
- prestiti a scadenza fissa e prossimi alla scadenza senza che vi siano prospettive verosimili di rinnovo o di rimborso; oppure eccessiva dipendenza da prestiti a breve termine per finanziare attività a lungo termine;
- indicazioni di cessazione del sostegno finanziario da parte dei finanziatori e altri creditori;
- bilanci storici o prospettici che mostrano *cash flow* negativi;
- principali indici economico-finanziari negativi;
- consistenti perdite operative o significative perdite di valore delle attività che generano *cash flow*;
- mancanza o discontinuità nella distribuzione dei dividendi;
- incapacità di saldare i debiti alla scadenza;
- incapacità nel rispettare le clausole contrattuali dei prestiti;
- cambiamento delle forme di pagamento concesse dai fornitori dalla condizione "a credito" alla condizione "pagamento alla consegna";
- incapacità di ottenere finanziamenti per lo sviluppo di nuovi prodotti ovvero per altri investimenti necessari.

Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

CONTINUITÀ AZIENDALE NELL'INFORMATIVA DI BILANCIO
STRUMENTI DI VALUTAZIONE DELLA CONTINUITÀ AZIENDALE

Indicatori gestionali

- perdita di amministratori o di dirigenti chiave senza riuscire a sostituirli;
- perdita di mercati fondamentali, di contratti di distribuzione, di concessioni o di fornitori importanti;
- difficoltà nell'organico del personale o difficoltà nel mantenere il normale flusso di approvvigionamento da importanti fornitori.

Altri indicatori

- capitale ridotto al di sotto dei limiti legali o non conformità ad altre norme di legge;
- 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 per l'impresa.

Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

CONTINUITÀ AZIENDALE NELL'INFORMATIVA DI BILANCIO
STRUMENTI DI VALUTAZIONE DELLA CONTINUITÀ AZIENDALE

VALUTAZIONE INDICATORI DI POSSIBILE MANCANZA
DI CONTINUITÀ AZIENDALE

Indicatori finanziari

Indicatori gestionali

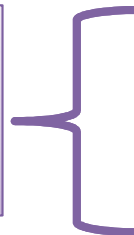
Altri indicatori

Se tendono ad individuare
evidenze sfavorevoli



Necessità di attivare procedure
supplementari di analisi della situazione

E se ritenuto necessario
**ESAME E VALUTAZIONE DEL
PIANO DI RISANAMENTO**



Alienazione di attività

Richieste prestiti/finanziamenti

Ristrutturazione/negoziazioni strutturali

Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

CRITICITÀ IN ANNI DI CRISI

Anche in sede di **approntamento del bilancio d'esercizio 2013**, si ripresentano **criticità e dubbi sulle valutazioni degli anni con crisi di natura economica e finanziaria**.

Nelle **società che chiudono il bilancio d'esercizio con una perdita** è necessario prestare particolare attenzione alle **voci critiche del bilancio**, come:

- oneri pluriennali;
- avviamento;
- crediti;
- rimanenze e opere pluriennali;
- partecipazioni e titoli;

al fine di non cadere nella tentazione:

1. di capitalizzare costi di competenza dell'esercizio;
2. di non procedere alla svalutazione di poste dell'attivo (crediti, rimanenze, partecipazioni, ecc.).

Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

CRITICITÀ IN ANNI DI CRISI

ONERI PLURIENNALI

Nelle **società che chiudono il bilancio d'esercizio con una perdita** una delle circostanze più ricorrenti consiste nella **capitalizzazione dei costi d'esercizio** e, specificamente, dei cosiddetti **oneri pluriennali**, quali:

- spese di impianto e ampliamento;
- oneri e spese di ricerca e sviluppo;
- spese relative alla pubblicità e di rappresentanza.

Attenzione -> dette poste sono inserite dal Legislatore del codice civile nella macro-classe delle «immobilizzazioni» intese come attività che non esauriscono la loro utilità in un solo periodo, ma manifestano i benefici economici lungo un arco temporale di più esercizi (Oic 24, par. A1).

Pertanto, gli oneri pluriennali che non soddisfano tale preliminare condizione non possono essere iscritti in bilancio.

Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

CRITICITÀ IN ANNI DI CRISI

VALORE DELLE IMMOBILIZZAZIONI

Le immobilizzazioni che, a fine esercizio, sono in modo durevole di valore inferiore a quello determinato secondo gli usuali criteri di valutazione, devono necessariamente risultare iscritte in bilancio a tale minor valore; e nella nota integrativa è necessario indicare la misura e i motivi della riduzione.

Documento Oic 24 -> per le **immobilizzazioni immateriali**, impone di svalutare se si riscontra una riduzione durevole delle condizioni di uso futuro, partendo dai presupposti che il valore di bilancio non deve superare quello recuperabile tramite l'alienazione e quello di effettivo uso (l'ammortamento è solo la ripartizione del costo dell'immobilizzazione tra gli esercizi della sua stimata vita utile).

Non coerenti sono le volontarie rivalutazioni poste in essere senza un requisito di riscontro effettivo.

Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

CRITICITÀ IN ANNI DI CRISI

VALUTAZIONI DI MAGAZZINO

Per i cosiddetti **beni fungibili**, in periodi di prezzi crescenti, è palese che alcuni criteri di valutazione tendono a sottostimare il valore del magazzino (es.: Lifo) e altri, al contrario, puntano a sovrastimarli (es.: Fifo).

E' evidente l'interesse per un coerente cambio del criterio di valutazione. Es.: passaggio dal criterio Lifo a quello Fifo solo in sede di chiusura dell'esercizio sociale.

Prassi contabile prevede la necessità di:

- determinare la differente valorizzazione delle esistenze iniziali, per dare conto dell'impatto sul patrimonio netto se fosse stato applicato tale nuovo criterio anche nei precedenti esercizi;
- rilevare l'effetto sul risultato ordinario (cioè la quota di maggior utile che si è ottenuto applicando il nuovo criterio anziché il precedente).

Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

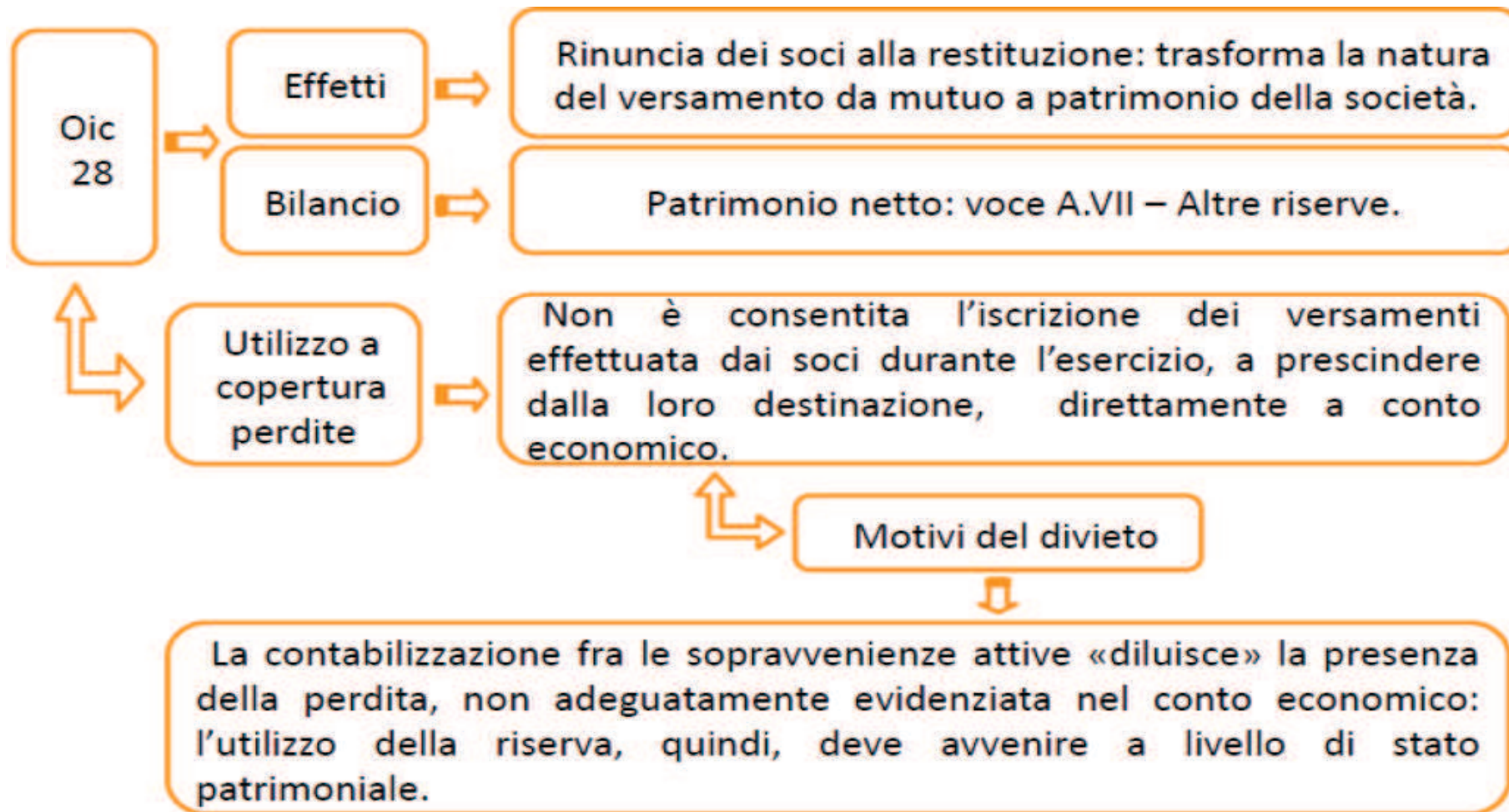
CRITICITÀ IN ANNI DI CRISI

VALUTAZIONE DEI LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE

Commesse in perdita - in sede di **valutazione dei lavori in corso** sussistono opinioni controverse sulla possibilità di scegliere o meno, tra i **criteri del costo** e della **percentuale di avanzamento** (scelta giustificata al verificarsi di una data condizione interna o circostanza esterna in modo da pervenire ad una rappresentazione degli effetti economici delle commesse, per così dire, secondo necessità).

Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

RINUNCIA DEI SOCI A CREDITI PER FINANZIAMENTI



Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

RESPONSABILITÀ DEL CONSULENTE

**Corte di Cassazione n.
13115/2000**



Chi prepara la contabilità e il bilancio d'esercizio sulla base di mere indicazioni e, quindi, per così dire «sotto dettatura», senza alcun controllo della documentazione di supporto, è **penalmente responsabile**.

**Corte di Cassazione nn.
39079-39873 del 2013
E 39988-13982 del 2012**



Tesi dell'accusa -> non poteva non sapere che gli effetti di quel suggerimento, consiglio, schema o documento predisposto per il suo cliente sarebbero stati lesivi delle ragioni dei creditori.

Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

... ma la presenza di ERRORI CONTABILI negli esercizi sociali precedenti devono essere rettificati! Sì, come?

1. NOZIONE DI ERRORE CONTABILE

Applicazione impropria di un Principio contabile nonostante la disponibilità delle informazioni necessarie per un corretto trattamento



La correzione deve avvenire



Nell'immediato, non appena individuato



Nel contempo

Sono disponibili le informazioni
per la corretta applicazione

Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

1. NOZIONE DI ERRORE CONTABILE

Errore contabile



Diverso da

Cambiamento di Principi contabili

Cambiamenti di stime contabili



Criteria di valutazione, metodi di valutazione, classificazione ed esposizione in bilancio, principi che regolano l'individuazione delle operazioni



	Rimanenze Iniziali	Rimanenze Finali
LIFO	100	150
FIFO	130	175



Applicazione retroattiva

Variazione rimanenze
(rimanenze iniziali)

a **Proventi straordinari (E20)**

30

Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

1. NOZIONE DI ERRORE CONTABILE

Errore contabile



Diverso da

Cambiamento di Principi contabili

Cambiamenti di stime contabili



Es: Riduzione di un fondo rischi
in quanto eccedente



Metodi per la determinazione dei
valori di attività, passività, costi e
ricavi



Fondo rischi

a **Sopravvenienza attiva (A5)**

.....

1. NOZIONE DI ERRORE CONTABILE

La correzione di Errori contabili comporta

Effetti contabili



OIC 29 – versione attuale
OIC 29 – versione in bozza

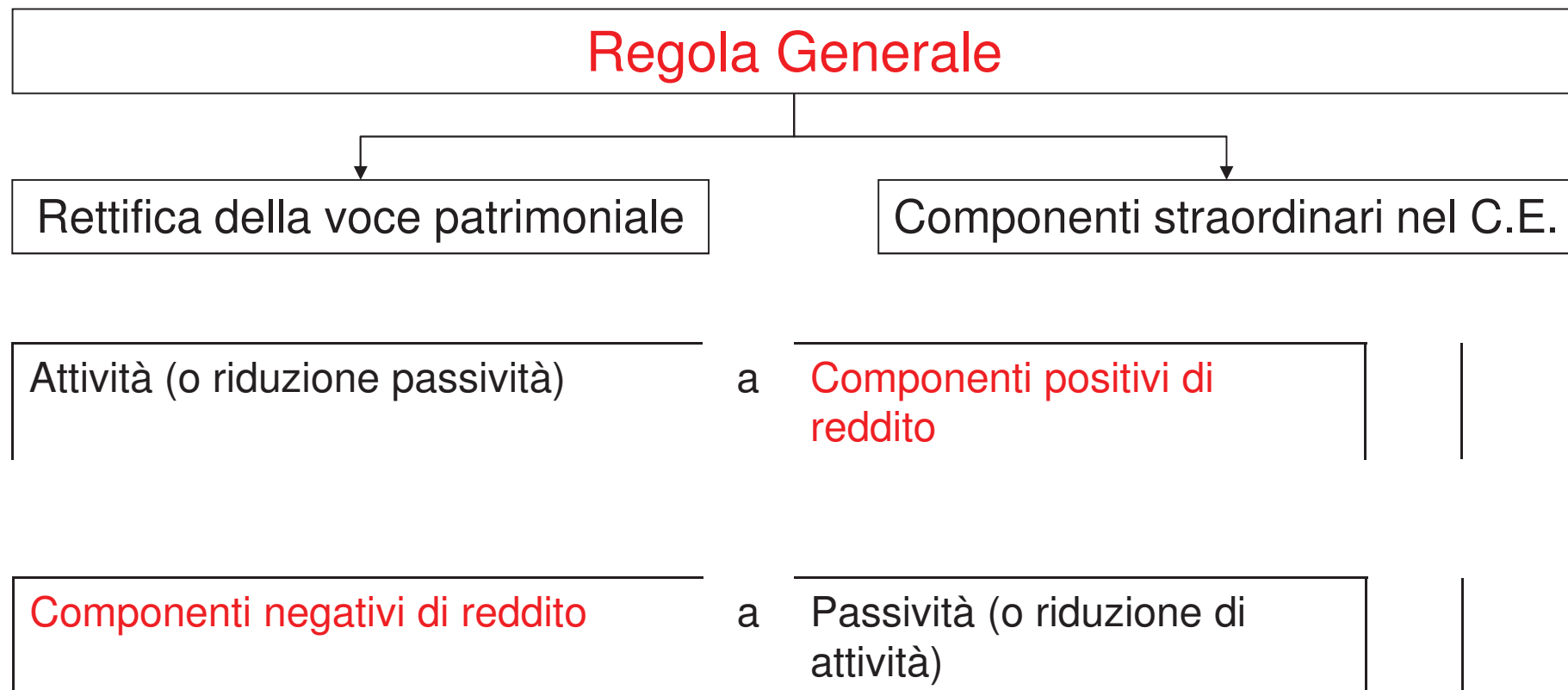
Effetti fiscali



(Circolare 31/E/2013 –
Agenzia entrate)

Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

2. TRATTAMENTO CONTABILE DELLA CORREZIONE DI ERRORI



Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

2. TRATTAMENTO CONTABILE DELLA CORREZIONE DI ERRORI

Eccezione (bozza OIC 29, § 50)

Fatti che non hanno mai avuto influenza diretta sul C.E.

Rettifica della voce patrimoniale

Posta di patrimonio netto

Attività (o riduzione passività)

a **Riserve**

Riserve

a Passività (o riduzione di
attività)

3. RILEVANZA FISCALE DELLA CORREZIONE DI ERRORI (CENNI)

Circolare 31/E/2013 – Agenzia delle Entrate

La componente di reddito non può assumere immediato rilievo fiscale

Inderogabilità del principio di competenza temporale dei componenti di reddito

Deroga al rispetto formale del principio di «...*le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati al Conto Economico relativo all'esercizio di competenza...*» (art. 109, co.4 TUIR)

Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

3. RILEVANZA FISCALE DELLA CORREZIONE DI ERRORI (CENNI)

Circolare 31/E/2013 – Agenzia delle entrate

✓ Riconoscimento dei componenti negativi di reddito (CNR)

✓ Assoggettamento a tassazione dei componenti positivi di reddito (CPR)

✓ Riconoscimento dei CNR e Assoggettamento a tassazione dei CPR

Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

4. RICONOSCIMENTO FISCALE E ASPETTI CONTABILI

Presentazione dichiarazione integrativa



Riconoscimento fiscale del CNR



Credito tributario connesso al riconoscimento fiscale



Crediti tributari

a Sopravvenienza attiva non
imponibile

.....

Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

4. RICONOSCIMENTO FISCALE E ASPETTI CONTABILI

Caso operativo

Alfa corregge nel 2013 due errori riferiti all'annualità 2012 (1):

1. Errore di iscrizione di un fondo per rischi ed oneri di 200

Fondo rischi ed oneri	a	Componenti di reddito riferiti ad esercizi precedenti (non imponibili)	200
-----------------------	---	--	-----

2. Fattura di vendita per 150 rilevata erroneamente due volte

Componenti di reddito riferiti ad esercizi precedenti	a	Crediti verso clienti	150
---	---	-----------------------	-----

(1) Nell'esempio non si considerano le problematiche IVA

Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

4. RICONOSCIMENTO FISCALE E ASPETTI CONTABILI

Caso operativo

Dal conto economico alla rideterminazione delle basi imponibili

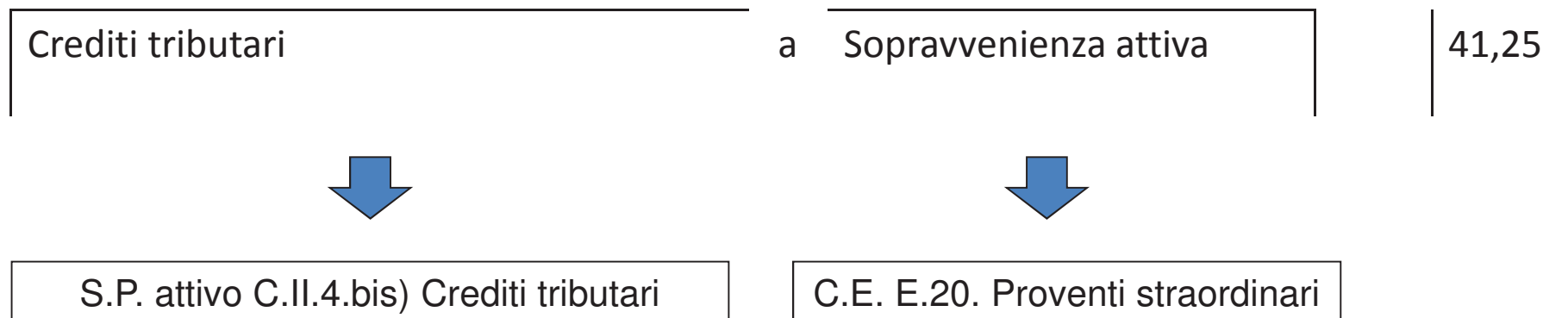
Anni di imposta	2012	2013
Risultato ante area straordinaria (HP)	400	300
Correzione fondi rischi e oneri (non modifica imponibile 2012)		+ 200
Correzione fattura di vendita (modifica imponibile 2012)		- 150
Sopravvenienza attiva per recupero CNR (non imponibile)		41,25
Risultato ante imposte	400	+ 391,25
DICHIARAZIONE DEI REDDITI		
Risultato ante imposte	400	+ 391,25
Variazioni in diminuzione	- 150	- 41,25
Variazione in aumento (fattura di vendita)		+150
Variazione in diminuzione (fondo rischi)		- 200
Reddito imponibile	250	300

Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

4. RICONOSCIMENTO FISCALE E ASPETTI CONTABILI

Caso operativo

3. Iscrizione del credito tributario a fronte del riconoscimento della deducibilità nell'esercizio di competenza del costo



Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

4. RICONOSCIMENTO FISCALE E ASPETTI CONTABILI

Caso operativo

4. Rilevazione contabile delle imposte sul reddito

Imposte correnti	a	Debiti tributari
Debiti tributari	a	Crediti tributari	41,25

Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

5. CASISTICA FISCALE

Caso 1: nell'anno 2013, il contribuente ha rilevato l'omessa imputazione di un costo di competenza dell'anno 2012 per un ammontare pari a 50.

	ANNO DI COMPETENZA	
	ANNO 2012	ANNO 2013
Reddito (perdita)	300	150
Perdite scomputabili	=	=
Reddito (perdita)	300	150
Anno di rilevazione della correzione		X
Periodo d' imposta corretto	(50)	
Reddito (perdita) rideterminato	250	
Periodo d' imposta del recupero	X	
Modalità	Integrativa a favore anno X-1	

Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

5. CASISTICA FISCALE

Caso 2: la regola deve applicarsi anche quando l'omessa imputazione dell'elemento negativo genera una perdita

	ANNO DI COMPETENZA	
	ANNO 2012	ANNO 2013
Reddito (perdita)	(300)	150
Perdite scomputabili	=	(350)
Reddito (perdita)	(300)	30
Anno di rilevazione della correzione		X
Periodo d' imposta corretto	(50)	
Reddito (perdita) rideterminato	(350)	
Periodo d' imposta del recupero	X	
Modalità	Integrativa a favore anno X-1	

Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

5. CASISTICA FISCALE

Caso 3: l'annualità oggetto di errore non è più emendabile

	ANNO DI COMPETENZA			
	ANNO 2010	ANNO 2011	ANNO 2012	ANNO 2013
Reddito (perdita)	180	230	200	150
Perdite scomputabili	=	=	=	=
Reddito (perdita)	180	230	200	150
Anno di rilevazione della correzione				X
Periodo d' imposta corretto	(50)			
Reddito (perdita) rideterminato	130			
Periodo d' imposta del recupero			X	
Modalità		Integrativa di sintesi		

Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

5. CASISTICA FISCALE

Caso 4: l'annualità oggetto di errore non è più emendabile (presenza di perdite)

	ANNO DI COMPETENZA			
	ANNO 2010	ANNO 2011	ANNO 2012	ANNO 2013
Reddito (perdita)	(180)	(50)	(30)	150
Perdite scomputabili	=	(180)	(230)	(310)
Reddito (perdita)	(180)	(230)	(260)	30
Anno di rilevazione della correzione				X
Periodo d'imposta corretto	(50)			
Reddito (perdita) rideterminato	(230)	(280)	(310)	
Periodo d'imposta del recupero			X	
Modalità		Integrativa di sintesi		

Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

5. CASISTICA FISCALE

Caso 5: nell'anno 2013, il contribuente ha rilevato l'omessa imputazione di un provento di competenza dell'anno 2012 per un ammontare pari a 50.

	ANNO DI COMPETENZA	
	ANNO 2012	ANNO 2013
Reddito (perdita)	300	150
Perdite scomputabili	=	=
Reddito (perdita)	300	150
Anno di rilevazione della correzione		X
Periodo d' imposta corretto	50	
Reddito (perdita) rideterminato	350	
Periodo d' imposta del recupero	X	
Modalità	Integrativa a sfavore anno X-1	

Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

5. CASISTICA FISCALE

Caso 6: Nell'anno 2013, il contribuente ha rilevato l'omessa imputazione di un provento di competenza dell'anno 2010 (con un risultato positivo) per un ammontare pari a 50.

	ANNO DI COMPETENZA			
	ANNO 2010	ANNO 2011	ANNO 2012	ANNO 2013
Reddito (perdita)	180	230	200	150
Perdite scomputabili	=	=	=	=
Reddito (perdita)	180	230	200	150
Anno di rilevazione della correzione				X
Periodo d'imposta corretto	50			
Reddito (perdita) rideterminato	230			
Periodo d'imposta del recupero	X			
Modalità	Integrativa a sfavore			

Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

5. CASISTICA FISCALE

Caso 7: nell'anno 2013, il contribuente ha rilevato l'omessa imputazione di un provento di competenza dell'anno 2012 (con risultato in perdita) per un ammontare pari a 50.

	ANNO DI COMPETENZA			
	ANNO 2010	ANNO 2011	ANNO 2012	ANNO 2013
Reddito (perdita)	(180)	(50)	(30)	150
Perdite scomputabili	=	(180)	(230)	(210)
Reddito (perdita)	(180)	(230)	(260)	30
Anno di rilevazione della correzione				X
Periodo d'imposta corretto	50			
Reddito (perdita) rideterminato	(130)	(180)	(210)	
Periodo d'imposta del recupero	X	X	X	
Modalità	3 Integrative a sfavore			



Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

ANALISI PROCEDURALE

La società nel **2013** si accorge di aver commesso un errore contabile nell'anno 2011 non avendo imputato provvigioni passive per **euro 12.600**.


La società rileva nel bilancio 2013 una sopravvenienza passiva fiscalmente non deducibile nella voce E21 "Oneri straordinari" di pari importo.

1) **Riliquidazione della dichiarazione per il periodo 2011:** deduzione componente passivo e quantificazione della maggiore imposta versata

	Anno d'imposta 2011	
	Dichiarazione presentata	Riliquidazione
Reddito civilistico	32.500	32.500
Correzione errore bilancio	0	 12.600
Reddito corretto	32.500	19.900
Variazioni in aumento	18.900	18.900
Reddito imponibile	51.400	38.800
Ires (27,5%)	14.135	10.670
Acconti versati	8.600	8.600
Imposta a saldo	5.535	2.070
Maggior versamento a saldo		 3.465

Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

2) Presenta una dichiarazione integrativa per l'annualità 2012 ancora emendabile ex art. 8 bis, comma 2, del DPR 322/98 al fine di evidenziare il maggior credito d'imposta

	Anno d'imposta 2012	
	Dichiarazione presentata	Dichiarazione integrativa
Reddito imponibile	35.800	35.800
Ires (27,5%)	9.845	9.845
Eccedenza d'imposta riportata dalla precedente dichiarazione	0	 3.465
Acconti versati	13.000	13.000
Imposta a credito	3.155	6.620
Credito riportabile	3.155	6.620

Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

2) riprende a tassazione il componente negativo legato alla sopravvenienza passiva evidenziata in bilancio nella voce E21 "Oneri straordinari";

RF31 Altre variazioni in aumento	37	2	12.600,00	3	4	,00	5	6	,00	37	12.600,00
	7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00		
	13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00		
	19	20	,00	21	22	,00	23	24	,00		
	25	26	,00	27	28	,00	29	30	,00		
	31	32	,00	33	34	,00	35	36	,00		

E' stato creato un codice analogo da utilizzare in caso di rilevazione di componenti positivi

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

codice 35 per i componenti positivi

Istruzioni quadro RS

Il prospetto va compilato nel caso in cui la presente dichiarazione (UNICO 2014) sia:

- **una dichiarazione integrativa a favore** ed anche dai contribuenti che, per i periodi d'imposta in cui gli errori sono stati commessi, detenevano partecipazioni in società in contabilità ordinaria. Tali periodi devono essere precedenti a quello oggetto della presente dichiarazione integrativa (UNICO 2014);
- **una dichiarazione integrativa a sfavore** nella quale, tuttavia, confluiscono gli effetti di correzioni di errori contabili considerati "a favore" commessi in periodi d'imposta precedenti a quello oggetto della presente dichiarazione integrativa (UNICO 2014).

pertanto

Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

Quadro RS

- nel caso prospettato **non è possibile riepilogare le rettifiche pregresse nella dichiarazione integrativa di sintesi** in quanto nel modello UNICO 2013 (che occorre utilizzare per l'integrativa a favore) non è presente alcun prospetto “Errori contabili” nel quadro RS;
- **l'utilizzo del prospetto è rimandato** agli errori che emergeranno **in sede di redazione del bilancio 2014**, ove la “sterilizzazione” degli effetti fiscali della correzione dell'errore contabile avverrà, con variazione in aumento, nel modello UNICO 2015, e l'integrativa a favore potrà essere inviata mediante il modello UNICO 2014;
- nel quadro RS devono essere riepilogate le variazioni intervenute con riferimento ai periodi **d'imposta precedenti a quello oggetto di dichiarazione integrativa**; nel caso di specie (UNICO 2013) avrebbe eventualmente riguardato unicamente il periodo d'imposta 2011.

Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

Il quadro RS

In vista del controllo automatizzato è utile conservare un prospetto analogo al quadro RS nel quale determinare le variazioni intervenute nella dichiarazione 2011

RS201	Data inizio periodo d'imposta			Data fine periodo d'imposta			Codice fiscale		
	giorno	mese	anno	giorno	mese	anno			
	01	01	2011	31	12	2011			
RS202	Quadro	Modulo	Rigo	Colonna	Importo Variato				
	RF	1	4	1	19.900 ,00				
RS203	RF	1	59	1	38.800 ,00				
RS204	RF	1	61	1	38.800 ,00				
RS205	RN	1	1	2	38.800 ,00				
RS206	RN	1	6	2	38.800 ,00				
RS207	RN	1	6	4	38.800 ,00				
RS208	RN	1	8	1	38.800 ,00				
RS209	RN	1	8	2	10.670 ,00				
RS210	RN	1	9	1	10.670 ,00				

segue

Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

Prospetto del quadro RS

RS211	Data inizio periodo d'imposta			Data fine periodo d'imposta			Codice fiscale										Errori Contabili
	giorno	mese	anno	giorno	mese	anno											
	01	01	2011	31	12	2011											
RS212	Quadro	Modulo	Rigo	Colonna	Importo Variato												
	¹ RN	² 1	³ 11	⁴ 1	⁵ 10.670	,00											
RS213	RN	1	17	1	10.670	,00											
RS214	RN	1	23	2	2.070	,00											
RS215	RX	1	1	2	3.465	,00											
RS216	RX	1	1	4	3.465	,00											
RS217						,00											
RS218						,00											
RS219						,00											
RS220						,00											

Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

DEDUCIBILITÀ DELLE PERDITE PREGRESSE

RICADUTE CIVILISTICHE

Poiché le **perdite nelle società di capitali riducono il patrimonio della società**, le vigenti disposizioni stabiliscono che:

- 1. non possono essere distribuiti acconti su dividendi;**
2. se le perdite superano di oltre 1/3 il capitale sociale gli amministratori senza indugio devono convocare, l'assemblea per i provvedimenti del caso e devono presentare all'assemblea una situazione economico-patrimoniale corredata da relazione e dalle osservazioni dell'organo di controllo contabile.;
- 3. se gli amministratori vengono a conoscenza della perdita, durante l'anno, devono convocare subito l'assemblea senza attendere la fine del periodo amministrativo;**
4. se entro l'esercizio successivo la perdita non viene ridotta a meno di 1/3 del capitale, l'assemblea che approva il bilancio deve ridurre proporzionalmente il capitale;
- 5. se il capitale sociale, questo per effetto della riduzione, scende al di sotto del minimo stabilito dalla legge, gli amministratori devono convocare l'assemblea straordinaria per deliberare un aumento o in alternativa la trasformazione della società.**

Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

DEDUCIBILITÀ DELLE PERDITE PREGRESSE

RICADUTE FISCALI

La **perdita di un periodo d'imposta**, determinata con le stesse *norme valevoli per la determinazione del reddito*, può essere computata in **diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi in misura non superiore all'ottanta per cento del reddito imponibile di ciascuno di essi** e per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare.

RN4	Perdite scomputabili		in misura limitata	in misura piena	
		(di cui di anni precedenti	1	2	3
			,00	,00	,00
RN5	Perdite		Perdite non compensate	Proventi esenti	
			1	2	3
			,00	,00	,00

Anno (53/2011)	Utile Y	Perdita	Perdita utilizzabile	Imponibile Y	Perdita residua
n	-	18.000	-	-	18.000
n+1	20.000	-	16.000 (80% di 20.000)	4.000	2.000

Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

DEDUCIBILITÀ DELLE PERDITE PREGRESSE

RICADUTE FISCALI

Le perdite realizzate nei **primi tre periodi** d'imposta dalla data di costituzione possono, con le modalità previste al comma 1, essere **compute** in diminuzione del reddito complessivo dei periodi d'imposta successivi entro il limite del reddito imponibile di ciascuno di essi e **per l'intero importo** che trova capienza nel reddito imponibile di ciascuno di essi a condizione che si riferiscano ad una **nuova attività produttiva**.

Anno (53/2011)	Utile Y	Perdita	Perdita utilizzabile	Imponibile Y	Perdita residua
n+n1+n2	-	18.000	-	-	18.000
n+4.....	20.000	-	18.000	2.000	0

Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

PERDITE ATTRIBUITE DA SOCIETÀ PERSONALI (SNC E SAS)

Il prospetto deve essere compilato dalle società e dagli enti che partecipano in società personali per rilevare le perdite d'esercizio ad essi attribuite per trasparenza. Tale prospetto deve essere compilato anche nella situazione in cui dalla società di persone emerga un reddito e non vi siano perdite pregresse (art. 6 comma 101 del Tuir).

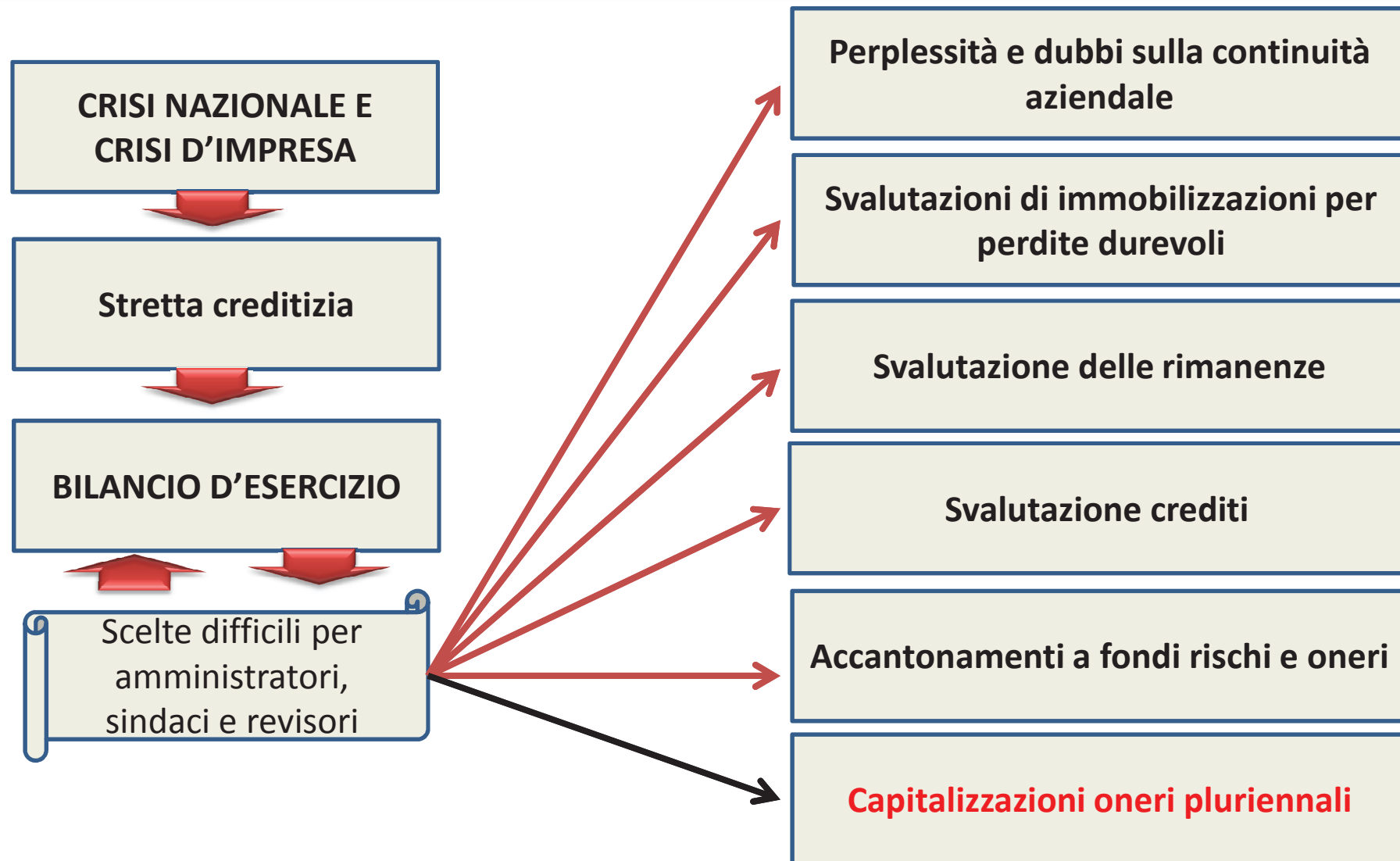
Attenzione -> le perdite attribuite per trasparenza da Snc o da Sas possono essere utilizzate solamente in diminuzione dei redditi attribuiti per trasparenza dalla stessa società partecipata che ha generato le perdite, nei cinque periodi d'imposta successivi.

Perdite attribuite da società in nome collettivo e in accomandita semplice (art. 101 comma 6 del TUIR)	Codice fiscale							
	1							
	Perdita del 5° periodo d'imposta precedente	Perdita del 4° periodo d'imposta precedente	Perdita del 3° periodo d'imposta precedente	Perdita del 2° periodo d'imposta precedente	Perdita del 1° periodo d'imposta precedente	Perdita del presente periodo d'imposta		
	2	3	4	5	6	7		
		,00	,00	,00	,00	,00		
	RS92 Reddito attribuito					1	2	
					(di cui reddito minimo	,00)	,00	
RS93 Reddito al netto delle perdite					Perdite pregresse		Reddito	
					1	2	,00	,00

Profili caratterizzanti il bilancio d'esercizio al 31 dicembre 2013

Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare



Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

RISCHI DI TIPO GESTIONALE

**Perdita del capitale
sociale non evidenziata
nel bilancio d'esercizio**



Art. 217, c.1, n. 4 L.F -> *E' punito con la reclusione da 6 mesi a 2 anni chi ha aggravato il suo dissesto astenendosi dal richiedere la dichiarazione del proprio fallimento o con altra colpa grave.*

**Conseguenza
CAUSA DI LIQUIDAZIONE**

**Dovere, impegno e
obbligo di gestione
conservativa**



Art. 2394 del codice civile -> *Gli amministratori rispondono verso i creditori sociali per l'inosservanza degli obblighi relativi alla conservazione del patrimonio.*

Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

CONTINUITÀ AZIENDALE E RUOLO DEI SOGGETTI COINVOLTI

Amministratori



*Devono necessariamente provare l'esistenza della **continuità aziendale** nell'ambito della relazione sulla gestione e della nota integrativa*

Sindaci



Nell'ambito dell'attività di vigilanza sono tenuti a monitorare la continuità aziendale e a comunicare agli amministratori la sussistenza di fatti idonei a pregiudicare la continuità aziendale dell'impresa con invito a porvi rimedio.

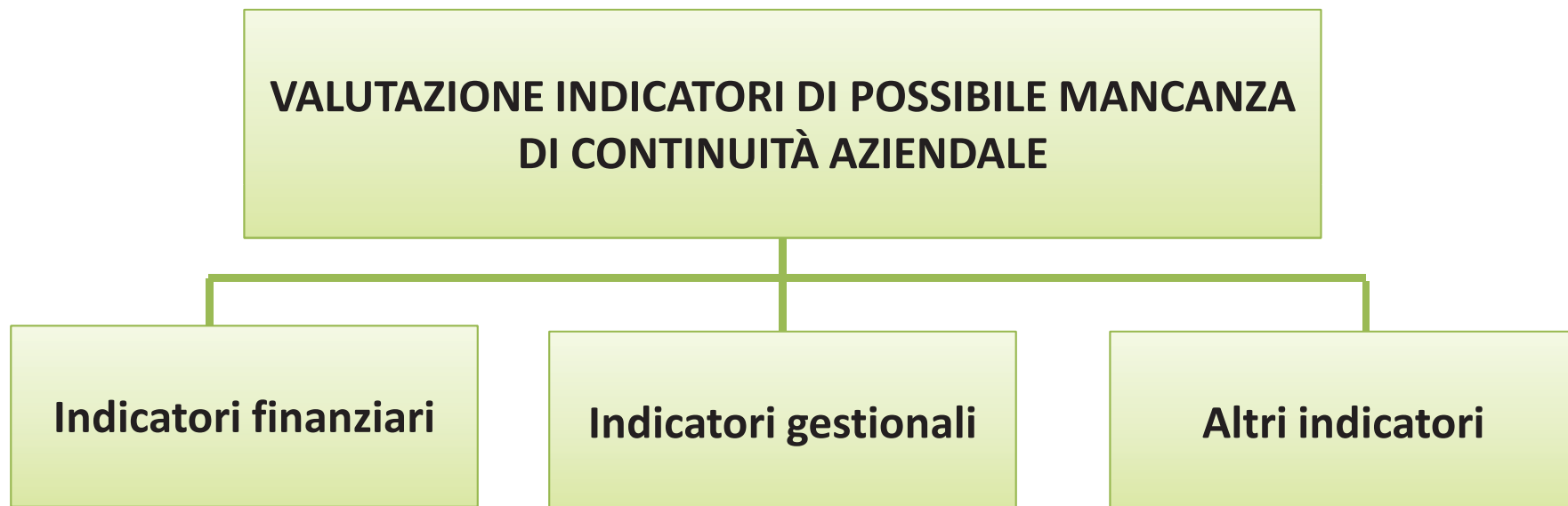
Revisori



Devono acquisire elementi probativi sufficienti ed adatti sull'appropriato utilizzo da parte degli amministratori del presupposto della continuità aziendale nella redazione del bilancio e concludere se vi sia un'incertezza significativa riguardo alla capacità dell'impresa di continuare ad operare almeno per 12 mesi come entità in funzionamento

Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

CONTINUITÀ AZIENDALE NELL'INFORMATIVA DI BILANCIO
STRUMENTI DI VALUTAZIONE DELLA CONTINUITÀ AZIENDALE



Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

CONTINUITÀ AZIENDALE NELL'INFORMATIVA DI BILANCIO STRUMENTI DI VALUTAZIONE DELLA CONTINUITÀ AZIENDALE

Indicatori economici-finanziari

- situazione di *deficit* patrimoniale o di capitale circolante netto negativo;
- prestiti a scadenza fissa e prossimi alla scadenza senza che vi siano prospettive verosimili di rinnovo o di rimborso; oppure eccessiva dipendenza da prestiti a breve termine per finanziare attività a lungo termine;
- indicazioni di cessazione del sostegno finanziario da parte dei finanziatori e altri creditori;
- bilanci storici o prospettici che mostrano *cash flow* negativi;
- principali indici economico-finanziari negativi;
- consistenti perdite operative o significative perdite di valore delle attività che generano *cash flow*;
- mancanza o discontinuità nella distribuzione dei dividendi;
- incapacità di saldare i debiti alla scadenza;
- incapacità nel rispettare le clausole contrattuali dei prestiti;
- cambiamento delle forme di pagamento concesse dai fornitori dalla condizione "a credito" alla condizione "pagamento alla consegna";
- incapacità di ottenere finanziamenti per lo sviluppo di nuovi prodotti ovvero per altri investimenti necessari.

Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

CONTINUITÀ AZIENDALE NELL'INFORMATIVA DI BILANCIO
STRUMENTI DI VALUTAZIONE DELLA CONTINUITÀ AZIENDALE

Indicatori gestionali

- perdita di amministratori o di dirigenti chiave senza riuscire a sostituirli;
- perdita di mercati fondamentali, di contratti di distribuzione, di concessioni o di fornitori importanti;
- difficoltà nell'organico del personale o difficoltà nel mantenere il normale flusso di approvvigionamento da importanti fornitori.

Altri indicatori

- capitale ridotto al di sotto dei limiti legali o non conformità ad altre norme di legge;
- 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 per l'impresa.

Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

CONTINUITÀ AZIENDALE NELL'INFORMATIVA DI BILANCIO
STRUMENTI DI VALUTAZIONE DELLA CONTINUITÀ AZIENDALE

VALUTAZIONE INDICATORI DI POSSIBILE MANCANZA
DI CONTINUITÀ AZIENDALE

Indicatori finanziari

Indicatori gestionali

Altri indicatori

Se tendono ad individuare
evidenze sfavorevoli

Necessità di attivare procedure
supplementari di analisi della situazione

E se ritenuto necessario
**ESAME E VALUTAZIONE DEL
PIANO DI RISANAMENTO**

Alienazione di attività
Richieste prestiti/finanziamenti
Ristrutturazione/negoziazioni strutturali

Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

CRITICITÀ IN ANNI DI CRISI

Anche in sede di **approntamento del bilancio d'esercizio 2013**, si ripresentano **criticità e dubbi sulle valutazioni degli anni con crisi di natura economica e finanziaria**.

Nelle **società che chiudono il bilancio d'esercizio con una perdita** è necessario prestare particolare attenzione alle **voci critiche del bilancio**, come:

- oneri pluriennali;
- avviamento;
- crediti;
- rimanenze e opere pluriennali;
- partecipazioni e titoli;

al fine di non cadere nella tentazione:

1. di capitalizzare costi di competenza dell'esercizio;
2. di non procedere alla svalutazione di poste dell'attivo (crediti, rimanenze, partecipazioni, ecc.).

Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

CRITICITÀ IN ANNI DI CRISI

ONERI PLURIENNALI

Nelle **società che chiudono il bilancio d'esercizio con una perdita** una delle circostanze più ricorrenti consiste nella **capitalizzazione dei costi d'esercizio** e, specificamente, dei cosiddetti **oneri pluriennali**, quali:

- spese di impianto e ampliamento;
- oneri e spese di ricerca e sviluppo;
- spese relative alla pubblicità e di rappresentanza.

Attenzione -> dette poste sono inserite dal Legislatore del codice civile nella macro-classe delle «immobilizzazioni» intese come attività che non esauriscono la loro utilità in un solo periodo, ma manifestano i benefici economici lungo un arco temporale di più esercizi (Oic 24, par. A1).

Pertanto, gli oneri pluriennali che non soddisfano tale preliminare condizione non possono essere iscritti in bilancio.

Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

CRITICITÀ IN ANNI DI CRISI

VALORE DELLE IMMOBILIZZAZIONI

Le immobilizzazioni che, a fine esercizio, sono in modo durevole di valore inferiore a quello determinato secondo gli usuali criteri di valutazione, devono necessariamente risultare iscritte in bilancio a tale minor valore; e nella nota integrativa è necessario indicare la misura e i motivi della riduzione.

Documento Oic 24 -> per le **immobilizzazioni immateriali**, impone di svalutare se si riscontra una riduzione durevole delle condizioni di uso futuro, partendo dai presupposti che il valore di bilancio non deve superare quello recuperabile tramite l'alienazione e quello di effettivo uso (l'ammortamento è solo la ripartizione del costo dell'immobilizzazione tra gli esercizi della sua stimata vita utile).

Non coerenti sono le volontarie rivalutazioni poste in essere senza un requisito di riscontro effettivo.

Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

CRITICITÀ IN ANNI DI CRISI

VALUTAZIONI DI MAGAZZINO

Per i cosiddetti **beni fungibili**, in periodi di prezzi crescenti, è palese che alcuni criteri di valutazione tendono a sottostimare il valore del magazzino (es.: Lifo) e altri, al contrario, puntano a sovrastimarli (es.: Fifo).

E' evidente l'interesse per un coerente cambio del criterio di valutazione. Es.: passaggio dal criterio Lifo a quello Fifo solo in sede di chiusura dell'esercizio sociale.

Prassi contabile prevede la necessità di:

- determinare la differente valorizzazione delle esistenze iniziali, per dare conto dell'impatto sul patrimonio netto se fosse stato applicato tale nuovo criterio anche nei precedenti esercizi;
- rilevare l'effetto sul risultato ordinario (cioè la quota di maggior utile che si è ottenuto applicando il nuovo criterio anziché il precedente).

Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

CRITICITÀ IN ANNI DI CRISI

VALUTAZIONE DEI LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE

Commesse in perdita - in sede di **valutazione dei lavori in corso** sussistono opinioni controverse sulla possibilità di scegliere o meno, tra i **criteri del costo** e della **percentuale di avanzamento** (scelta giustificata al verificarsi di una data condizione interna o circostanza esterna in modo da pervenire ad una rappresentazione degli effetti economici delle commesse, per così dire, secondo necessità).

Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

RINUNCIA DEI SOCI A CREDITI PER FINANZIAMENTI



Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

RESPONSABILITÀ DEL CONSULENTE

**Corte di Cassazione n.
13115/2000**



Chi prepara la contabilità e il bilancio d'esercizio sulla base di mere indicazioni e, quindi, per così dire «sotto dettatura», senza alcun controllo della documentazione di supporto, è **penalmente responsabile**.

**Corte di Cassazione nn.
39079-39873 del 2013
E 39988-13982 del 2012**



Tesi dell'accusa -> non poteva non sapere che gli effetti di quel suggerimento, consiglio, schema o documento predisposto per il suo cliente sarebbero stati lesivi delle ragioni dei creditori.

Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

... ma la presenza di ERRORI CONTABILI negli esercizi sociali precedenti devono essere rettificati! Sì, come?

1. NOZIONE DI ERRORE CONTABILE

Applicazione impropria di un Principio contabile nonostante la disponibilità delle informazioni necessarie per un corretto trattamento



La correzione deve avvenire



Nell'immediato, non appena individuato



Nel contempo

Sono disponibili le informazioni
per la corretta applicazione

Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

1. NOZIONE DI ERRORE CONTABILE

Errore contabile



Diverso da

Cambiamento di Principi contabili

Cambiamenti di stime contabili



Criteri di valutazione, metodi di valutazione, classificazione ed esposizione in bilancio, principi che regolano l'individuazione delle operazioni



	Rimanenze Iniziali	Rimanenze Finali
LIFO	100	150
FIFO	130	175



Applicazione retroattiva

Variazione rimanenze
(rimanenze iniziali)

a **Proventi straordinari (E20)**

30

Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

1. NOZIONE DI ERRORE CONTABILE

Errore contabile



Diverso da

Cambiamento di Principi contabili

Cambiamenti di stime contabili



Es: Riduzione di un fondo rischi
in quanto eccedente



Metodi per la determinazione dei
valori di attività, passività, costi e
ricavi



Fondo rischi

a **Sopravvenienza attiva (A5)**

.....

1. NOZIONE DI ERRORE CONTABILE

La correzione di Errori contabili comporta

Effetti contabili



OIC 29 – versione attuale
OIC 29 – versione in bozza

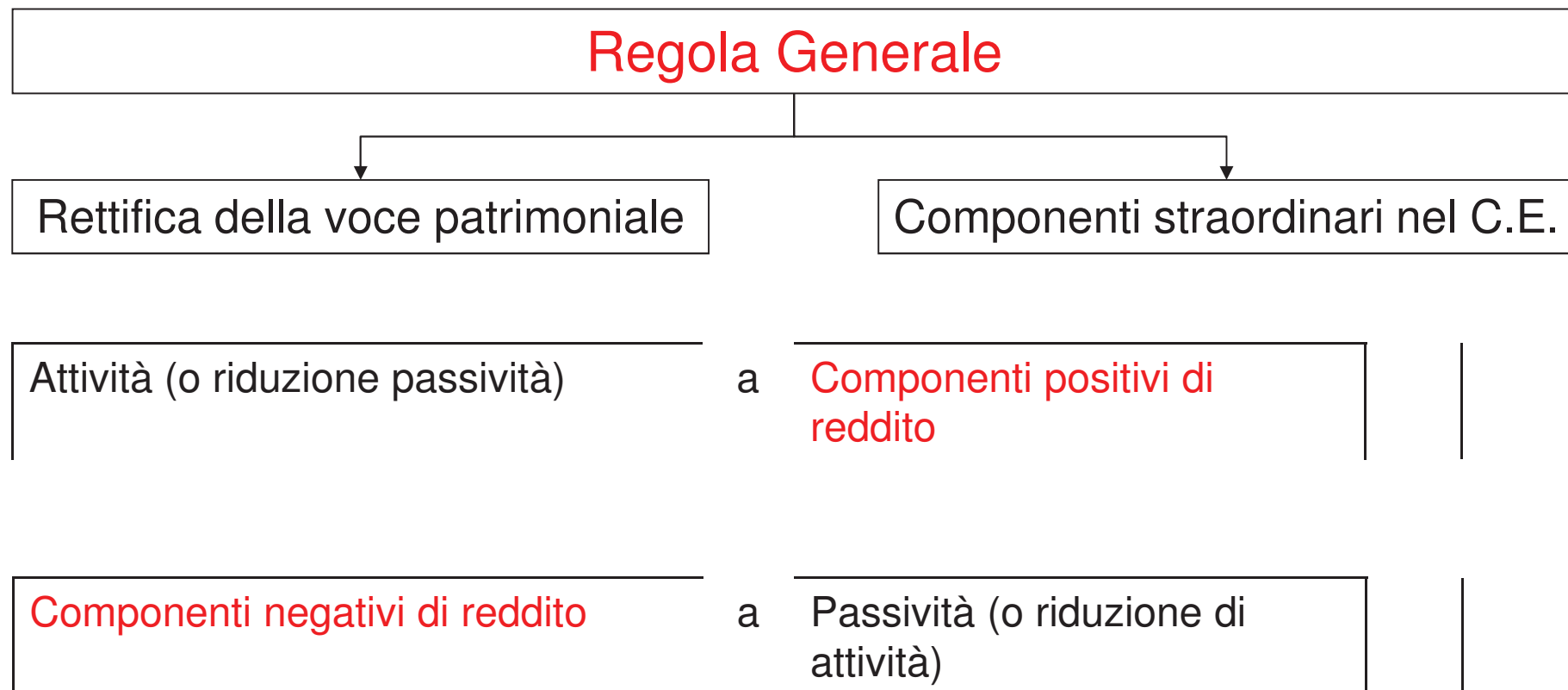
Effetti fiscali



(Circolare 31/E/2013 –
Agenzia entrate)

Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

2. TRATTAMENTO CONTABILE DELLA CORREZIONE DI ERRORI



Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

2. TRATTAMENTO CONTABILE DELLA CORREZIONE DI ERRORI

Eccezione (bozza OIC 29, § 50)

Fatti che non hanno mai avuto influenza diretta sul C.E.

Rettifica della voce patrimoniale

Posta di patrimonio netto

Attività (o riduzione passività)

a **Riserve**

Riserve

a Passività (o riduzione di
attività)

3. RILEVANZA FISCALE DELLA CORREZIONE DI ERRORI (CENNI)

Circolare 31/E/2013 – Agenzia delle Entrate

La componente di reddito non può assumere immediato rilievo fiscale

Inderogabilità del principio di competenza temporale dei componenti di reddito

Deroga al rispetto formale del principio di «...*le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati al Conto Economico relativo all'esercizio di competenza...*» (art. 109, co.4 TUIR)

Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

3. RILEVANZA FISCALE DELLA CORREZIONE DI ERRORI (CENNI)

Circolare 31/E/2013 – Agenzia delle entrate

✓ Riconoscimento dei componenti negativi di reddito (CNR)

✓ Assoggettamento a tassazione dei componenti positivi di reddito (CPR)

✓ Riconoscimento dei CNR e Assoggettamento a tassazione dei CPR

Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

4. RICONOSCIMENTO FISCALE E ASPETTI CONTABILI

Presentazione dichiarazione integrativa



Riconoscimento fiscale del CNR



Credito tributario connesso al riconoscimento fiscale



Crediti tributari

a Sopravvenienza attiva non
imponibile

.....

Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

4. RICONOSCIMENTO FISCALE E ASPETTI CONTABILI

Caso operativo

Alfa corregge nel 2013 due errori riferiti all'annualità 2012 (1):

1. Errore di iscrizione di un fondo per rischi ed oneri di 200

Fondo rischi ed oneri	a	Componenti di reddito riferiti ad esercizi precedenti (non imponibili)	200
-----------------------	---	--	-----

2. Fattura di vendita per 150 rilevata erroneamente due volte

Componenti di reddito riferiti ad esercizi precedenti	a	Crediti verso clienti	150
---	---	-----------------------	-----

(1) Nell'esempio non si considerano le problematiche IVA

Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

4. RICONOSCIMENTO FISCALE E ASPETTI CONTABILI

Caso operativo

Dal conto economico alla rideterminazione delle basi imponibili

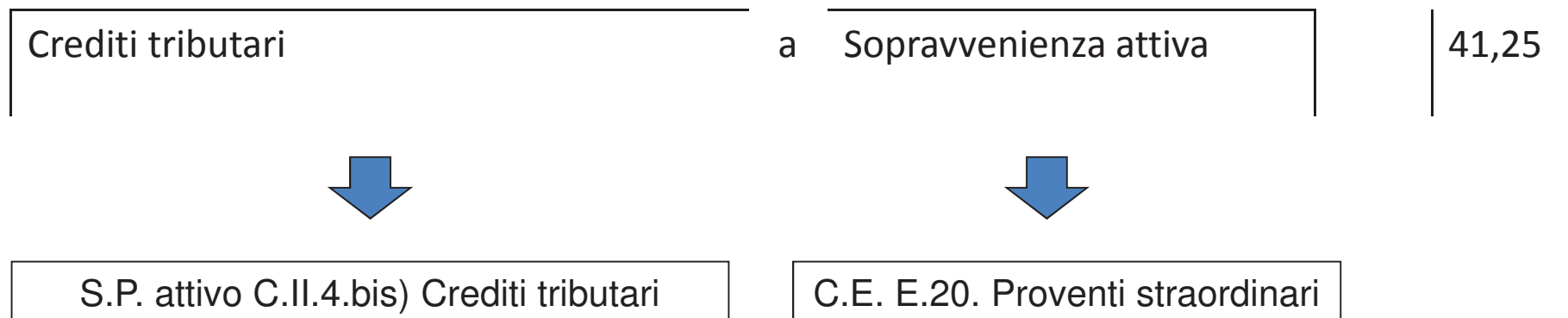
Anni di imposta	2012	2013
Risultato ante area straordinaria (HP)	400	300
Correzione fondi rischi e oneri (non modifica imponibile 2012)		+ 200
Correzione fattura di vendita (modifica imponibile 2012)		- 150
Sopravvenienza attiva per recupero CNR (non imponibile)		41,25
Risultato ante imposte	400	+ 391,25
DICHIARAZIONE DEI REDDITI		
Risultato ante imposte	400	+ 391,25
Variazioni in diminuzione	- 150	- 41,25
Variazione in aumento (fattura di vendita)		+150
Variazione in diminuzione (fondo rischi)		- 200
Reddito imponibile	250	300

Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

4. RICONOSCIMENTO FISCALE E ASPETTI CONTABILI

Caso operativo

3. Iscrizione del credito tributario a fronte del riconoscimento della deducibilità nell'esercizio di competenza del costo



Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

4. RICONOSCIMENTO FISCALE E ASPETTI CONTABILI

Caso operativo

4. Rilevazione contabile delle imposte sul reddito

Imposte correnti	a	Debiti tributari
Debiti tributari	a	Crediti tributari	41,25

Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

5. CASISTICA FISCALE

Caso 1: nell'anno 2013, il contribuente ha rilevato l'omessa imputazione di un costo di competenza dell'anno 2012 per un ammontare pari a 50.

	ANNO DI COMPETENZA	
	ANNO 2012	ANNO 2013
Reddito (perdita)	300	150
Perdite scomputabili	=	=
Reddito (perdita)	300	150
Anno di rilevazione della correzione		X
Periodo d' imposta corretto	(50)	
Reddito (perdita) rideterminato	250	
Periodo d' imposta del recupero	X	
Modalità	Integrativa a favore anno X-1	

Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

5. CASISTICA FISCALE

Caso 2: la regola deve applicarsi anche quando l'omessa imputazione dell'elemento negativo genera una perdita

	ANNO DI COMPETENZA	
	ANNO 2012	ANNO 2013
Reddito (perdita)	(300)	150
Perdite scomputabili	=	(350)
Reddito (perdita)	(300)	30
Anno di rilevazione della correzione		X
Periodo d' imposta corretto	(50)	
Reddito (perdita) rideterminato	(350)	
Periodo d' imposta del recupero	X	
Modalità	Integrativa a favore anno X-1	

Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

5. CASISTICA FISCALE

Caso 3: l'annualità oggetto di errore non è più emendabile

	ANNO DI COMPETENZA			
	ANNO 2010	ANNO 2011	ANNO 2012	ANNO 2013
Reddito (perdita)	180	230	200	150
Perdite scomputabili	=	=	=	=
Reddito (perdita)	180	230	200	150
Anno di rilevazione della correzione				X
Periodo d' imposta corretto	(50)			
Reddito (perdita) rideterminato	130			
Periodo d' imposta del recupero			X	
Modalità		Integrativa di sintesi		

Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

5. CASISTICA FISCALE

Caso 4: l'annualità oggetto di errore non è più emendabile (presenza di perdite)

	ANNO DI COMPETENZA			
	ANNO 2010	ANNO 2011	ANNO 2012	ANNO 2013
Reddito (perdita)	(180)	(50)	(30)	150
Perdite scomputabili	=	(180)	(230)	(310)
Reddito (perdita)	(180)	(230)	(260)	30
Anno di rilevazione della correzione				X
Periodo d'imposta corretto	(50)			
Reddito (perdita) rideterminato	(230)	(280)	(310)	
Periodo d'imposta del recupero			X	
Modalità		Integrativa di sintesi		

Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

5. CASISTICA FISCALE

Caso 5: nell'anno 2013, il contribuente ha rilevato l'omessa imputazione di un provento di competenza dell'anno 2012 per un ammontare pari a 50.

	ANNO DI COMPETENZA	
	ANNO 2012	ANNO 2013
Reddito (perdita)	300	150
Perdite scomputabili	=	=
Reddito (perdita)	300	150
Anno di rilevazione della correzione		X
Periodo d' imposta corretto	50	
Reddito (perdita) rideterminato	350	
Periodo d' imposta del recupero	X	
Modalità	Integrativa a sfavore anno X-1	

Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

5. CASISTICA FISCALE

Caso 6: Nell'anno 2013, il contribuente ha rilevato l'omessa imputazione di un provento di competenza dell'anno 2010 (con un risultato positivo) per un ammontare pari a 50.

	ANNO DI COMPETENZA			
	ANNO 2010	ANNO 2011	ANNO 2012	ANNO 2013
Reddito (perdita)	180	230	200	150
Perdite scomputabili	=	=	=	=
Reddito (perdita)	180	230	200	150
Anno di rilevazione della correzione				X
Periodo d' imposta corretto	50			
Reddito (perdita) rideterminato	230			
Periodo d' imposta del recupero	X			
Modalità	Integrativa a sfavore			

Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

5. CASISTICA FISCALE

Caso 7: nell'anno 2013, il contribuente ha rilevato l'omessa imputazione di un provento di competenza dell'anno 2012 (con risultato in perdita) per un ammontare pari a 50.

	ANNO DI COMPETENZA			
	ANNO 2010	ANNO 2011	ANNO 2012	ANNO 2013
Reddito (perdita)	(180)	(50)	(30)	150
Perdite scomputabili	=	(180)	(230)	(210)
Reddito (perdita)	(180)	(230)	(260)	30
Anno di rilevazione della correzione				X
Periodo d'imposta corretto	50			
Reddito (perdita) rideterminato	(130)	(180)	(210)	
Periodo d'imposta del recupero	X	X	X	
Modalità	3 Integrative a sfavore			



Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

ANALISI PROCEDURALE

La società nel **2013** si accorge di aver commesso un errore contabile nell'anno 2011 non avendo imputato provvigioni passive per **euro 12.600**.


La società rileva nel bilancio 2013 una sopravvenienza passiva fiscalmente non deducibile nella voce E21 "Oneri straordinari" di pari importo.

1) **Riliquidazione della dichiarazione per il periodo 2011:** deduzione componente passivo e quantificazione della maggiore imposta versata

	Anno d'imposta 2011	
	Dichiarazione presentata	Riliquidazione
Reddito civilistico	32.500	32.500
Correzione errore bilancio	0	 12.600
Reddito corretto	32.500	19.900
Variazioni in aumento	18.900	18.900
Reddito imponibile	51.400	38.800
Ires (27,5%)	14.135	10.670
Acconti versati	8.600	8.600
Imposta a saldo	5.535	2.070
Maggior versamento a saldo		 3.465

Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

2) Presenta una dichiarazione integrativa per l'annualità 2012 ancora emendabile ex art. 8 bis, comma 2, del DPR 322/98 al fine di evidenziare il maggior credito d'imposta

	Anno d'imposta 2012	
	Dichiarazione presentata	Dichiarazione integrativa
Reddito imponibile	35.800	35.800
Ires (27,5%)	9.845	9.845
Eccedenza d'imposta riportata dalla precedente dichiarazione	0	 3.465
Acconti versati	13.000	13.000
Imposta a credito	3.155	6.620
Credito riportabile	3.155	6.620

Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

2) riprende a tassazione il componente negativo legato alla sopravvenienza passiva evidenziata in bilancio nella voce E21 "Oneri straordinari";

RF31 Altre variazioni in aumento	37	2	12.600,00	3	4	,00	5	6	,00	
	7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00	
	13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00	
	19	20	,00	21	22	,00	23	24	,00	
	25	26	,00	27	28	,00	29	30	,00	
	31	32	,00	33	34	,00	35	36	,00	
									37	12.600,00

E' stato creato un codice analogo da utilizzare in caso di rilevazione di componenti positivi

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

codice 35 per i componenti positivi

Istruzioni quadro RS

Il prospetto va compilato nel caso in cui la presente dichiarazione (UNICO 2014) sia:

- **una dichiarazione integrativa a favore** ed anche dai contribuenti che, per i periodi d'imposta in cui gli errori sono stati commessi, detenevano partecipazioni in società in contabilità ordinaria. Tali periodi devono essere precedenti a quello oggetto della presente dichiarazione integrativa (UNICO 2014);
- **una dichiarazione integrativa a sfavore** nella quale, tuttavia, confluiscono gli effetti di correzioni di errori contabili considerati "a favore" commessi in periodi d'imposta precedenti a quello oggetto della presente dichiarazione integrativa (UNICO 2014).

pertanto

Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

Quadro RS

- nel caso prospettato **non è possibile riepilogare le rettifiche pregresse nella dichiarazione integrativa di sintesi** in quanto nel modello UNICO 2013 (che occorre utilizzare per l'integrativa a favore) non è presente alcun prospetto “Errori contabili” nel quadro RS;
- **l'utilizzo del prospetto è rimandato** agli errori che emergeranno **in sede di redazione del bilancio 2014**, ove la “sterilizzazione” degli effetti fiscali della correzione dell'errore contabile avverrà, con variazione in aumento, nel modello UNICO 2015, e l'integrativa a favore potrà essere inviata mediante il modello UNICO 2014;
- nel quadro RS devono essere riepilogate le variazioni intervenute con riferimento ai periodi **d'imposta precedenti a quello oggetto di dichiarazione integrativa**; nel caso di specie (UNICO 2013) avrebbe eventualmente riguardato unicamente il periodo d'imposta 2011.

Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

Il quadro RS

In vista del controllo automatizzato è utile conservare un prospetto analogo al quadro RS nel quale determinare le variazioni intervenute nella dichiarazione 2011

RS201	Data inizio periodo d'imposta			Data fine periodo d'imposta			Codice fiscale		
	giorno	mese	anno	giorno	mese	anno			
	01	01	2011	31	12	2011			
RS202	Quadro	Modulo	Rigo	Colonna	Importo Variato				
	RF	1	4	1	19.900 ,00				
RS203	RF	1	59	1	38.800 ,00				
RS204	RF	1	61	1	38.800 ,00				
RS205	RN	1	1	2	38.800 ,00				
RS206	RN	1	6	2	38.800 ,00				
RS207	RN	1	6	4	38.800 ,00				
RS208	RN	1	8	1	38.800 ,00				
RS209	RN	1	8	2	10.670 ,00				
RS210	RN	1	9	1	10.670 ,00				

segue

Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

Prospetto del quadro RS

RS211	Data inizio periodo d'imposta			Data fine periodo d'imposta			Codice fiscale										Errori Contabili
	giorno	mese	anno	giorno	mese	anno											
	01	01	2011	31	12	2011											
RS212	Quadro	Modulo	Rigo	Colonna	Importo Variato												
	¹ RN	² 1	³ 11	⁴ 1	⁵ 10.670	,00											
RS213	RN	1	17	1	10.670	,00											
RS214	RN	1	23	2	2.070	,00											
RS215	RX	1	1	2	3.465	,00											
RS216	RX	1	1	4	3.465	,00											
RS217						,00											
RS218						,00											
RS219						,00											
RS220						,00											

Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

DEDUCIBILITÀ DELLE PERDITE PREGRESSE

RICADUTE CIVILISTICHE

Poiché le **perdite nelle società di capitali riducono il patrimonio della società**, le vigenti disposizioni stabiliscono che:

- 1. non possono essere distribuiti acconti su dividendi;**
2. se le perdite superano di oltre $1/3$ il capitale sociale gli amministratori senza indugio devono convocare, l'assemblea per i provvedimenti del caso e devono presentare all'assemblea una situazione economico-patrimoniale corredata da relazione e dalle osservazioni dell'organo di controllo contabile.;
- 3. se gli amministratori vengono a conoscenza della perdita, durante l'anno, devono convocare subito l'assemblea senza attendere la fine del periodo amministrativo;**
4. se entro l'esercizio successivo la perdita non viene ridotta a meno di $1/3$ del capitale, l'assemblea che approva il bilancio deve ridurre proporzionalmente il capitale;
- 5. se il capitale sociale, questo per effetto della riduzione, scende al di sotto del minimo stabilito dalla legge, gli amministratori devono convocare l'assemblea straordinaria per deliberare un aumento o in alternativa la trasformazione della società.**

Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

DEDUCIBILITÀ DELLE PERDITE PREGRESSE

RICADUTE FISCALI

La **perdita di un periodo d'imposta**, determinata con le stesse *norme valevoli per la determinazione del reddito*, può essere computata in **diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi in misura non superiore all'ottanta per cento del reddito imponibile di ciascuno di essi** e per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare.

RN4	Perdite scomputabili		in misura limitata	in misura piena	
		(di cui di anni precedenti	1	2	3
			,00	,00	,00
RN5	Perdite		Perdite non compensate	Proventi esenti	
			1	2	3
			,00	,00	,00

Anno (53/2011)	Utile Y	Perdita	Perdita utilizzabile	Imponibile Y	Perdita residua
n	-	18.000	-	-	18.000
n+1	20.000	-	16.000 (80% di 20.000)	4.000	2.000

Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

DEDUCIBILITÀ DELLE PERDITE PREGRESSE

RICADUTE FISCALI

Le perdite realizzate nei **primi tre periodi** d'imposta dalla data di costituzione possono, con le modalità previste al comma 1, essere **comutate** in diminuzione del reddito complessivo dei periodi d'imposta successivi entro il limite del reddito imponibile di ciascuno di essi e **per l'intero importo** che trova capienza nel reddito imponibile di ciascuno di essi a condizione che si riferiscano ad una **nuova attività produttiva**.

Anno (53/2011)	Utile Y	Perdita	Perdita utilizzabile	Imponibile Y	Perdita residua
n+n1+n2	-	18.000	-	-	18.000
n+4.....	20.000	-	18.000	2.000	0

Bilancio e antieconomicità: rettifiche di errori e situazioni da meditare

PERDITE ATTRIBUITE DA SOCIETÀ PERSONALI (SNC E SAS)

Il prospetto deve essere compilato dalle società e dagli enti che partecipano in società personali per rilevare le perdite d'esercizio ad essi attribuite per trasparenza. Tale prospetto deve essere compilato anche nella situazione in cui dalla società di persone emerga un reddito e non vi siano perdite pregresse (art. 6 comma 101 del Tuir).

Attenzione -> le perdite attribuite per trasparenza da Snc o da Sas possono essere utilizzate solamente in diminuzione dei redditi attribuiti per trasparenza dalla stessa società partecipata che ha generato le perdite, nei cinque periodi d'imposta successivi.

Perdite attribuite da società in nome collettivo e in accomandita semplice (art. 101 comma 6 del TUIR)

Codice fiscale		1				
RS91	Perdita del 5° periodo d'imposta precedente	Perdita del 4° periodo d'imposta precedente	Perdita del 3° periodo d'imposta precedente	Perdita del 2° periodo d'imposta precedente	Perdita del 1° periodo d'imposta precedente	Perdita del presente periodo d'imposta
	2	3	4	5	6	7
	,00	,00	,00	,00	,00	,00
RS92	Reddito attribuito				1	2
					(di cui reddito minimo)
					,00	,00
RS93	Reddito al netto delle perdite				1	2
					Perdite pregresse	Reddito
					,00	,00