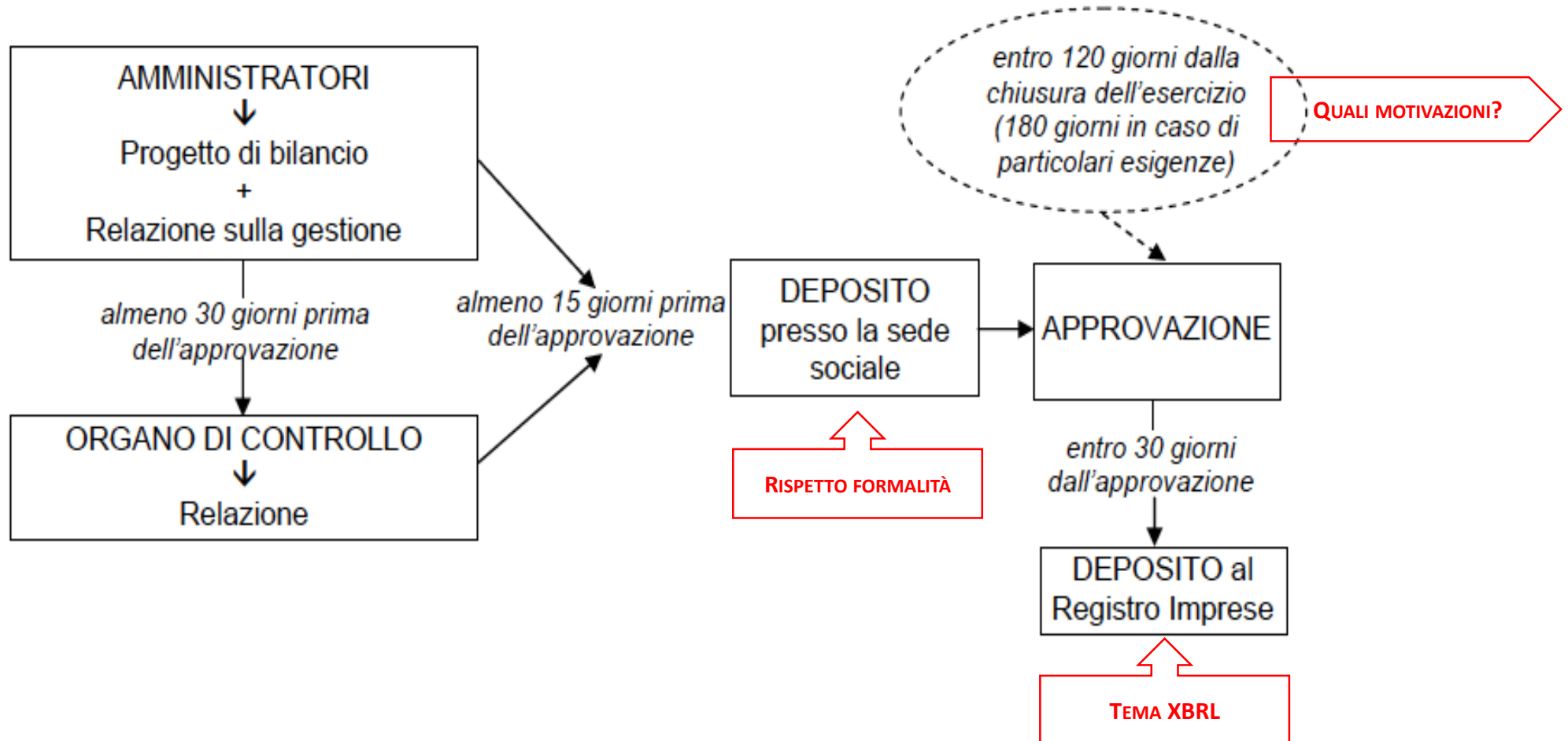


DAL BILANCIO DI ESERCIZIO AL REDDITO IMPONIBILE

Di Giovanni Valcarenghi

IL PERCORSO PER L'APPROVAZIONE



LE DATE DA RICORDARE

ADEMPIMENTO	SOGGETTO TENUTO ALL'ADEMPIMENTO	SCADENZA	DATA ULTIMA PER ESERCIZIO CHIUSO AL 31 DICEMBRE 2017	
			TERMINE ORDINARIO	TERMINE PROROGATO
<ul style="list-style-type: none"> • PREDISPOSIZIONE PROGETTO DI BILANCIO • PREDISPOSIZIONE RELAZIONE SULLA GESTIONE • CONSEGNA PROGETTO DI BILANCIO E RELAZIONE SULLA GESTIONE AL COLLEGIO SINDACALE • CONSEGNA PROGETTO DI BILANCIO E RELAZIONE SULLA GESTIONE AL REVISORE CONTABILE 	ORGANO AMMINISTRATIVO	ENTRO 30 GIORNI DALLA DATA FISSATA PER L'ASSEMBLEA DI APPROVAZIONE (ARTICOLO 2429, COMMA 1 COD. CIV.)	31 MARZO 2018 (SABATO)	30 MAGGIO 2018
<ul style="list-style-type: none"> • DEPOSITO PROGETTO DI BILANCIO E ALLEGATI, RELAZIONI DEGLI ORGANI DI CONTROLLO PRESSO LA SEDE SOCIALE 	ORGANO AMMINISTRATIVO + ORGANI DI CONTROLLO	ENTRO 15 GIORNI DALLA DATA FISSATA PER L'ASSEMBLEA DI APPROVAZIONE (ARTICOLO 2429, COMMA 1, COD. CIV.)	15 APRILE 2018 (DOMENICA)	14 GIUGNO 2018
<ul style="list-style-type: none"> • CELEBRAZIONE ASSEMBLEA PER APPROVAZIONE BILANCIO 	CONVOCAZIONE A CURA ORGANI AMMINISTRATIVI	ENTRO 120 – 180 GIORNI DALLA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO (ARTICOLO 2364, COMMA 2, COD. CIV.)	30 APRILE 2018	29 GIUGNO 2018
<ul style="list-style-type: none"> • DEPOSITO DEL BILANCIO APPROVATO PRESSO IL REGISTRO DELLE IMPRESE 	ORGANO AMMINISTRATIVO	ENTRO 30 GIORNI DALL'APPROVAZIONE DEL BILANCIO (ARTICOLO 2435, COMMA 1, COD. CIV.)	30 MAGGIO 2018	30 LUGLIO 2018 (IL 29 CADE DI DOMENICA)

TASSONOMIA XBRL E DEPOSITO

Data Inizio Esercizio	Data chiusura esercizio	Tassonomia XBRL
Dal 01-01-2016	31-12-2017 o successiva	Versione 2017-07-06
	Ante 31-12-2017	Versione 2016-11-14 Versione 2017-07-06
Ante 01-01-2016	Irrilevante	Versione 2015-12-14 Versione 2016-11-14 Versione 2017-07-06

LA VERSIONE DI TASSONOMIA 2017-07-06, IN VIGORE DA GENNAIO 2018 PER GLI ESERCIZI CHIUSI DAL 31-12-2017, DOVRÀ ESSERE UTILIZZATA OBBLIGATORIAMENTE DAL 01-03-2018: FINO A TALE DATA SARANNO ACCETTATI ANCHE I BILANCI PREDISPOSTI CON LA TASSONOMIA PRECEDENTE, VERSIONE 2016-11-14.

Manuale operativo per il deposito dei bilanci al registro delle imprese anno 2017



Versione 1.0 del 14 febbraio 2017

SE DAL BILANCIO EMERGE PERDITA

COME VERIFICO IL SUPERAMENTO?
RILEVA UTILE IN CORSO DI FORMAZIONE DEL 2017?

RAPPORTO
CON IL
"CAPITALE"

RIDUZIONE IN MISURA NON SUPERIORE A 1/3

NON RICHIESTO ALCUN ADEMPIMENTO IN CAPO AGLI
AMMINISTRATORI

IN SEDE DI APPROVAZIONE DEL BILANCIO PUÒ ESSERE DISPOSTO:

- IL RIPORTO A NUOVO DELLA PERDITA NELL'ESERCIZIO SUCCESSIVO;
- LA COPERTURA DELLA PERDITA MEDIANTE L'UTILIZZO DI RISERVE.

SE DAL BILANCIO EMERGE PERDITA



RAPPORTO
CON IL
"CAPITALE"

IN MISURA SUPERIORE A 1/3 DELLO STESSO, MA CON CAPITALE CHE RIMANE SUPERIORE ALLA MISURA MINIMA PREVISTA PER LEGGE

2482 bis

Gli amministratori devono convocare senza indugio l'assemblea per gli opportuni provvedimenti.

I soci possono:

- non prendere alcun provvedimento riportando la perdita a nuovo, qualora ritengano che la stessa derivi da una momentanea situazione di crisi e ne sia previsto il riassorbimento;
- deliberare la riduzione del capitale sociale, che in tal caso è comunque facoltativa.

- È POSSIBILE PREVEDERE APPORTI SPONTANEI DEI SOCI
- È POSSIBILE RINUNCIARE A FINANZIAMENTI PREGRESSI (SENZA TRANSITARE A CONTO ECONOMICO)

SE DAL BILANCIO EMERGE PERDITA

RAPPORTO
CON IL
"CAPITALE"

**IN MISURA SUPERIORE A 1/3 DELLO STESSO, CON
CAPITALE CHE SCENDE AL DI SOTTO DEL MINIMO**

2482 ter

gli amministratori devono

convocare senza indugio l'assemblea dei soci per deliberare

- la riduzione del capitale e il contemporaneo aumento del medesimo ad un ammontare non inferiore al minimo
- la trasformazione o lo scioglimento della società

2485
c.1

GLI **AMMINISTRATORI** DEVONO, SENZA INDUGIO, ACCERTARE IL VERIFICARSI DI UNA CAUSA DI SCIoglIMENTO ...
ESSI, IN CASO DI RITARDO O OMISSIONE, SONO **PERSONALMENTE E SOLIDALMENTE RESPONSABILI** PER I DANNI SUBITI DALLA SOCIETÀ, DAI SOCI, DAI CREDITORI SOCIALI E DAI TERZI.

NUOVO OIC 11

NUOVO PRINCIPIO EMANATO IL 22 MARZO 2018



**ENTRA IN VIGORE NEI BILANCI CHIUSI DOPO IL 31 DICEMBRE
2017E SOSTITUISCE VECCHIA VERSIONE DEL 2005**



**ATTENZIONE: SOLO POSTULATO DELLA CONTINUITÀ SI APPLICA **AI BILANCI
CHIUSI DOPO IL 31 DICEMBRE 2016****

NUOVO OIC 11

TRATTAMENTO FATTISPECIE NON PREVISTE IN OIC



1. UTILIZZO, IN VIA ANALOGICA, DI CASI SIMILI IN OIC

2. FINALITÀ E POSTULATI DI BILANCIO



**NOVITÀ: SOCIETÀ INCLUDE TRA PROPRIE POLITICHE CONTABILI UNO
SPECIFICO TRATTAMENTO SU BASE PUNTI 1 E 2**

NUOVO OIC 11

FINALITÀ BILANCIO



NON ESISTE PIÙ INTERPRETAZIONE PECULIARE
FINALITÀ DI BILANCIO E FUNZIONE PRINCIPI CONTABILI

CORRETTEZZA E VERIDICITÀ DA INTERPRETARE
NON COME VERITÀ OGGETTIVA
MA COME CORRETTEZZA DI COMPORTAMENTO
REDATTORI BILANCIO

I POSTULATI DEL BILANCIO

PER AVERE UN BILANCIO
CHIARO, VERITIERO E
CORRETTO

RISPETTO DEI POSTULATI DI BILANCIO

- 2423-BIS PRINCIPI DI REDAZIONE
- 2423 REDAZIONE DEL BILANCIO
- 2423-TER STRUTTURA DELLO SP E DEL CE

I POSTULATI DEL BILANCIO SONO I SEGUENTI:

- 1) PRUDENZA;
- 2) **PROSPETTIVA DELLA CONTINUITÀ AZIENDALE;**
- 3) RAPPRESENTAZIONE SOSTANZIALE;
- 4) COMPETENZA;
- 5) COSTANZA NEI CRITERI DI VALUTAZIONE;
- 6) RILEVANZA;
- 7) COMPARABILITÀ;
- 8) NEUTRALITÀ.

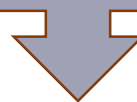
I VECCHI
ERANO 15

SONO STATI ELIMINATI:

- 1) COSTO;
- 2) CONFORMITÀ AI PRINCIPI;
- 3) OMOGENEITÀ (UNITÀ DI MONETA);
- 4) MISURAZIONE PERIODICA;
- 5) COMPENSIBILITÀ (ANALITICO, MA NON ECCESSIVO E SUPERFLUO, NO COMPENSAZIONI, NO MIX TRA ORDINARIO E STRAORDINARIO);
- 6) UTILITÀ DEL BILANCIO (NO PROSPETTIVE PER INVESTITORE);
- 7) COMPLETEZZA NOTA INTEGRATIVA;
- 8) VERIFICABILITÀ INFORMAZIONE.

CONTINUITÀ AZIENDALE

ESISTENZA COMPLESSO ECONOMICO FUNZIONANTE DESTINATO, ALMENO PER PREVEDIBILE PERIODO TEMPORALE (ALMENO 12 MESI), A PRODURRE REDDITO



**SE SI IDENTIFICANO SIGNIFICATIVE INCERTEZZE IN NOTA INTEGRATIVA SI INDICANO I FATTORI DI RISCHIO, LE ASSUNZIONI EFFETTUATE E LE INCERTEZZE IDENTIFICATE.
SI INDICANO I PIANI FUTURI PER FARNE FRONTE**

SE AMMINISTRATORI RITENGONO CHE NEI 12 MESI NON VI SIANO ALTERNATIVE ALLA CESSAZIONE DELL'ATTIVITÀ MA **NON VI SIANO ANCORA LE CONDIZIONI PREVISTE DALL'ART. 2484 C.C.** →

SI APPLICANO PRINCIPI DI CONTINUITÀ MA TENENDO CONTO DEL LIMITATO TEMPO RESIDUO

SE LE CONDIZIONI PREVISTE DALL'ART. 2484 C.C. SONO GIÀ OPERANTI IN CHIUSURA DEL BILANCIO O NELLA FASE DI REDAZIONE →

SI APPLICANO ANCORA CRITERI DI FUNZIONAMENTO MA TENENDO CONTO DEL PIÙ LIMITATO TEMPO RESIDUO



LE PROSPETTIVE FUTURE (non definitive)

1. SOSTENIBILITÀ DEI DEBITI NEI SUCCESSIVI 6 MESI
2. PROSPETTIVE DI CONTINUITÀ AZIENDALE
3. SIGNIFICATIVI E REITERATI RITARDI NEI PAGAMENTI

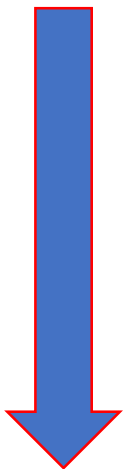
ARTICOLO 16 - INDICATORI DELLA CRISI

1. COSTITUISCONO INDICATORI DI CRISI GLI SQUILIBRI DI CARATTERE REDDITUALE, PATRIMONIALE O FINANZIARIO, RAPPORATI ALLE SPECIFICHE CARATTERISTICHE DELL'ATTIVITÀ IMPRENDITORIALE SVOLTA DAL DEBITORE E RILEVABILI ATTRAVERSO APPOSITI INDICI, CON PARTICOLARE RIGUARDO ALLA SOSTENIBILITÀ DEI DEBITI NEI SUCCESSIVI SEI MESI ED ALLE PROSPETTIVE DI CONTINUITÀ AZIENDALE, NONCHÉ L'ESISTENZA DI SIGNIFICATIVI E REITERATI RITARDI NEI PAGAMENTI, TENUTO CONTO ANCHE DI QUANTO PREVISTO NELL'ARTICOLO 27.
2. IL **CONSIGLIO NAZIONALE** DEI DOTTORI COMMERCIALISTI ED ESPERTI CONTABILI, TENUTO CONTO DELLE MIGLIORI PRASSI NAZIONALI ED INTERNAZIONALI, **ELABORA CON CADENZA TRIENNALE**, IN RIFERIMENTO AD OGNI TIPOLOGIA DI ATTIVITÀ ECONOMICA SECONDO LE CLASSIFICAZIONI I.S.T.A.T., GLI INDICI DI CUI AL PRIMO COMMA CHE, VALUTATI UNITARIAMENTE, FANNO RAGIONEVOLMENTE PRESUMERE LA SUSSISTENZA DI UNO STATO DI CRISI DELL'IMPRESA.



LE PROSPETTIVE FUTURE (non definitive)

1. VIGILANZA CONTINUA
2. SEGNALAZIONE – MONITO
3. MORS TUA, VITA MEA



ANALOGO ONERE A CARICO DELLA
PUBBLICA AMMINISTRAZIONE

ARTICOLO 17 – OBBLIGHI DI SEGNALAZIONE

1. GLI **ORGANI DI CONTROLLO SOCIETARI**, ... , HANNO L'OBBLIGO DI VERIFICARE CHE L'ORGANO AMMINISTRATIVO VALUTI COSTANTEMENTE, ... , SE SUSSISTE L'EQUILIBRIO ECONOMICO FINANZIARIO E QUALE È IL PREVEDIBILE ANDAMENTO DELLA GESTIONE, NONCHÉ DI SEGNALARE IMMEDIATAMENTE ALLO STESSO ORGANO AMMINISTRATIVO L'ESISTENZA DI FONDATI INDIZI DELLA CRISI.
2. LA SEGNALAZIONE DEVE ESSERE MOTIVATA, FATTA PER ISCRITTO, A MEZZO POSTA ELETTRONICA CERTIFICATA
3. FERMA RESTANDO LA PROSECUZIONE DELL'ESERCIZIO DELLE LORO FUNZIONI, **LA TEMPESTIVA SEGNALAZIONE** ALL'ORGANISMO DI COMPOSIZIONE DELLA CRISI DA PARTE DEGLI ORGANI DI CUI AL PRIMO COMMA **COSTITUISCE CAUSA DI ESONERO DALLA RESPONSABILITÀ SOLIDALE** PER LE CONSEGUENZE PREGIUDIZIEVOLI DELLE OMISSIONI O AZIONI SUCCESSIVAMENTE POSTE IN ESSERE DALL'ORGANO AMMINISTRATIVO IN DIFFORMITÀ DALLE PRESCRIZIONI RICEVUTE, CHE NON SIANO CONSEGUENZA DIRETTA



LE PROSPETTIVE FUTURE (non definitive)

IVA \geq AL 50% DELL'IVA DELL'ANNO PRECEDENTE
E COMUNQUE $>$ 100.000 EURO

INPS 6 MESI RITARDO \geq AL 50% INPS DELL'ANNO
PRECEDENTE
COMUNQUE $>$ 10.000 EURO

EQUITALIA (PER SOMME DIVERSE DA IVA)
SOMME $>$ 5% VOLUME AFFARI ULTIMO, E $>$ 30.000
O COMUNQUE $>$ 500.000

ARTICOLO 18 – OBBLIGHI DI SEGNALAZIONE

2. AI FINI DEL PRIMO COMMA, L'ESPOSIZIONE DEBITORIA È DI IMPORTO RILEVANTE:

- A. PER **L'AGENZIA DELLE ENTRATE** QUANDO L'AMMONTARE TOTALE DEL DEBITO SCADUTO PER L'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO RISULTI PARI AD ALMENO LA METÀ DEL TOTALE DELL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO DOVUTA PER L'ANNO PRECEDENTE E SIA COMUNQUE SUPERIORE AD EURO CENTOMILA;
- B. PER **L'ISTITUTO NAZIONALE DELLA PREVIDENZA SOCIALE**, QUANDO IL DEBITORE È IN RITARDO DI OLTRE SEI MESI NEL VERSAMENTO DI CONTRIBUTI PREVIDENZIALI DI AMMONTARE SUPERIORE ALLA METÀ DI QUELLI DOVUTI NELL'ANNO PRECEDENTE, E COMUNQUE SUPERIORE ALLA SOGLIA DI EURO DIECIMILA;
- C. PER **L'AGENTE DELLA RISCOSSIONE**, QUANDO LA SOMMATORIA DEI CREDITI AFFIDATI PER LA RISCOSSIONE A CARICO DEL DEBITORE SUPERI L'AMMONTARE DEL CINQUE PER CENTO DEL VOLUME DI AFFARI RISULTANTE DALL'ULTIMA DICHIARAZIONE FISCALE DEL CONTRIBUENTE, PURCHÉ SUPERIORE ALLA SOGLIA DI EURO TRENTAMILA, O COMUNQUE SUPERI L'IMPORTO DI EURO CINQUECENTOMILA; OVE SI TRATTI ESCLUSIVAMENTE DI DEBITI PER IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO, LA SOGLIA DI RIFERIMENTO È QUELLA INDICATA NELLA LETTERA A).

LE PROSPETTIVE FUTURE (non definitive)

UN PRIMO
ASSAGGIO

ARTICOLO 27 - TEMPESTIVITÀ DELL'INIZIATIVA

1. AI FINI DELL'APPLICAZIONE DELLE MISURE PREMIALI DI CUI ALL'ARTICOLO 28, L'INIZIATIVA DEL DEBITORE VOLTA A PREVENIRE L'AGGRAVARSI DELLA CRISI NON È TEMPESTIVA SE EGLI PROPONE UNA DOMANDA DI ACCESSO AD UNA DELLE PROCEDURE CONCORSALE REGOLATE DAL PRESENTE DECRETO OLTRE IL TERMINE DI SEI MESI, OVVERO L'ISTANZA DI CUI ALL'ARTICOLO 22 OLTRE IL TEMINE DI TRE MESI, A DECORRERE DA QUANDO SI VERIFICA, ALTERNATIVAMENTE:

- A. L'ESISTENZA DI **DEBITI PER SALARI E STIPENDI SCADUTI** DA ALMENO SESSANTA GIORNI PER UN AMMONTARE PARI AD OLTRE LA METÀ DEL MONTE SALARI COMPLESSIVO;
- B. L'ESISTENZA DI **DEBITI VERSO FORNITORI SCADUTI** DA ALMENO CENTOVENTI GIORNI PER UN AMMONTARE SUPERIORE A QUELLO DEI DEBITI NON SCADUTI;
- C. IL **SUPERAMENTO** NELL'ULTIMO BILANCIO APPROVATO, O COMUNQUE PER OLTRE TRE MESI, **DEGLI INDICI ELABORATI** AI SENSI DELL'ARTICOLO 16, COMMA 2.

2. SU RICHIESTA DEL DEBITORE, IL PRESIDENTE DEL COLLEGIO DI CUI ALL'ARTICOLO 20 PROVVEDE A CERTIFICARE L'ESISTENZA DEI REQUISITI DI TEMPESTIVITÀ PREVISTI DAL PRESENTE ARTICOLO.

RAPPRESENTAZIONE SOSTANZIALE

2423BIS, 1bis)

LA RILEVAZIONE E LA PRESENTAZIONE DELLE VOCI È EFFETTUATA TENENDO CONTO DELLA SOSTANZA DELL'OPERAZIONE O DEL CONTRATTO

OIC
GIÀ CONFORMI

INDICANO I PARAMETRI ATTRAVERSO I QUALI È POSSIBILE CONTABILIZZARE CORRETTAMENTE ANALIZZANDO I TERMINI CONTRATTUALI DELLE TRANSAZIONI

NECESSARIO:

1. INDIVIDUARE DIRITTI, OBBLIGHI E CONDIZIONI RICAVABILI DA CONTRATTO
2. E CONFRONTARLI CON I PRINCIPI CONTABILI PER VALUTARE LA CORRETTEZZA DEL TRATTAMENTO

ESEMPIO

ISCRIVO UN DEBITO O UN CREDITO AL MOMENTO DEL TRASFERIMENTO DEI RISCHI E BENEFICI (E NON DELLA PROPRIETÀ)

ANALISI CONTRATTUALE È IMPORTANTE PER COMPRENDERE SE:

- DA UN UNICO CONTRATTO POSSONO SCATURIRE PIÙ OBBLIGHI (SEGMENTAZIONE)
- DA PIÙ CONTRATTI POSSONO SCATURIRE EFFETTI UNITARI (AGGREGAZIONE)

PRINCIPIO RILEVANZA

NUOVA DEFINIZIONE

***RILEVANZA DEI SINGOLI
ELEMENTI VA VALUTATA
NEL CONTESTO
COMPLESSIVO DEL
BILANCIO***

INFORMAZIONE È CONSIDERATA RILEVANTE QUANDO LA SUA
OMISSIONE O ERRATA INDICAZIONE POTREBBE
RAGIONEVOLMENTE INFLUENZARE DECISIONI PRESE DA
DESTINATARI PRIMARI INFORMAZIONE

INVESTITORI

FINANZIATORI

ALTRI CREDITORI

***NOTARE CHE NON SONO
CITATI I SOCI***

PRINCIPIO RILEVANZA

DUPLICE VALUTAZIONE

QUANTITATIVA

DIMENSIONE EFFETTI
ECONOMICI TRANSAZIONE
RISPETTO A GRANDEZZE DI
BILANCIO

QUALITATIVA

CARATTERISTICHE PECULIARI
EVENTO RISPETTO A CAPACITÀ DI
INFLUENZARE DECISIONE TERZI

RILEVANZA È PERVASIVA RISPETTO A INSIEME BILANCIO

CRITERI ILLUSTRATI IN NOTA INTEGRATIVA

QUALI GRANDEZZE NON
SI DICE.
SI RINVIA A QUELLE CHE
MAGGIORMENTE
INFLUENZANO LE
DECISIONI DEI
DESTINATARI PRIMARI

ESEMPI OIC:

- NO COSTO
AMMORTIZZATO PER
POSTE < 12 MESI
- NO
ATTUALIZZAZIONE
PER TASSI
LIEVEMENTE
DIVERGENTI DAL
MERCATO

**LE NOVITÀ INTRODOTTE DAL D.LGS.
139/15: TIPOLOGIE E SCHEMI DI
BILANCIO**

LE TIPOLOGIE DI BILANCI

MODULARITÀ

La nuova direttiva introduce il concetto di «modularità» del bilancio, che dovrà essere «completo» solo per le imprese che non possono – in base alle proprie dimensioni – avvalersi delle norme semplificate in materia di:

- composizione e schemi di bilancio
- nota integrativa
- relazione sulla gestione
- criteri di valutazione

3 CATEGORIE

Micro imprese

Bilancio
abbreviato

Ordinario

CATEGORIE DIMENSIONALI

ADEGUAMENTO IN CASO DI ESERCIZIO
INFERIORE ALL'ANNO

SI UTILIZZA LA MEDIA GIORNALIERA E
NON LA MEDIA ARITMETICA

TIPO	ATTIVO STATO PATRIMONIALE	RICAVI VENDITE E PRESTAZIONI	DIPENDENTI IN <i>MEDIA</i>
MICRO IMPRESE	175.000	350.000	5
IMPRESE CHE POSSONO REDIGERE IL BILANCIO ABBREVIATO (SE NON HANNO EMESSO TITOLI NEGOZIATI IN MERCATI REGOLAMENTATI)	4.400.000	8.800.000	50
TUTTE LE ALTRE	oltre	oltre	oltre
MANCATO SUPERAMENTO 2 LIMITI PER 2 ESERCIZI CONSECUTIVI			

POSIZIONE FNC 30-09-2016:

- PER «SCENDERE» IN ABBREVIATO, SI CONSIDERA IL 3° ESERCIZIO
- PER «SALIRE» IN ORDINARIO, SI CONSIDERA IL 2° ESERCIZIO

SEMPLIFICAZIONI ABBREVIATO/MICRO IMPRESE

	ABBREVIATO	MICROIMPRESE
COSTO AMMORTIZZATO	SI PUÒ NON APPLICARE	SI PUÒ NON APPLICARE
DERIVATI	SI APPLICA	NON SI APPLICA
RENDICONTO FINANZIARIO	NON SI APPLICA	NON SI APPLICA
NOTA INTEGRATIVA	LIMITATA AD ALCUNE VOCI	NO (SOLO INFO EX ART.2427 n.9 e 16)
RELAZIONE SULLA GESTIONE	NO (SOLO INFO SU AZIONI PROPRIE)	NO (SOLO INFO SU AZIONI PROPRIE)

CATEGORIE DIMENSIONALI ED ESENZIONI

REGOLE	BILANCIO ABBREVIATO
POSTULATI (ART. 2423)	SI
PRINCIPI (ART. 2423-BIS)	SI
CRITERI DI VALUTAZIONE (ART. 2426)	<p>REGOLA GENERALE: applicano criteri di valutazione del 2426</p> <p>DEROGA: hanno la facoltà (art. 2435-bis, comma 8) di iscrivere:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Titoli, al costo di acquisto • Crediti, al valore di presumibile realizzo • Debiti, al valore nominale
STATO PATRIMONIALE	Schema come da art. 2435-bis
CONTO ECONOMICO	Schema come da art. 2435-bis
RENDICONTO FINANZIARIO	NO (articolo 2435-ter, comma 2, n.1)
NOTA INTEGRATIVA	SI ma con esonero da numerose informazioni
RELAZIONE SULLA GESTIONE	<p>NO (articolo 2435-bis, comma 7) se indicano in calce allo SP le seguenti informazioni:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Azioni proprie e di società controllanti possedute (art. 2428 n.3) • Azioni proprie e di società controllanti acquistate o alienate nell'anno (art. 2428 n.4)

CATEGORIE DIMENSIONALI ED ESENZIONI

REGOLE	BILANCIO DELLE MICRO IMPRESE
POSTULATI (ART. 2423)	SI , ma con esclusione della possibilità di disapplicare le regole del codice in casi eccezionali (deroghe) finalizzate a dare una rappresentazione veritiera e corretta, in quanto manca la nota integrativa per fornire il dettaglio
PRINCIPI (ART. 2423-BIS)	SI
CRITERI DI VALUTAZIONE (ART. 2426)	REGOLA GENERALE: applicano criteri di valutazione del bilancio abbreviato DEROGA: non applicano l'obbligo di iscrizione dei derivati al fair value (art. 2426 n. 11-bis)
STATO PATRIMONIALE	Schema come da art. 2435-bis
CONTO ECONOMICO	Schema come da art. 2435-bis
RENDICONTO FINANZIARIO	NO (articolo 2435-ter, comma 2, n.1)
NOTA INTEGRATIVA	NO (articolo 2435-ter, comma 2, n.2) se indicano in calce allo SP le seguenti informazioni: <ul style="list-style-type: none"> • Impegni, garanzie e passività potenziali non risultanti dallo SP (art. 2427 n. 9) • Compensi, anticipazioni e crediti concessi agli amministratori e ai sindaci, nonché gli impegni assunti per loro conto e le garanzie prestate (art. 2427 n.16)
RELAZIONE SULLA GESTIONE	NO (articolo 2435-ter, comma 2, n.3) se indicano in calce allo SP le seguenti informazioni: <ul style="list-style-type: none"> • Azioni proprie e di società controllanti possedute (art. 2428 n.3) • Azioni proprie e di società controllanti acquistate o alienate nell'anno (art. 2428 n.4)

NOTA INTEGRATIVA: CONTENUTO «VARIABILE»

N.	INFORMATIVA EX ART. 2427 (RINVIO EX ART. 2435-BIS)	OBBLIGO NEI BILANCI ABBREVIATI
1	CRITERI DI VALUTAZIONE	SI
2	MOVIMENTI DELLE IMMOBILIZZAZIONI	SI
3	COMPOSIZIONE DELLE VOCI RIGUARDANTI I COSTI DI IMPIANTO E AMPLIAMENTO E I COSTI DI SVILUPPO	NO
3-BIS	RIDUZIONI DI VALORE APPLICATE ALLE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI E IMMATERIALI AMMORTAMENTI	NO
4	VARIAZIONE DELLE CONSISTENZA DELLE ALTRE VOCI DELL'ATTIVO E DEL PASSIVO	NO
5	ELENCO DELLE PARTECIPAZIONI IN SOCIETÀ CONTROLLATE E COLLEGATE PATRIMONIO NETTO	NO
6	CREDITI E DEBITI DI DURATA RESIDUA SUPERIORE A 5 ANNI DEBITI ASSISTITI DA GARANZIE REALI SU BENI DELLA SOCIETÀ RIPARTIZIONE PER AREE GEOGRAFICHE	SI SI NO
6-BIS	VARIAZIONI DEI CAMBI VALUTARI SUCCESSIVE ALLA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO	NO
6-TER	CREDITI E DEBITI PER OPERAZIONI DI PRONTI CONTRO TERMINE	NO
7	COMPOSIZIONE DELLE VOCI RIGUARDANTI I RATEI E I RISCONTI, GLI ALTRI FONDI E LE ALTRE RISERVE DEL PASSIVO	NO
7-BIS	ORIGINE, DISPONIBILITÀ E DISTRIBUIBILITÀ DELLE RISERVE DI PATRIMONIO NETTO, OLTRE ALLA UTILIZZAZIONE NEI PRECEDENTI ESERCIZI	NO
8	ONERI FINANZIARI CAPITALIZZATI CAUTELE	SI
9	IMPEGNI, GARANZIE E PASSIVITÀ POTENZIALI NON RISULTANTI DALLO STATO PATRIMONIALE,	SI
10	RIPARTIZIONE DEI RICAVI PER ATTIVITÀ E AREA GEOGRAFICA	NO

NOTA INTEGRATIVA: CONTENUTO «VARIABILE»

N.	INFORMATIVA EX ART. 2427 (RINVIO EX ART. 2435-BIS)	OBBLIGO NEI BILANCI ABBREVIATI
11	PROVENTI DA PARTECIPAZIONE DIVERSI DAI DIVIDENDI	NO
12	COMPOSIZIONE DELLA VOCE RELATIVA AGLI INTERESSI E AGLI ALTRI ONERI FINANZIARI	NO
13	IMPORTO E NATURA DEI SINGOLI ELEMENTI DI RICAVO O DI COSTO DI ENTITÀ O INCIDENZA ECCEZIONALI	SI
14	IMPOSTE ANTICIPATE E DIFFERITE	NO
15	NUMERO MEDIO DI DIPENDENTI LA LORO RIPARTIZIONE PER CATEGORIA	SI NO
16	COMPENSI, ANTICIPAZIONI E CREDITI CONCESSI AGLI AMMINISTRATORI E SINDACI	SI
16-BIS	COMPENSI SPETTANTI AL REVISORE LEGALE O ALLA SOCIETÀ DI REVISIONE LEGALE	NO
17	NUMERO E VALORE NOMINALE DI CIASCUNA CATEGORIA DI AZIONI	NO
18	AZIONI DI GODIMENTO, OBBLIGAZIONI CONVERTIBILI E TITOLI SIMILARI	NO
19	ALTRI STRUMENTI FINANZIARI EMESSI DALLA SOCIETÀ	NO
19-BIS	FINANZIAMENTI DEI SOCI, CON EVIDENZA SEPARATA DI QUELLI POSTERGATI	NO
20	BENI COMPRESI NEI PATRIMONI DESTINATI A UNO SPECIFICO AFFARE	NO

NOTA INTEGRATIVA: CONTENUTO «VARIABILE»

N.	INFORMATIVA EX ART. 2427 (RINVIO EX ART. 2435-BIS)	OBBLIGO NEI BILANCI ABBREVIATI
21	PROVENTI DEI FINANZIAMENTI DESTINATI A UNO SPECIFICO AFFARE	NO
22	OPERAZIONI DI LEASING FINANZIARIO	NO
22-BIS	OPERAZIONI REALIZZATE CON PARTI CORRELATE NON CONCLUSE A NORMALI CONDIZIONI DI MERCATO È POSSIBILE LIMITARE INFORMATIVA ALLE OPERAZIONI CON MAGGIORI AZIONISTI, MEMBRI DEGLI ORGANI DI AMMINISTRAZIONE E CONTROLLO E IMPRESE PARTECIPATE	SI
22-TER	NATURA E OBIETTIVO ECONOMICO DI ACCORDI NON RISULTANTI DA SP EFFETTI PATRIMONIALI, FINANZIARI ED ECONOMICI, SE SIGNIFICATIVI	SI NO
22-QUATER	EVENTI DI RILIEVO SUCCESSIVI ALLA CHIUSURA: NATURA EFFETTI PATRIMONIALI, FINANZIARI ED ECONOMICI	SI
22-QUINQUES	NOME E SEDE LEGALE DELL'IMPRESA CHE REDIGE IL BILANCIO CONSOLIDATO DELL'INSIEME PIÙ GRANDE DI IMPRESE DI CUI L'IMPRESA FA PARTE NONCHÉ IL LUOGO DOVE È DISPONIBILE IL CONSOLIDATO	NO
22-SEXIES	NOME E SEDE LEGALE DELL'IMPRESA CHE REDIGE IL BILANCIO CONSOLIDATO DELL'INSIEME PIÙ PICCOLO DI IMPRESE DI CUI L'IMPRESA FA PARTE LUOGO DOVE È DISPONIBILE IL CONSOLIDATO	SI NO
22-SEPTIES	PROPOSTA DI DESTINAZIONE DEGLI UTILI O DI COPERTURA DELLE PERDITE	NO

N.	INFORMATIVA EX ART. 2427BIS (RINVIO EX ART. 2435-BIS)	OBBLIGO NEI BILANCI ABBREVIATI
1)	INFORMAZIONI SUGLI STRUMENTI FINANZIARI DERIVATI (PER CATEGORIE)	SI
2)	INFORMAZIONI SULLE IMMOBILIZZAZIONI FINANZIARIE ISCRITTE AD UN VALORE SUPERIORE AL FAIR VALUE (CON ESCLUSIONE DELLE PARTECIPAZIONI IN CONTROLLATE E COLLEGATE E IN JOINT VENTURE)	NO

PARTI CORRELATE

ARTICOLO 2427, c. 1, N. 22-BIS, C.C.

“LE OPERAZIONI REALIZZATE CON PARTI CORRELATE, PRECISANDO L’IMPORTO, LA NATURA DEL RAPPORTO E OGNI ALTRA INFORMAZIONE NECESSARIA PER LA COMPrensIONE DEL BILANCIO RELATIVA A TALI OPERAZIONI, **QUALORA LE STESSE NON SIANO STATE CONCLUSE A NORMALI CONDIZIONI DI MERCATO.** LE INFORMAZIONI RELATIVE ALLE SINGOLE OPERAZIONI POSSONO ESSERE AGGREGATE SECONDO LA LORO NATURA, SALVO QUANDO LA LORO SEPARATA EVIDENZIAMENTO SIA NECESSARIA PER COMPRENDERE GLI EFFETTI DELLE OPERAZIONI MEDESIME SULLA SITUAZIONE PATRIMONIALE E FINANZIARIA E SUL RISULTATO ECONOMICO DELLA SOCIETÀ”.

Art. 2426 c.2: DEFINIZIONE MUTUATA DA IAS

IAS24: PERSONA O ENTITÀ CORRELATA ALL’ENTITÀ CHE REDIGE IL BILANCIO

FAMILIARI STRETTI DI UNA PERSONA

QUEI FAMILIARI CHE CI SI ATTENDE POSSANO INFLUENZARE, O ESSERE INFLUENZATI DA, TALE PERSONA NEI LORO RAPPORTI CON L’ENTITÀ, TRA CUI:

- a) I FIGLI E IL CONIUGE O IL CONVIVENTE DI QUELLA PERSONA;
- b) I FIGLI DEL CONIUGE O DEL CONVIVENTE DI QUELLA PERSONA; E
- c) LE PERSONE A CARICO DI QUELLA PERSONA O DEL CONIUGE O DEL CONVIVENTE DI QUELLA PERSONA.

DIRIGENTI CON RESPONSABILITÀ STRATEGICHE

SONO QUEI SOGGETTI CHE HANNO IL POTERE E LA RESPONSABILITÀ, DIRETTAMENTE O INDIRETTAMENTE, DELLA PIANIFICAZIONE, DELLA DIREZIONE E DEL CONTROLLO DELLE ATTIVITÀ DELL’ENTITÀ, COMPRESI GLI AMMINISTRATORI (ESECUTIVI O MENO) DELL’ENTITÀ STESSA.

NORMALI CONDIZIONI DI MERCATO

SI DOVREBBERO CONSIDERARE LE CONDIZIONI DI TIPO QUANTITATIVO RELATIVE AL PREZZO.

IN CASO DI OMESSA INFORMATIVA, IN QUANTO LE OPERAZIONI SONO GIUDICATE CONCLUSE A NORMALI CONDIZIONI DI MERCATO, LA SOCIETÀ DOVRÀ DISPORRE DI ELEMENTI CHE POSSANO SUPPORTARE TALE CONCLUSIONE.

ACCORDI FUORI BILANCIO

Indicare “la natura e l’obiettivo economico di accordi non risultanti dallo stato patrimoniale, **con indicazione del loro effetto patrimoniale, finanziario ed economico**, a condizione che i rischi e i benefici da essi derivanti siano significativi e l’indicazione degli stessi sia necessaria per valutare la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico della società”.



SONO ACCORDI, OD ALTRI ATTI, ANCHE COLLEGATI TRA LORO, I CUI EFFETTI NON RISULTANO DALLO STATO PATRIMONIALE MA CHE POSSONO ESPORRE LA SOCIETÀ A RISCHI O GENERARE PER LA STESSA BENEFICI SIGNIFICATIVI LA CUI CONOSCENZA È UTILE PER UNA VALUTAZIONE DELLA SITUAZIONE PATRIMONIALE E FINANZIARIA E DEL RISULTATO ECONOMICO DELLA SOCIETÀ, NONCHÉ DEL GRUPPO DI EVENTUALE APPARTENENZA.

ACCORDI FUORI BILANCIO

Rischi - benefici

ESEMPI:

- DISPOSIZIONI PER LA RIPARTIZIONE DEI RISCHI E DEI BENEFICI OD OBBLIGHI DERIVANTI DA CONTRATTI DI *FACTORING PRO-SOLVENDO*”;
- ACCORDI COMBINATI DI VENDITA E RIACQUISTO;
- DISPOSIZIONI IN MERITO AL DEPOSITO DI MERCI;
- **DISPOSIZIONI DI VENDITA CON OBBLIGO DI PAGARE IL CORRISPETTIVO A PRESCINDERE DAL RITIRO O MENO DELLA MERCE;**
- INTSTAZIONI PATRIMONIALI TRAMITE SOCIETÀ FIDUCIARIE E *TRUST*;
- BENI IMPEGNATI;
- DISPOSIZIONI DI LEASING OPERATIVO;
- **OUTSOURCING (SERVIZI ESTERNALIZZATI) ED ALTRE OPERAZIONI ANALOGHE.**

FATTI INTERVENUTI DOPO LA CHIUSURA

TRE TIPOLOGIE

1

FATTI SUCCESSIVI CHE DEVONO ESSERE RECEPITI NEL BILANCIO

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

ESEMPI:

- DEFINIZIONE DI UNA CAUSA LEGALE IN ESSERE ALLA DATA DI BILANCIO PER UN IMPORTO DIVERSO DA QUELLO PREVEDIBILE A TALE DATA
- EMERSIONE DEL DETERIORAMENTO DI UN CREDITO
- VENDITA DI BENI AD UN PREZZO INFERIORE ALLA STIMA DELLE RIMANENZE
- PREMIO AI DIPENDENTI RIFERITO AL PRECEDENTE ESERCIZIO
- SCOPERTA DI UN ERRORE O DI UNA FRODE

FATTI INTERVENUTI DOPO LA CHIUSURA

TRE TIPOLOGIE

2

FATTI SUCCESSIVI CHE NON DEVONO ESSERE RECEPITI NEI VALORI DI BILANCIO

INDICANO SITUAZIONI SORTE DOPO LA DATA DI BILANCIO, CHE NON RICHIEDONO VARIAZIONE DEI VALORI DI BILANCIO, IN QUANTO DI COMPETENZA DELL'ESERCIZIO SUCCESSIVO.

ESEMPI:

- LA DIMINUZIONE NEL VALORE DI MERCATO DI TALUNI STRUMENTI FINANZIARI NEL PERIODO SUCCESSIVO;
- LA DISTRUZIONE DI IMPIANTI DI PRODUZIONE CAUSATA DA CALAMITÀ;
- LA PERDITA DERIVANTE DALLA VARIAZIONE DEI TASSI DI CAMBIO CON VALUTE ESTERE;
- LA SOSTITUZIONE DI UN PRESTITO A BREVE CON UNO A LUNGO TERMINE;
- LA RISTRUTTURAZIONE DI UN DEBITO.

FATTI INTERVENUTI DOPO LA CHIUSURA

TRE TIPOLOGIE

3

FATTI SUCCESSIVI CHE POSSONO INCIDERE SULLA CONTINUITÀ AZIENDALE

ALCUNI FATTI SUCCESSIVI ALLA DATA DI CHIUSURA DEL BILANCIO POSSONO FAR VENIRE MENO IL PRESUPPOSTO DELLA CONTINUITÀ AZIENDALE.

ESEMPI:

- INTENZIONE DI LIQUIDARE LA SOCIETÀ O DI CESSARLE L'ATTIVITÀ;
- PEGGIORAMENTO NEL RISULTATO DI GESTIONE E NELLA POSIZIONE FINANZIARIA DOPO LA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO.

SE IL PRESUPPOSTO DELLA CONTINUITÀ AZIENDALE NON RISULTA ESSERE PIÙ APPROPRIATO AL MOMENTO DELLA REDAZIONE DEL BILANCIO, È NECESSARIO CHE NELLE VALUTAZIONI DI BILANCIO SI TENGA CONTO DEGLI EFFETTI DEL VENIR MENO DELLA CONTINUITÀ AZIENDALE.

EMENDAMENTI OIC 2017

ENTRATA IN VIGORE: BILANCI CHIUSI SUCCESSIVAMENTE 31 DICEMBRE 2016

OIC EMENDATI



- OIC 12** → *RETTICHE SU RICAVI NON DI COMPETENZA
IMPOSTE ANTICIPATE NEI BILANCI ABBREVIATI (OIC 25)*
- OIC 13** → VALORE DI ISCRIZIONE RIMANENZE IN IPOTESI DI PAGAMENTO
DIFFERITO (STESSA MODIFICA PER OIC 16, 21 E 24)
- OIC 16** → *SVALUTAZIONE IMMOBILIZZAZIONI PRECEDENTEMENTE RIVALUTATE*
- OIC 17** → ELIMINATA INCOERENZA PERIMETRO DI CONSOLIDAMENTO

EMENDAMENTI OIC 2017

OIC EMENDATI



- OIC 19** → CLASSIFICAZIONE DEBITI COMMERCIALI SCADUTI
*DISCIPLINA APPLICAZIONE COSTO AMMORTIZZATO A DEBITI
RISTRUTTURATI
REVISIONE TRATTAMENTO UTILI E COSTO DI RISTRUTTURAZIONE
ABROGATO OIC 6*
- OIC 29** → EFFETTI CAMBIAMENTO DI STIMA SOLO CLASSIFICATI VOCE
PREVISTA DA OIC 12 O DA ALTRI PRINCIPI CONTABILI
- OIC 32** → VALUTAZIONE FAIR VALUE ANCHE MOMENTO ELIMINAZIONE +
INTERVENTI SU *WORDING*

OIC 12 - RETTIFICHE DI RICAVI

PRECEDENTE VERSIONE

RETTIFICHE DI RICAVI
DI COMPETENZA ESERCIZIO
PORTATE A RIDUZIONE
STESSI RICAVI

NUOVA VERSIONE

RETTIFICHE DI RICAVI, **ANCHE**
NON DI COMPETENZA
ESERCIZIO, PORTATE A
RIDUZIONE STESSI RICAVI

RETTIFICA NON PIÙ IN AREA
STRAORDINARIA (ABROGATA) CON
CONSEGUENZE SU ROL E IRAP

ECCEZIONE → RETTIFICA DA ERRORI CONTABILI RILEVANTI/CAMBIAMENTI
PRINCIPI CONTABILI VA IMPUTATA DIRETTAMENTE A PATRIMONIO NETTO

OIC 12 - IMPOSTE ANTICIPATE BILANCI ABBREVIATI

PRECEDENTE VERSIONE

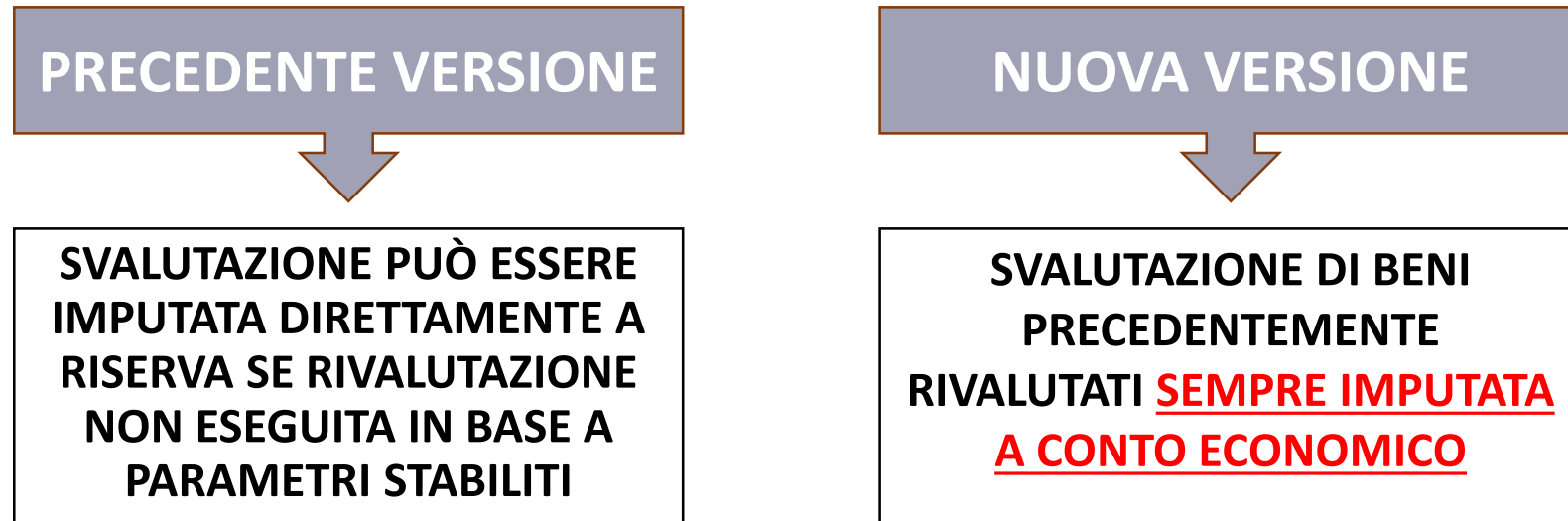
C. ATTIVO CIRCOLANTE
I. RIMANENZE
II. CREDITI CON SEPARATA
INDICAZIONE DEGLI
IMPORTI ESIGIBILI OLTRE
L'ESERCIZIO SUCCESSIVO

NUOVA VERSIONE

C. ATTIVO CIRCOLANTE
I. RIMANENZE
II. CREDITI CON SEPARATA
INDICAZIONE DEGLI
IMPORTI ESIGIBILI OLTRE
L'ESERCIZIO SUCCESSIVO **E**
DELLE IMPOSTE ANTICIPATE

MOTIVAZIONE → NATURA TROPPO ETEROGENEA CREDITI COMMERCIALI E CREDITI PER IMPOSTE ANTICIPATE PER ESSERE COLLOCATI IN UNICA VOCE - AGGIORNATE ANCHE TASSONOMIE XBRL

OIC 16 - SVALUTAZIONE IMMOBILIZZAZIONI RIVALUTATE



CONSEGUENZE FISCALI →

- 1) IMPUTAZIONE A CONTO ECONOMICO COMPRIME UTILE AI FINI ACE
- 2) SVALUTAZIONE LIBERA SALDO ATTIVO CHE DIVIENE RILEVANTE AI FINI ACE (SE COSTITUITO DA 2011 IN POI). EFFETTO PIÙ EFFICACE IN CASO DI ESERCIZIO IN PERDITA

LA DERIVAZIONE RAFFORZATA

IL RIFERIMENTO NORMATIVO

ARTICOLO 83 TUIR



L'articolo 83 del TUIR che, nella versione innovata, prevede che, per quanto di interesse:

*... Per i **soggetti** ..., diversi dalle micro-imprese di cui all'articolo 2435-ter del codice civile, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile, **valgono**, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili.*

QUALIFICAZIONE

IMPUTAZIONE TEMPORALE

CLASSIFICAZIONE

IL RIFERIMENTO NORMATIVO

ARTICOLO 83 TUIR
Come modificato dal Milleproroghe



... Per i soggetti , diversi dalle micro-imprese di cui all'articolo 2435-ter del codice civile

IRPEF
(tranne partecipati
da società di capitali)

IRES
(solo con requisiti
dimensionali o che
effettivamente
usano bilancio
micro?)

ABBREVIATO

ORDINARIO

... ED IL COMPLETAMENTO DELL'AGENZIA



Si chiede conferma che il principio di derivazione rafforzata non si applica mai nel caso di società di persone mentre risulta applicabile nell'ipotesi di stabili organizzazioni di società estere qualora siano tenute, secondo l'articolo 152 del Tuir, a determinare l'imponibile in base agli Oic.

Si conferma che **il principio di derivazione rafforzata** esteso, in sede di conversione del DL Mille-proroghe 2017 ai soggetti che redigono il bilancio in base al codice civile, **non si applica alla determinazione della base imponibile IRPEF delle società di persone**. Al contrario, si ritiene che lo stesso principio trovi applicazione per la determinazione della base imponibile IRES dei soggetti non residenti muniti di stabile organizzazione in Italia. Questi ultimi, infatti, sono soggetti IRES e sono tenuti a redigere il rendiconto economico e patrimoniale secondo le disposizioni previste per le società e gli enti residenti, adottando i principi contabili che sarebbero applicabili se il soggetto fosse residente in Italia (IAS/IFRS o principi contabili nazionali a seconda di quanto previsto dalle norme interne in ordine all'adozione, per obbligo o facoltà, degli uni o degli altri).

... ED IL COMPLETAMENTO DELL'AGENZIA

TELEFISCO
IL PASSAGGIO VOLONTARIO
DA UN BILANCIO ALL'ALTRO



Una micro-impresa che opta per la redazione del bilancio in forma ordinaria (ad esempio, perché holding di un gruppo industriale) può applicare le regole della derivazione rafforzata?

L'art. 13 *bis* del Dl Mille-proroghe 2017, nell'estendere il principio di derivazione rafforzata previsto dall'art. 83 del TUIR ai soggetti che redigono il bilancio in base al Codice civile, ha escluso espressamente le micro-impresе, ovvero quelle imprese che presentano i limiti dimensionali previsti dall'art. 2435-*ter* del Codice civile. Si tratta di un'esclusione connessa alla ricorrenza in capo all'impresa dei presupposti oggettivi che la qualificano, sotto il profilo civilistico, come micro-impresa. **In tal senso, è ininfluente l'eventuale scelta di una micro-impresa di non fruire delle semplificazioni in termini di schemi di bilancio e di criteri di valutazione previsti dalla disciplina codicistica**, atteso che alle micro-impresе è comunque fatto divieto di valutare in bilancio al *fair value* gli strumenti finanziari derivati (valutazione quest'ultima obbligatoria per le imprese che redigono il bilancio in forma ordinaria e abbreviata).

IMPORTANZA DEL CORRETTO BILANCIO

PRINCIPI CONTABILI E RICADUTE FISCALI

- 1) La derivazione comporta la corretta applicazione dei principi contabili;
- 2) se un principio Oic non è correttamente applicato, il fisco può contestare il comportamento dell'impresa.



- costo imputato in bilancio nell'esercizio 2017 quale accantonamento a un fondo;
- definito nell'ammontare entro la data di preparazione del bilancio;
- Oic 29: adegua ammontare ma lascia accantonamento e non debito;
- il fisco, ai fini della deducibilità, applica articolo 107 del Tuir.

IRRILEVANZA FISCALE DEI FONDI

- In assenza di correttivi, l'applicazione della derivazione rafforzata a tale ipotesi avrebbe determinato l'impossibilità di applicare i limiti di deducibilità ai fini Ires previsti per gli accantonamenti;
- la diversa qualificazione/classificazione del componente di conto economico in termini di costo e non più accantonamento avrebbe determinato l'inapplicabilità dell'articolo 107 del Tuir.
- Al fine di superare tale criticità, il legislatore fiscale ha adottato la stessa soluzione già a suo tempo utilizzata per i soggetti Ias/Ifrs adopter.
- L'articolo 9, comma 1, del DM 08-06-2011 dispone che «si considerano accantonamenti tutti i componenti reddituali iscritti in contropartita di passività di scadenza o ammontare incerto che presentano i requisiti indicati al paragrafo 14 dallo Ias 37».
- In applicazione di tale disposizione, vengono fiscalmente riqualificati in «accantonamenti» - deducibili solo se contemplati nelle ipotesi di cui ai commi da 1 a 3 dell'articolo 107 del Tuir - i componenti negativi di reddito iscritti in contropartita delle passività di scadenza o ammontare incerti di cui allo Ias 37 anche se classificati sulla base della natura delle spese che generano le predette passività (e non a titolo di accantonamenti).
- L'applicazione a tali componenti delle disposizioni di cui all'articolo 107 del Tuir, comporta la disattivazione della classificazione Ias/Ifrs con conseguente rilevanza dei predetti componenti esclusivamente se riferibili a spese ed oneri contemplati nei commi da 1 a 3 dell'articolo 107 del Tuir.

SOPRAVVIVONO I DISALLINEAMENTI

- **COMMESSE INFRANNUALI:** valutazione fiscale al costo anche se in bilancio sono iscritte con la percentuale di completamento;
- **RIMANENZE DI BENI ISCRITTI A COSTI SPECIFICI:** se svaluto in bilancio non ho riconoscimento fiscale (caso degli immobili), come già affermato dalla risoluzione 78/E/2013;
- **ADEGUAMENTO DELLE POSTE MONETARIE IN VALUTA AL CAMBIO DI FINE ESERCIZIO:** irrilevante ai fini fiscali sino al momento del realizzo, con obbligo di monitoraggio del doppio binario
- **SVALUTAZIONE CREDITI DOPO LA PRIMA ISCRIZIONE:** deducibile solo nei limiti dell'articolo 106 del Tuir, come già confermato con la circolare 7/E/2011. Fa invece eccezione la rilevazione iniziale col criterio del costo ammortizzato.

COSTO AMMORTIZZATO: IL MUTUO IPOTECARIO

15 settembre 2017 → Società riceve da banca mutuo ipotecario di € 500.000 con costi di transazione totali di € 19.750

- ✓ Tasso di interesse nominale: variabile **Euribor 3 mese + spread 3%**
- ✓ Euribor 3 mesi alla sottoscrizione: **-0,329%**
- ✓ Piano ammortamento a rata costante trimestrale: **€ 14.285,04**
- ✓ Scadenza mutuo: **30 settembre 2027**
- ✓ Tasso contrattuale **non significativamente** diverso da quello di mercato

Il significato è quello di trasformare questi costi in interessi passivi.

E quindi, cosa accade sul versante fiscale?

1. RICOSTRUZIONE PIANO AMMORTAMENTO

Scadenza	Valore iniziale	Rata	Interessi	Capitale	Valore finale
31/12/17	500.000,00	-14.285,04	-3.338,75	-10.946,29	489.053,71
02/04/18	489.053,71	-14.285,04	-3.265,66	-11.019,39	478.034,32
02/07/18	478.034,32	-14.285,04	-3.192,07	-11.092,97	466.941,35
01/10/18	466.941,35	-14.285,04	-3.118,00	-11.167,04	455.774,31
31/12/18	455.774,31	-14.285,04	-3.043,43	-11.241,61	444.532,70
...
31/03/27	42.289,11	-14.285,04	-282,39	-14.002,66	28.286,45
30/06/27	28.286,45	-14.285,04	-188,88	-14.096,16	14.190,29
30/09/27	14.190,29	-14.285,04	-94,76	-14.190,29	0,00

PIANO DEVE COINCIDERE CON QUELLO BANCA

2. CALCOLO TASSO EFFETTIVO

$$\text{Valore nominale - costi di transazione} = \frac{F_1}{(1+T.EFF.)^1} + \frac{F_2}{(1+T.EFF.)^2} + \dots + \frac{F_N}{(1+T.EFF.)^N}$$



$$500.000 - 19.250 = \frac{14.285,04}{(1+T.EFF.)^1} + \frac{14.285,04}{(1+T.EFF.)^2} + \dots + \frac{14.285,04}{(1+T.EFF.)^{40}}$$



**TASSO EFFETTIVO =
3,5051%**

3. SCHEMA DI VERIFICA

Scadenze dei pagamenti	Valore iniziale del debito	Interessi al tasso effettivo in c.e. 3,5051%	Flussi finanziari in uscita	Flussi per interessi	Flussi per capitale	Differenziale interessi	Valore finale del debito
31/12/17	€ 480.250,00	€ 4.208,26	(€ 14.285,04)	(€ 3.338,75)	(€ 10.946,29)	€ 869,51	€ 470.173,22
02/04/18	€ 470.173,22	€ 4.119,96	(€ 14.285,04)	(€ 3.265,66)	(€ 11.019,39)	€ 854,31	€ 460.008,14
02/07/18	€ 460.008,14	€ 4.030,89	(€ 14.285,04)	(€ 3.192,07)	(€ 11.092,97)	€ 838,82	€ 449.753,99
01/10/18	€ 449.753,99	€ 3.941,04	(€ 14.285,04)	(€ 3.118,00)	(€ 11.167,04)	€ 823,04	€ 439.409,98
31/12/18	€ 439.409,98	€ 3.850,40	(€ 14.285,04)	(€ 3.043,43)	(€ 11.241,61)	€ 806,96	€ 428.975,33
...
31/03/27	€ 42.114,91	€ 369,04	(€ 14.285,04)	(€ 282,39)	(€ 14.002,66)	€ 86,65	€ 28.198,90
30/06/27	€ 28.198,90	€ 247,10	(€ 14.285,04)	(€ 188,88)	(€ 14.096,16)	€ 58,21	€ 14.160,96
30/09/27	€ 14.160,96	€ 124,09	(€ 14.285,04)	(€ 94,76)	(€ 14.190,29)	€ 29,33	€ 0,00
Totale						€ 19.750	

Ho questo a conto economico

4. SCRITTURE CONTABILI

15-set-17		DARE	AVERE
ATT C) IV	Disponibilità liquide	480.250,00	
PASS D 4)	Debiti verso banche		480.250,00
31-dic-17		DARE	AVERE
CE C) 17	Oneri finanziari	4.208,26	
PASS D 4)	Debiti verso banche		4.208,26
PASS D 4)	Debiti verso banche	14.285,04	
ATT C) IV	Disponibilità liquide		14.285,04



FISCO

IMPOSTAZIONE ALTERNATIVA SCRITTURE (PIÙ PRATICABILE PER PICCOLE SOCIETÀ) →
 CONTABILIZZAZIONE TRADIZIONALE INTERESSI (INTERESSI PASSIVI a DISPONIBILITÀ
 LIQUIDE PER € 3.338,75 AL 31/12/17) + SCRITTURA DI **ASSESTAMENTO A FINE ESERCIZIO**
 PER DIFFERENZA (€ 869,51 PER ULTIMO TRIMESTRE 2017).

5. DICHIARAZIONE E PROSPETTO DEL ROL

Nel monte interessi passivi ho anche l'intero importo di 4.208,26 (e non quelli che materialmente ho pagato alla banca)

Prospetto interessi passivi non deducibili	RF118	Interessi passivi	Interessi passivi precedente periodo d'imposta	Interessi attivi	Interessi passivi direttamente deducibili	Eccedenza interessi passivi
	1	,00	2	,00	3	,00
	RF119	Risultato operativo lordo		Precedente periodo d'imposta	Presente periodo d'imposta	Interessi passivi deducibili
				1	2	3
				,00	,00	,00
	RF120	Eccedenza di ROL riportabile		Consolidato		IRES
		(di cui non trasferibile	1	2	3	
			,00	,00	,00	,00
	RF121	Interessi passivi non deducibili riportabili		non trasferibili al consolidato	trasferiti al consolidato	
		(di cui	1	2	3	
			,00	,00	,00	,00

Se ho capienza di ROL deduco, altrimenti riporto eccedenza al periodo successivo

VALUTAZIONE RILEVANZA E RIFLESSO FISCALE

NO COSTO AMMORTIZZATO
QUOTE COSTANTI

COSTO AMMORTIZZATO

DIFFERENZA

ESERCIZI	QUOTA DI COMPETENZA DEI COSTI DI TRANSAZIONE		
2017	493,75	869,51	375,76
2018	1.975,00	3.323,12	1.348,12
2019	1.975,00	3.061,14	1.086,14
2020	1.975,00	2.779,60	804,60
2021	1.975,00	2.477,54	502,54
2022	1.975,00	2.153,94	178,94
2023	1.975,00	1.807,73	-167,27
2024	1.975,00	1.437,83	-537,17
2025	1.975,00	1.043,08	-931,92
2026	1.975,00	622,29	-1.352,71
2027	1.481,25	174,20	-1.307,05
TOTALE	19.750,00	19.750,00	0,00

COME SI OTTENGONO I DUE
TERMINI DI RAFFRONTO?

E COSA SUCCEDDE SE NO APPLICO?

IMPLICAZIONI FISCALI

PRINCIPIO DI DERIVAZIONE

RAFFORZATA

COSTO AMMORTIZZATO

ONERI FINANZIARI AL TASSO
DI INTERESSE EFFETTIVO
DEDUCIBILI (ENTRO
LIMITAZIONI ORDINARIE)

SEMPLICE

NO COSTO AMMORTIZZATO

RILASCIO RISCOANTO ATTIVO
**DEDUCIBILE COME ONERI
FINANZIARI,**
INDIPENDENTEMENTE DA
NATURA COSTO
ANCHE PER MICRO-IMPRESA

SOGGETTI IRES:

Sono interessi, quindi ROL

SOGGETTI IRPEF:

Sono interessi, quindi
deduco con inerenza

OTTENIMENTO DI FINANZIAMENTO SOCI

15 settembre 2017 → Società riceve da controllante finanziamento di € 500.000

- ✓ Tasso di interesse: **infruttifero**
- ✓ Rimborso del finanziamento: **10 rate annuali di euro 50.000 ciascuna**
- ✓ Scadenza del finanziamento: **31 dicembre 2026**
- ✓ Tasso di mercato **2,50%**

Questo è un dato che devo individuare io, e non deriva da un calcolo di natura finanziaria, bensì da una valutazione, da un confronto con il mercato.

CI SARANNO CONTESTAZIONI FISCALI SU TALE ASPETTO?

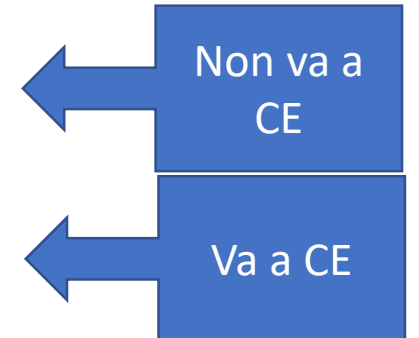
1. SCHEMA DI VERIFICA

Scadenze dei pagamenti	Valore iniziale del debito	Interessi al tasso di mercato 2,5000%	Flussi finanziari in uscita	Flussi per interessi	Flussi per capitale	Differenziale interessi	Valore finale del debito
31/12/17	€ 445.263,38	€ 3.306,67	(€ 50.000,00)	€ 0,00	(€ 50.000,00)	€ 3.306,67	€ 398.570,05
31/12/18	€ 398.570,05	€ 9.958,58	(€ 50.000,00)	€ 0,00	(€ 50.000,00)	€ 9.958,58	€ 358.528,63
31/12/19	€ 358.528,63	€ 8.958,11	(€ 50.000,00)	€ 0,00	(€ 50.000,00)	€ 8.958,11	€ 317.486,74
31/12/20	€ 317.486,74	€ 7.932,65	(€ 50.000,00)	€ 0,00	(€ 50.000,00)	€ 7.932,65	€ 275.419,38
31/12/21	€ 275.419,38	€ 6.881,56	(€ 50.000,00)	€ 0,00	(€ 50.000,00)	€ 6.881,56	€ 232.300,95
31/12/22	€ 232.300,95	€ 5.804,22	(€ 50.000,00)	€ 0,00	(€ 50.000,00)	€ 5.804,22	€ 188.105,16
31/12/23	€ 188.105,16	€ 4.699,95	(€ 50.000,00)	€ 0,00	(€ 50.000,00)	€ 4.699,95	€ 142.805,11
31/12/24	€ 142.805,11	€ 3.568,09	(€ 50.000,00)	€ 0,00	(€ 50.000,00)	€ 3.568,09	€ 96.373,21
31/12/25	€ 96.373,21	€ 2.407,96	(€ 50.000,00)	€ 0,00	(€ 50.000,00)	€ 2.407,96	€ 48.781,17
31/12/26	€ 48.781,17	€ 1.218,83	(€ 50.000,00)	€ 0,00	(€ 50.000,00)	€ 1.218,83	€ 0,00
					Totale	54.736,62	

DIFFERENZIALE DI ATTUALIZZAZIONE → € 500.000 – € 445.263,38 = € 54.736,62

2. SCRITTURE CONTABILI

		15-set-17	DARE	AVERE
ATT C) IV	Disponibilità liquide		500.000,00	
PASS D)	Debiti verso controllanti			445.263,38
PN A VI)	Altre riserve			54.736,62
		31-dic-17	DARE	AVERE
CE C) 17	Oneri finanziari		3.306,67	
PASS D 3)	Debiti verso controllanti			3.306,67
PASS D 3)	Debiti verso controllanti		50.000,00	
ATT C) IV	Disponibilità liquide			50.000,00



SOCIETÀ CONTROLLANTE RILEVA DIFFERENZA TRA VALORE NOMINALE E VALORE ATTUALE A INCREMENTO VALORE PARTECIPAZIONE E SUCCESSIVAMENTE RILEVA, SPECULARMENTE, PROVENTI FINANZIARI

3. RIFLESSIONI FISCALI

DM 08-06-2011 - ARTICOLO 5

4-BIS. NEL CASO DI OPERAZIONI DI FINANZIAMENTO TRA **SOGGETTI** TRA I QUALI SUSSISTE IL **RAPPORTO DI CONTROLLO** DI CUI ALL'ARTICOLO 2359 DEL CODICE CIVILE ASSUMONO RILEVANZA FISCALE ESCLUSIVAMENTE I COMPONENTI POSITIVI E NEGATIVI

- IMPUTATI A CONTO ECONOMICO
- DESUMIBILI DAL CONTRATTO DI FINANZIAMENTO,
- LADDOVE SIANO RILEVATI NELLO STATO PATRIMONIALE COMPONENTI DERIVANTI DAL PROCESSO DI ATTUALIZZAZIONE A TASSI DI MERCATO PREVISTO DAL CRITERIO DEL COSTO AMMORTIZZATO.

CODICE CIVILE

Art. 2359 – Società controllate e società collegate

Sono considerate società controllate:

- 1) le **società** in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria;
- 2) le **società** in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria;
- 3) le **società** che sono sotto influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa.

Ai fini dell'applicazione dei numeri 1) e 2) del primo comma si computano anche i voti spettanti a società controllate, a società fiduciarie e a persona interposta: non si computano i voti spettanti per conto di terzi.

RELAZIONE

Resta **ferma la rilevanza fiscale** di tutte le ipotesi in cui l'applicazione del criterio del costo ammortizzato **non determini la rilevazione di componenti nello stato patrimoniale**, come nel caso in cui il confronto del tasso di interesse applicato nel contratto di finanziamento rispetto a quello di mercato comporti l'emersione di un day one loss/profit a conto economico

4. RIFLESSIONI FISCALI

MA SE IL SOCIO E', COME ACCADE FREQUENTEMENTE, PERSONA FISICA?



Società deduce gli interessi passivi con piano finanziario.

Il socio deve tassare qualcosa? Ma non ha alcun reddito.

Anomalia, ma devono modificare la norma



Che natura ha la riserva che si crea sulla società?

Riserva di utili o di capitale?

Anche Assonime non giunge ad una conclusione

I DERIVATI: IL CASO DEL INTEREST RATE SWAP

30 giugno 2017 → Società riceve da banca un finanziamento di € 1.000.000

- Tasso di interesse nominale: variabile **Euribor 6 mesi** + spread 2%
- Euribor 6 mesi alla sottoscrizione: **0,15%**
- Ammortamento a rate semestrali con quota costante di capitale di **€ 100.000** con scadenza **30/06 e 31/12**
- Scadenza finanziamento: **30 giugno 2027**

30 giugno 2017 → viene sottoscritto anche un IRS con la stessa banca

- Capitale nozionale: **euro 1.000.000** ridotto a seguito di rimborso finanziamento
- Scadenze: semestrali **30/06 e 31/12**
- Tasso fisso Società: **0,20%**
- Tasso variabile banca: **Euribor 6 mesi**

ESEMPIO DI RENDICONTO DERIVATI

INTERMEDIARIO FINANZIARIO DEVE INFORMARE CLIENTE
EX ART. 119 TUB SU VALORE DERIVATO A FINE MESE



Tipologia Contratto	Numero Contratto	Divisa	Data di Stipulazione	Data di Scadenza	Capitale di Riferimento (€)	Capitale in vita (€)	Mark to Market (€)	Presunto Introito minimo/Esborso massimo in caso di smobilizzo (€)
Interest rate swap	610170402	EUR	17.10.2006	30.09.2011	2.000.000	2.000.000	-23.987	-24.316

IN CONDIZIONI NORMALI **NON** VI SONO MOTIVI PER RITENERE CHE VALORE
COMUNICATO DA BANCA NON SIA AFFIDABILE

MART TO MARKET È SINONIMO DI FAIR VALUE →
VALORE DA RILEVARE È **€ 23.987** NEGATIVO

SCRITTURE CONTABILI: METODO ORDINARIO

	<i>30-giu-17</i>		<i>DARE</i>	<i>AVERE</i>
EROGAZIONE FINANZIAMENTO	ATT C) IV	Disponibilità liquide	1.000.000,00	
	PASS D) 4	Debiti verso banche		1.000.000,00
PAGAMENTO INTERESSI SU FINANZIAMENTO E RIMBORSO CAPITALE 0,24% + 2% * 0,5* 1.000.000=11.200	<i>31-dic-17</i>		<i>DARE</i>	<i>AVERE</i>
	CE C) 17	Oneri finanziari	11.200,00	
	PASS D) 4	Debiti verso banche	100.000,00	
	ATT C) IV	Disponibilità liquide		111.200,00
CONTABILIZZAZIONE ORDINARIA IRS	ATT C III) 5	Strumenti finanziari derivati attivi	9.583,21	
	CE D) 18) d)	Rivalutazione di strumenti finanziari derivati		9.583,21
CONTABILIZZAZIONE FLUSSO POSITIVO DIFFERENZIALE IRS	ATT C) IV	Disponibilità liquide	200,00	
	CE C) 16	Proventi finanziari		200,00

RILEVA PER FISCO?

EURIBOR 6M AL 31/12/17: **0,24%**
 FLUSSI PAGATI SU IRS AL 31/12/17: **EUR 1.000**
 FLUSSI RICEVUTI DALLA BANCA: **EUR 1.200**
 DIFFERENZIALE NETTO: **EUR 200**

VERIFICA COPERTURA SU FINANZIAMENTO/IRS

ELEMENTI	CONDIZIONE PER COPERTURA	ESEMPIO
IMPORTO FINANZIATO	NOZIONALE DERIVATO \leq VALORE RESIDUO FINANZIAMENTO	✓
IMPORTO FINANZIATO AMMORTIZZATO	NOZIONALE DERIVATO SEGUE AMMORTAMENTO DEBITO	✓
SCADENZE	IDENTICHE (DURATA DERIVATO PUÒ ESSERE MINORE)	✓
TASSO DI INTERESSE	STESSO EURIBOR (1,3,6,12 MESI)	✓

POSSIBILE CONTABILIZZAZIONE DI COPERTURA SE **PRECEDENTEMENTE** DELIBERATA STRATEGIA DI COPERTURA RISCHIO TASSO

SCRITTURE CONTABILI: METODO DI COPERTURA

		<i>30-giu-17</i>	<i>DARE</i>	<i>AVERE</i>
EROGAZIONE FINANZIAMENTO	ATT C) IV	Disponibilità liquide	1.000.000,00	
	PASS D) 4	Debiti verso banche		1.000.000,00
		<i>31-dic-17</i>	<i>DARE</i>	<i>AVERE</i>
PAGAMENTO INTERESSI SU FINANZIAMENTO E RIMBORSO CAPITALE	CE C) 17	Oneri finanziari	11.200,00	
	PASS D) 4	Debiti verso banche	100.000,00	
	ATT C) IV	Disponibilità liquide		111.200,00
COPERTURA FLUSSI CON CONTROPARTITA VARIAZIONI DI FAIR VALUE IN RISERVA DI PN	ATT B III)	Strumenti finanziari derivati attivi	9.583,21	
	PN A VII	Riserva per operazioni di copertura di flussi finanziari attesi		9.583,21
DIFFERENZIALE IRS RILEVATO COME MINORI INTERESSI (C17) → EFFETTO DI COPERTURA	ATT C) IV	Disponibilità liquide	200,00	
	CE C) 17	Oneri finanziari		200,00

RILEVA PER FISCO?

DERIVATI: DISCIPLINA FISCALE

ART. 112 TUIR →
PRINCIPIO DI DERIVAZIONE RAFFORZATA



CONTABILIZZAZIONE ORDINARIA → RILEVANZA COMPONENTI POSITIVI E NEGATIVI RISULTANTE DA VALUTAZIONE AL FAIR VALUE (COMMA 3-BIS)
(CONTINUITÀ CON DISCIPLINA PREVIGENTE COMMI 2 E 3 ART. 112 TUIR CHE PREVEDEVA RILEVANZA FISCALE PUR CON LIMITI DEDUCIBILITÀ SVALUTAZIONI)

CONTABILIZZAZIONE DI COPERTURA → RILEVANZA COMPONENTI SECONDO REGOLE FISCALI CHE REGOLANO ATTIVITÀ O PASSIVITÀ COPERTA

MICRO IMPRESE → SI APPLICA LA VECCHIA DISCIPLINA DELL'ART. 112 TUIR

DERIVATI: DISCIPLINA FISCALE

REGOLA

2. Alla formazione del reddito concorrono i componenti positivi e negativi che risultano dalla valutazione degli strumenti finanziari derivati alla data di chiusura dell'esercizio.

DERIVAZIONE SEMPLICE

3. I componenti negativi di cui al comma 2 non possono essere superiori alla differenza tra il valore del contratto o della prestazione alla data della stipula o a quella di chiusura dell'esercizio precedente e il corrispondente valore alla data di chiusura dell'esercizio.

DERIVAZIONE
RAFFORZATA

3-bis. In deroga al comma 3, ... per i soggetti ... (DERIVAZIONE RAFFORZATA) , che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile, i componenti negativi imputati al conto economico in base alla corretta applicazione di tali principi assumono rilievo anche ai fini fiscali.

DERIVATI: DISCIPLINA FISCALE

COPERTURA 1

4. Se gli strumenti finanziari derivati di cui al comma 2 sono iscritti in bilancio con finalità di **copertura di attività o passività**, ovvero sono coperte da attività o passività, i relativi componenti positivi e negativi derivanti da valutazione o da realizzo concorrono a formare il reddito secondo le medesime disposizioni che disciplinano i componenti positivi e negativi, derivanti da valutazione o da realizzo, delle attività o passività rispettivamente coperte o di copertura.

COPERTURA 2

5. Se gli strumenti finanziari derivati di cui al comma 2 sono iscritti in bilancio con finalità di **copertura dei rischi relativi ad attività e passività produttive di interessi**, i relativi componenti positivi e negativi concorrono a formare il reddito, secondo lo stesso criterio di imputazione degli interessi, se le operazioni hanno finalità di copertura di rischi connessi a specifiche attività e passività, ovvero secondo la durata del contratto, se le operazioni hanno finalità di copertura di rischi connessi ad insiemi di attività e passività.

QUALE COPERTURA

6. Ai fini del presente articolo lo strumento finanziario derivato si considera con finalità di copertura in base alla corretta applicazione dei principi contabili adottati dall'impresa.

DERIVATI: DISCIPLINA FISCALE (DM 8-6-2011)

ART. 7 OPERAZIONI DI COPERTURA

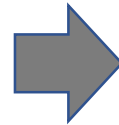
2. SI CONSIDERANO CON FINALITÀ DI COPERTURA, AI FINI DELL'ART. 112 DEL TESTO UNICO, ANCHE LE OPERAZIONI IN CUI UN'IMPRESA DESIGNA COME RELAZIONE DI COPERTURA SOLO LE VARIAZIONI DEI FLUSSI FINANZIARI O DEL FAIR VALUE DELL'ELEMENTO COPERTO AL DI SOPRA O AL DI SOTTO DI UN DETERMINATO PREZZO O IN BASE AD ALTRA VARIABILE, AI SENSI DEI PARAGRAFI DA 72 A 80 DELLO IAS 39.
3. IN IPOTESI DI COPERTURA DI FLUSSI FINANZIARI, GLI UTILI O PERDITE GENERATI DALLO STRUMENTO CON FINALITÀ DI COPERTURA, CONCORRONO ALLA DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE AL MOMENTO DELL'IMPUTAZIONE AL CONTO ECONOMICO, SECONDO LE DISPOSIZIONI DI CUI AL COMMA 5 DELL'ART. 112 DEL TESTO UNICO.
4. LA RELAZIONE DI COPERTURA ASSUME RILIEVO FISCALE SE E NELLA MISURA IN CUI RISULTI DA ATTO DI DATA CERTA ANTERIORE O CONTESTUALE ALLA NEGOZIAZIONE DELLO STRUMENTO DI COPERTURA **OVVERO DAL PRIMO BILANCIO DI ESERCIZIO APPROVATO SUCCESSIVAMENTE ALLA DATA DI NEGOZIAZIONE DELLO STRUMENTO DI COPERTURA**

RISTRUTTURAZIONE DEBITO: VISIONE «OIC»

CASI DI ACCORDO DI
RISTRUTTURAZIONE DEBITO



- 1) **CONCORDATO PREVENTIVO ART. 160 L.FALL.**
- 2) **ACCORDO RISTRUTTURAZIONE EX ART. 182 BIS L.FALL.**
- 3) **PIANO RISANAMENTO ATTESTATO EX ART. 67 L.FALL.**



- 1) **OMOLOGA CONCORDATO**
- 2) **PUBBLICAZIONE R.I. (OVVERO SE OMOLOGA È CONDIZIONE SOSPENSIVA RILEVA DATA DI OMOLOGA)**
- 3) **SE RISULTA FORMALIZZATO ACCORDO CON CREDITORI → DATA DI ADESIONE CREDITORI**

CON APPLICAZIONE COSTO AMMORTIZZATO

SE ELIMINAZIONE DEBITO

NUOVO DEBITO RILEVATO A COSTO
AMMORTIZZATO

UTILE DA RISTRUTTURAZIONE È
RILEVATO TRA **PROVENTI FINANZIARI**
AL NETTO COSTI DI TRANSAZIONE

SE VARIAZIONE NON
SOSTANZIALE

MANTENIMENTO DEBITO
ESISTENTE → REVISIONE DEI FLUSSI

COSTI DI TRANSAZIONE TRATTATI CON
CRITERIO COSTO AMMORTIZZATO E
RETTIFICANO VALORE CONTABILE
DEBITO

SENZA APPLICAZIONE COSTO AMMORTIZZATO

**SE SI È OTTENUTA
RIDUZIONE DEBITO**

**RILEVAZIONE DI UTILE PARI A RIDUZIONE
OTTENUTA IN C 16**

**COSTI DI TRANSAZIONE DI
COMPETENZA ESERCIZIO IN CUI SI
OTTIENE BENEFICIO
RISTRUTTURAZIONE**

**SE SI SONO OTTENUTI
BENEFICI DIVERSI**

**BENEFICIO RILEVATO PER COMPETENZA
LUNGA DURATA RESIDUA DEBITO**

**COSTI DI TRANSAZIONE RILEVATI COME
RISCONTI ATTIVI E RILASCIATI A CONTO
ECONOMICO IN RELAZIONE A BENEFICI
OTTENUTI LUNGO DURATA RESIDUA
DEBITO → SI VALUTA ANNUALMENTE LA
RECUPERABILITÀ**

IMPLICAZIONI FISCALI

PROBLEMI RISOLTI

**SOPRAVVENIENZA DA
RISTRUTTURAZIONE DEBITI
DA COLLOCARE IN
VOCE C 16 D
→ QUINDI IN AREA NON
RILEVANTE FINI IRAP**

PROBLEMI DA RISOLVERE


**A CHI SI RIFERISCE IL TERMINE « CONCORDATO
IN CONTINUITÀ DI RISANAMENTO » ?**

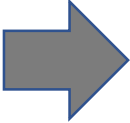
**DEDUCIBILITÀ INTEGRALE SOPRAVVENIENZA
ATTIVA? (ASSONIME CIRC. 17/16)**

**IN CASO DI SOPRAVVENIENZA ATTIVA DA
RINUNCIA CREDITO SOCI VA CONFRONTATA
CON PERDITE SOLO QUOTA TASSABILE
SOPRAVVENIENZA (TESI ASSONIME CIRC.
17/16) OPPURE INTERO CREDITO RINUNCIATO
FACENDO PREVALERE COMMA 4 TER SU
COMMA 4 BIS?**

DEDUCIBILITÀ PERDITE SU CREDITI IN PROCEDURA

**DATA DEDUCIBILITÀ FISCALE EX
ART. 101 C. 5 TUIR PERDITA
CREDITO**



- 1) DATA DICHIARAZIONE
FALLIMENTO**
 - 2) DATA AMMISSIONE
CONCORDATO PREVENTIVO**
 - 3) DATA OMOLOGA ACCORDO
DI RISTRUTTURAZIONE**
 - 4) DATA ISCRIZIONE R.I. PIANO
ATTESTATO**
- 

- 1) ART. 101 C. 5 > ELEMENTI CERTI E
PRECISI MOMENTO DI
CANCELLAZIONE CONTABILE
CREDITO**
- 2) ART. 101 C. 5 BIS > IMPUTAZIONE
ANCHE IN PERIODI SUCCESSIVI A
QUELLI FISSATI DA COMMA 5,
PURCHÉ NON OLTRE MOMENTO
DI CANCELLAZIONE CONTABILE
OBBLIGATORIA**

LE PASSIVITA' POTENZIALI

PASSIVITÀ IN BILANCIO

PASSIVITÀ DETERMINE ED
ESISTENZA CERTA, DI VALORE
CERTO E PAGABILE A DATA
STABILITA

DEBITO

PASSIVITÀ DETERMINE ED
ESISTENZA PROBABILE MA DI
VALORE E/O DATA STIMATI

FONDO RISCHI

ESEMPI:

- CAUSE IN CORSO
- CONTESTAZIONI DI TERZI
- GARANZIE PRESTATE
- RISCHI SU CREDITI CEDUTI

PASSIVITÀ DI NATURA
DETERMINATA ED ESISTENZA
CERTA MA DI VALORE E/O
DATA STIMATI

FONDO ONERI

ESEMPI:

- GARANZIA PRODOTTI
- MANUTENZIONE CICLICA
- BENI GRATUITAMENTE DEVOLVIBILI E IN AFFITTO
- OPERAZIONI E CONCORSI A PREMIO
- RISTRUTTURAZIONI AZIENDALI

FONDO PER TRATTAMENTO DI QUIESCENZA E OBBLIGHI SIMILI

ESEMPI:

- INDENNITÀ SUPPLETIVA DI CLIENTELA
- CESSAZIONE DI RAPPORTI DI AGENZIA E PATTO DI NON CONCORRENZA

QUANDO ACCANTONARE

PASSIVITÀ

PROBABILE:

ACCADIMENTO RITENUTO
PIÙ CHE VEROSIMILE
SULLA BASE DI MOTIVI:

- OGGETTIVI,
 - ATTENDIBILI ...
- ... MA NON CERTI

ACCANTONAMENTO

POSSIBILE:

RIDOTTA PROBABILITÀ
CHE SI VERIFICHINO
CONCRETAMENTE.
(MINORE RISPETTO
ALL'EVENTO
CONTRARIO)

MENZIONE IN N.I.

REMOTA:

MINIMA PROBABILITÀ
CHE SI VERIFICHINO
CONCRETAMENTE

NULLA

DETTAGLIO PASSIVITÀ POTENZIALI IN N.I.

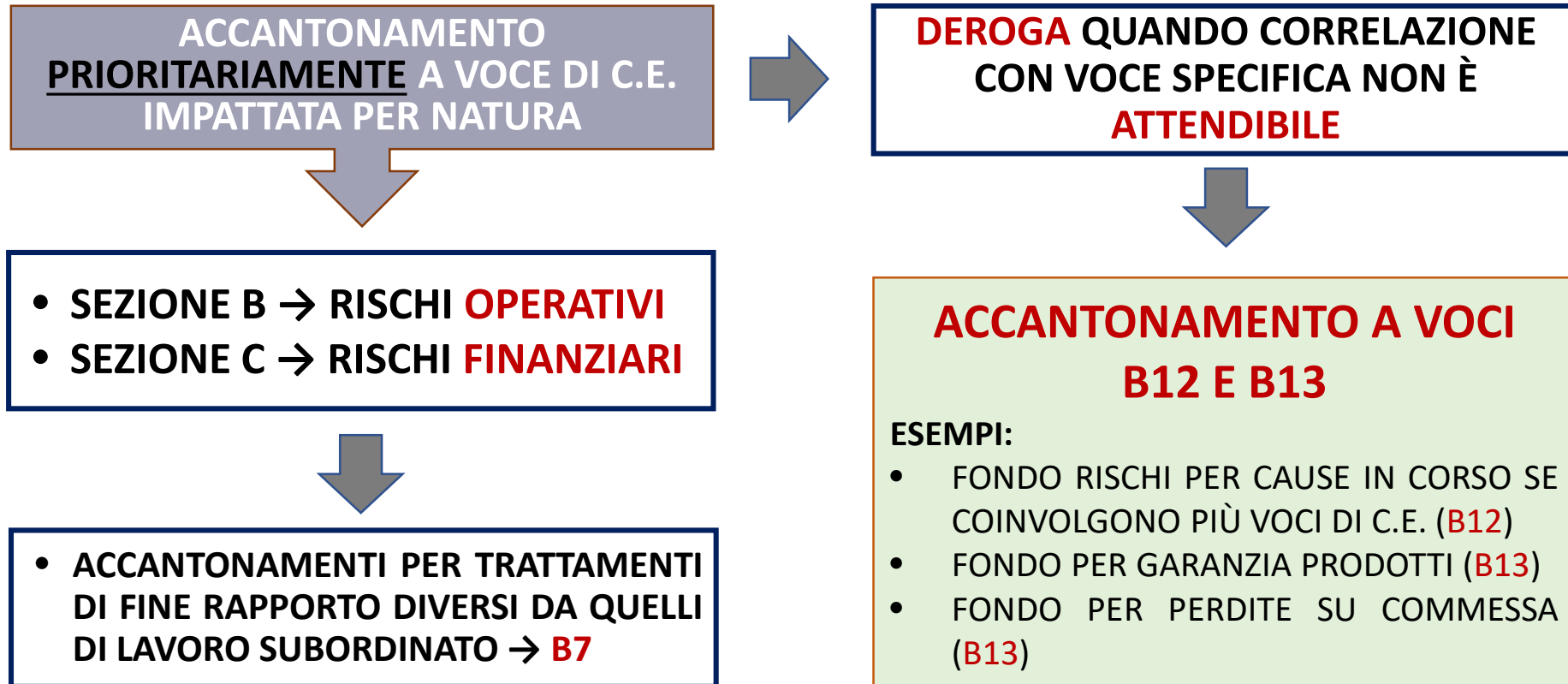
PASSIVITÀ POTENZIALI PER CUI NON È STATO STANZIATO ALCUN FONDO RICHIEDONO CHE IN N.I. SI RIPORTI



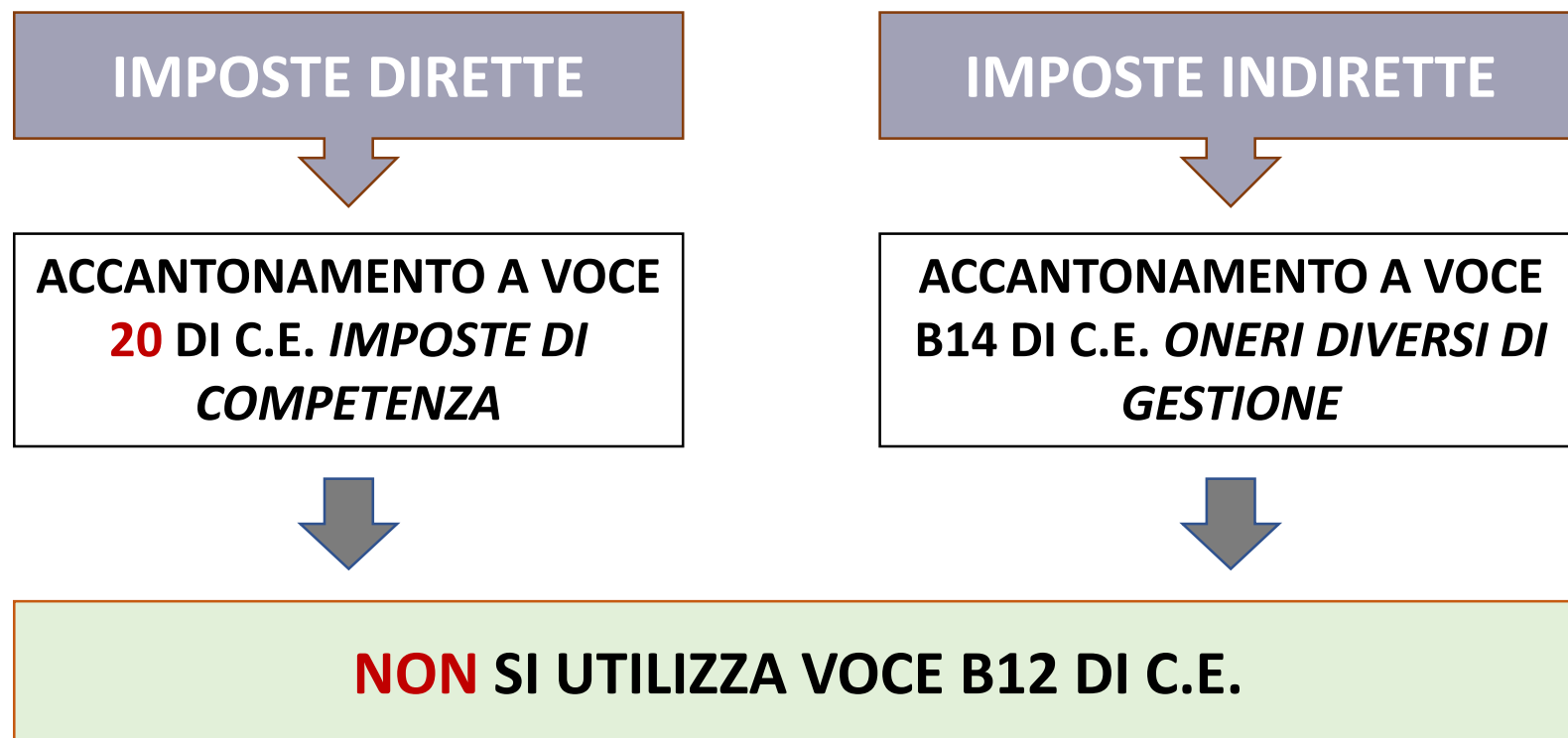
- **SITUAZIONE DI INCERTEZZA** CHE POTREBBE GENERARE PASSIVITÀ
- **IMPORTO STIMATO** (O INDICAZIONE CHE NON PUÒ ESSERE DETERMINATO)
- **ALTRI EFFETTI SE RISULTANO NON EVIDENTI**
- **PARERE** AMMINISTRATORI O DI TERZI

INFORMATIVA VERRÀ RIPORTATA SOLO SE **RILEVANTE**

DOVE ACCANTONARE



ACCANTONAMENTO PER CONTENZIOSO FISCALE



QUANTO ACCANTONARE

**MIGLIORE IMPORTO STIMABILE RISPETTO REQUISITI DI
IMPARZIALITÀ, OGGETTIVITÀ E VERIFICABILITÀ**



**SE NON SI PUÒ DETERMINARE UN IMPORTO PRECISO → MIGLIOR STIMA TRA IMPORTO
MINIMO E MASSIMO RISCHIO**

1. CONSEGUIRE **SPECIFICHE CONOSCENZE** SITUAZIONE DI RISCHIO E INCERTEZZA IN ESSERE
2. **ELABORARE STATISTICHE PER OPERAZIONI SIMILARI** E SERIE STORICHE DI ACCADIMENTI IN SIMILARI FATTISPECIE
3. ACQUISIRE **SUPPORTO DI PARERI DI CONSULENTI ESTERNI**
4. DISPORRE DI ALTRI ELEMENTI PERTINENTI CHE CONSENTONO DI EFFETTUARE UNA STIMA RAGIONEVOLMENTE ATTENDIBILE

SI POSSONO ATTUALIZZARE ACCANTONAMENTI A FONDI ONERI SE IMPORTO E DATA DI SOPRAVVENIENZA SONO STIMABILI IN MODO ATTENDIBILE E DATA DI SOPRAVVENIENZA È LONTANA

VALUTAZIONI SUCCESSIVE FONDO

IN CHIUSURA DI OGNI ESERCIZIO STIMA FONDO
VA **RIVISTA**



VARIAZIONE IMPORTO STANZIATO FONDO **NON È CAMBIAMENTO DI
PRINCIPI, NÉ ERRORE,
MA SOLAMENTE AGGIORNAMENTO DI STIMA**



EFFETTO VIENE RILEVATO A C.E. ESERCIZIO IN CUI SI RIVEDE STIMA

UTILIZZO E PARTE ECCELENTE FONDO



CONSEGUENZE FISCALI

ART. 107 TUIR



ACCANTONAMENTI **NON** AMMESSI IN DEDUZIONE

NON SI APPLICA PRINCIPIO DI DERIVAZIONE RAFFORZATA
(ART. 9 DM 8 GIUGNO 2011)

TRANNE ACCANTONAMENTI PREVISTI EX COMMI 1-2 ART. 107
TUIR E ULTERIORI IPOTESI DI DEDUCIBILITÀ SPECIFICHE

SPUNTI DALLA
GIURISPRUDENZA
E DALLA PRASSI

COMPENSI AMMINISTRATORI: LA «DELIBERA»

DELIBERA IMPLICITA (Tribunale di Milano 27.10.2017 n. 10864)

- Cass. SS.UU. n. 21933/2008: l'approvazione del bilancio contenente la posta relativa ai compensi degli amministratori non è idonea a configurare la specifica delibera di determinazione del compenso;
- Può tuttavia ammettersi che l'assemblea possa anche adottare la delibera di determinazione del compenso degli amministratori, se sussista la "prova" che l'assemblea convocata soltanto per l'esame e l'approvazione del bilancio, essendo totalitaria, abbia anche espressamente discusso e approvato una specifica proposta di determinazione dei compensi degli amministratori.
- Ma i problemi di “prova” potrebbero venire meno nel caso in cui, pur in assenza di un verbale che dia conto di una espressa discussione in tema di ratifica, vi sia sostanziale coincidenza in un'unica persona delle posizioni di amministratore e socio unico.
- Secondo il Tribunale di Milano, in tale situazione verrebbe “necessariamente a cadere ogni questione di «prova» in ordine all'effettivo contenuto della volontà negoziale espressa dall'assemblea che ha provveduto alla approvazione del bilancio, a prescindere in questo caso dalla mancanza di un verbale che evidenzi una espressa discussione sul punto (come richiesto dalle SS.UU. ma in relazione ad una fattispecie di pluralità differenziata di soggetti chiamati a formare la volontà della società), ritenendo in particolare di dover aderire all'orientamento volto a riconoscere carattere imperativo alla «competenza dell'assemblea» e non già al «rispetto delle procedure di formazione della volontà assembleare» quali invece soggette a sanatoria in un arco breve di tempo”.

COMPENSI AMMINISTRATORI: LA «CASSA»

CASSAZIONE N. 23763/2015

«In tema di reddito d'impresa, ..., i compensi spettanti agli amministratori delle società di capitali sono deducibili nell'anno di esercizio in cui sono corrisposti e non in quello in cui sono deliberati dall'assemblea ex art. 2389 c.c., non potendo rimettersi all'arbitrio del contribuente la scelta del periodo d'imposta più vantaggioso per operare le deduzioni. (Cassa con rinvio, Comm. Trib. Reg. Liguria, 11/06/2008)»

ASSEGNO

DATA - CONSEGNA

BONIFICO

DATA EFFETTUAZIONE

CM 38/E/2010
CM 11/E/2017

10-01

15-01

DEDUCIBILE

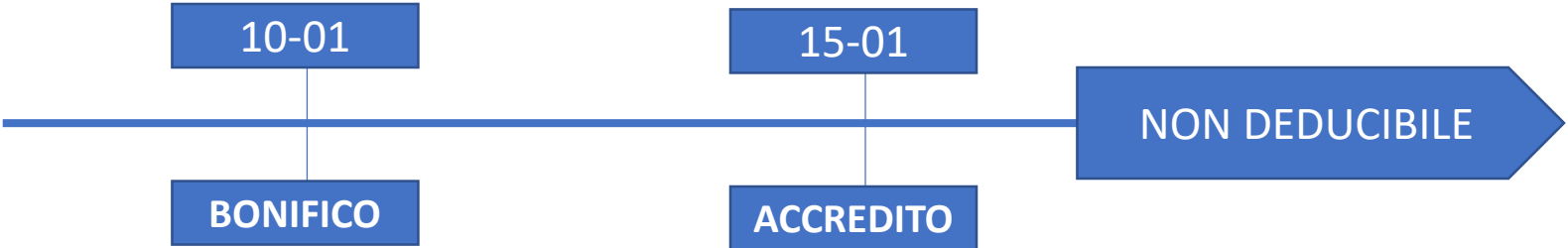
BONIFICO

ACCREDITO

COMPENSI AMMINISTRATORI



«In caso di pagamento del compenso dell'amministratore di società di capitali a mezzo di bonifico bancario, il relativo importo è deducibile, secondo il principio cd. di cassa allargato, nell'esercizio in cui le somme sono accreditate al beneficiario **senza che rilevi la data della disposizione o della valuta**»



MA CE LA SENTIAMO DI FARE QUESTA VARIAZIONE IN AUMENTO?

RF13	Rimanenze non contabilizzate o contabilizzate in misura inferiore a quella determinata ai sensi del Tuir (artt. 92, 92-bis 93, 94)		,00
RF14	Compensi spettanti agli amministratori ma non corrisposti (art. 95, comma 5)		100.000,00
RF15	Interessi passivi indeducibili	1	,00 ²

TFM AMMINISTRATORI

CTR NAPOLI 10730/50/2015

CTP LECCO 164/2017

CTR VENEZIA 196/1/2016



**QUOTA DEDUCIBILE
(RETRIBUZIONE ANNUA : 13,5)
COME TFR DIPENDENTI**



NESSUN LIMITE DEDUCIBILITÀ

***FERMO RESTANDO L'OBBLIGO DI DOCUMENTO CON DATA CERTA
ANTECEDENTE L'AVVIO DELLA CARICA***

TFM AMMINISTRATORI

ESEMPIO

COMPENSO ANNUO AMMINISTRATORI → € 100.000

TFM → € 20.000.

TESI RESTRITTIVA → TFM DEDUCIBILE € 7.407 (100.000:13,5)

(?) VARIAZIONE IN AUMENTO → (20.000 - 7.407) = 12.592

RF25 Svalutazioni e accantonamenti non deducibili in tutto o in parte

	art. 105	art. 106	
1 ?	12.592 ,00	2	,00
		3	,00

TRATTANDOSI DI INERENZA «QUANTITATIVA» LA STESSA NON CI SARA' NEMMENO AL PAGAMENTO