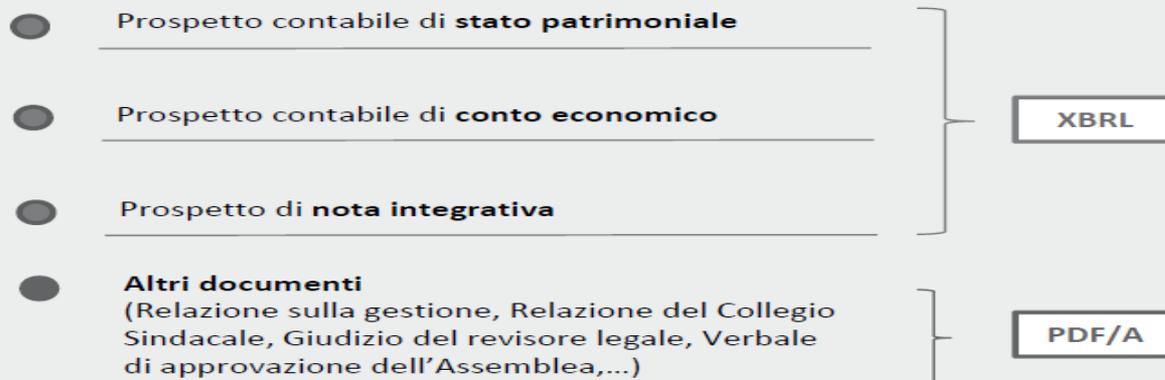


BILANCIO DELL'ESERCIZIO 2014: SPUNTI E RICADUTE FISCALI

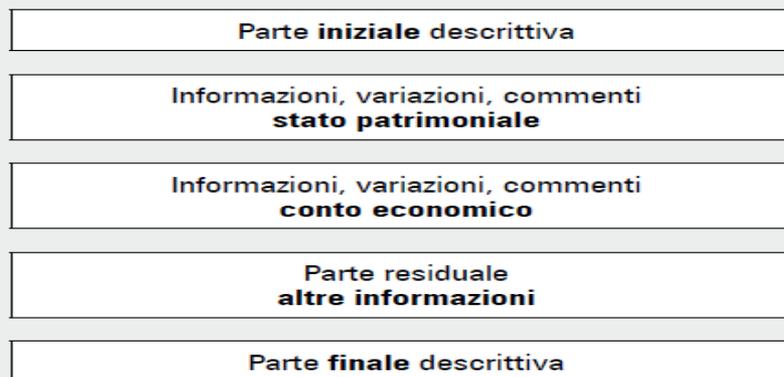
Di Giovanni Valcarenghi

XBRL PER NOTA INTEGRATIVA

Pratica di deposito bilancio presso il Registro imprese



Struttura nota Integrativa Xbrl



XBRL PER NOTA INTEGRATIVA

ALLORA TUTTO BENE?



del 21/03/2015

Il Sole **24 ORE**
www.24ore.com

Estratto da Pag. 17

Bilanci. Il formato standard, già impiegato per stato patrimoniale e conto economico, obbligatorio per i depositi dal 3 marzo

La nota integrativa «Xbrl» disorienta gli studi

Il Sole 24 Ore
Martedì 24 Marzo 2015 - N. 82

Trasparenza. Possibile abbinare al formato in Xbrl informazioni dettagliate in Pdf

Nota integrativa al deposito bis

RENDICONTO FINANZIARIO



- L'articolo 2423, comma 2, codice civile prevede che il bilancio deve esser redatto con chiarezza e deve rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria della società e il risultato economico dell'esercizio. Il codice civile, tuttavia, non prevede espressamente la redazione del rendiconto finanziario come schema di bilancio obbligatorio.
- Il presente principio raccomanda la redazione del rendiconto finanziario tenuto conto della sua rilevanza informativa.

Il rendiconto finanziario include tutti i flussi finanziari in uscita e in entrata delle disponibilità liquide avvenute nell'esercizio. Nel rendiconto finanziario i singoli flussi finanziari sono presentati distintamente in una delle seguenti categorie:

- a) gestione reddituale;
- b) attività di investimento;
- c) attività di finanziamento.

Il flusso finanziario della gestione reddituale può essere determinato o con il metodo indiretto (rettificando l'utile o la perdita d'esercizio riportato nel conto economico) o con il metodo diretto (evidenziando i flussi finanziari).

Il flusso finanziario della gestione reddituale può essere determinato:

- con il metodo indiretto (rettificando l'utile o la perdita d'esercizio riportato nel conto economico)
- con il metodo diretto (evidenziando i flussi finanziari).

**AMMORTAMENTI
&
SCORPORO AREE**

INTERRUZIONE AMMORTAMENTO

**Cassazione
17-10-2014
n.22016**

Ammortamento sistematico in ciascun esercizio

Possibilità di interruzione del processo di ammortamento in casi circoscritti

VALORE REDISUO STIMATO >
VALORE NETTO CONTABILE

Immobilizzazione DESTINATA
ALLA VENDITA

Immobilizzazione OBSOLETA o
INUTILIZZABILE

Minore tra
VALORE NETTO CONTABILE
E
VALORE DI REALIZZAZIONE
DESUMIBILE DAL MERCATO

**NO PER
AREE E F.
CIVILI**

AMMORTAMENTO PER I CESPITI NON UTILIZZATI PER LUNGO TEMPO

Attenzione! Diversità rispetto al passato

SCORPORO AREE

NORMALMENTE NON AMMORTIZZATE
NEMMENO NEL PASSATO ... MA

DEROGA

“nel caso in cui il valore dei fabbricati incorpori anche quello dei terreni sui quali essi insistono, il valore dei terreni va scorporato ai fini dell’ammortamento sulla base di stime”.

“in quei casi, invece, in cui il terreno ha un valore in quanto vi insiste un fabbricato, se lo stesso viene meno il costo di bonifica può azzerare verosimilmente quello del terreno, con la conseguenza che anch’esso va ammortizzato”.

In assenza di espressa indicazione al riguardo, ci si chiede se lo scorporo si applichi a tutti i fabbricati e non solo ai cosiddetti “cielo-terra” in analogia a quanto previsto dalla normativa fiscale (cfr. circ. 11/2007, § 9.3).

Sul tema dovrebbe ancora valere quanto affermato dalla Guida OIC n. 1 relativa alla transizione ai principi contabili internazionali. In quell’occasione l’Organismo ha affermato che *“lo scorporo del terreno dal fabbricato deve avvenire nell’ipotesi di fabbricato cielo-terra: nessuno scorporo è necessario se il fabbricato di proprietà consiste in una quota parte del fabbricato (in genere, un appartamento), in quanto, in tal caso, l’impresa non possiede (anche) un terreno sottostante (questo, ovviamente, nell’ipotesi in cui la quota parte costituisce una frazione minore del fabbricato)”.*

SCORPORO AREE

- acquisto fabbricato nel 2002: 700.000 euro;
- iscrizione voce Fabbricati: 700.000 euro;
- quote di ammortamento dedotte integralmente sino al 2005;
- quote di ammortamento dal 2006: civilistiche 21.000 euro, fiscalmente deducibili (16.800, pari all'ottanta per cento, mediante scorporo forfetario).

	costo	quota	deducibile	non deducibile
2002	700.000,00	10.500,00	10.500,00	-
2003	700.000,00	21.000,00	21.000,00	-
2004	700.000,00	21.000,00	21.000,00	-
2005	700.000,00	21.000,00	21.000,00	-
2006	700.000,00	21.000,00	16.800,00	4.200,00
2007	700.000,00	21.000,00	16.800,00	4.200,00
2008	700.000,00	21.000,00	16.800,00	4.200,00
2009	700.000,00	21.000,00	16.800,00	4.200,00
2010	700.000,00	21.000,00	16.800,00	4.200,00
2011	700.000,00	21.000,00	16.800,00	4.200,00
2012	700.000,00	21.000,00	16.800,00	4.200,00
2013	700.000,00	21.000,00	16.800,00	4.200,00
		241.500,00	207.900,00	33.600,00

SCORPORA AREE

	costo totale	fabbricato	area	quota fabbricato	quota imputata	differenza	
2002	700.000,00	560.000,00	140.000,00	8.400,00	10.500,00	-	2.100,00
2003	700.000,00	560.000,00	140.000,00	16.800,00	21.000,00	-	4.200,00
2004	700.000,00	560.000,00	140.000,00	16.800,00	21.000,00	-	4.200,00
2005	700.000,00	560.000,00	140.000,00	16.800,00	21.000,00	-	4.200,00
2006	700.000,00	560.000,00	140.000,00	16.800,00	21.000,00	-	4.200,00
2007	700.000,00	560.000,00	140.000,00	16.800,00	21.000,00	-	4.200,00
2008	700.000,00	560.000,00	140.000,00	16.800,00	21.000,00	-	4.200,00
2009	700.000,00	560.000,00	140.000,00	16.800,00	21.000,00	-	4.200,00
2010	700.000,00	560.000,00	140.000,00	16.800,00	21.000,00	-	4.200,00
2011	700.000,00	560.000,00	140.000,00	16.800,00	21.000,00	-	4.200,00
2012	700.000,00	560.000,00	140.000,00	16.800,00	21.000,00	-	4.200,00
2013	700.000,00	560.000,00	140.000,00	16.800,00	21.000,00	-	4.200,00
				193.200,00	241.500,00	-	48.300,00

SCORPORA AREE

CAMBIAMENTO DI PRINCIPIO CONTABILE

1

31.12.2014

Fondo fabbricati	ammortamento	a	Proventi straordinari		48.300
------------------	--------------	---	-----------------------	--	---------------

31.12.2014

Oneri straordinari		a	Fondo ripristino ambientale		48.300
--------------------	--	---	-----------------------------	--	---------------

31.12.2014

Fondo fabbricati	ammortamento	a	Fondo ripristino ambientale		48.300
------------------	--------------	---	-----------------------------	--	---------------

2

Nel bilancio al 31 dicembre 2014 la Società ha modificato i valori inerenti la separazione tra terreni e fabbricati. Il cambiamento di metodo è stato effettuato in quanto la nuova versione del Principio contabile OIC 16, Immobilizzazioni materiali, non consente più di non scorporare il valore del terreno nel caso in cui tale valore approssimi l'importo del un pertinente fondo di ripristino ambientale. L'effetto cumulativo pregresso del cambiamento, calcolato sui terreni all'inizio dell'esercizio, è stato di 8.000 ed è stato girato alla voce "Fondo ripristino ambientale". L'effetto complessivo sull'utile d'esercizio e sul patrimonio netto è stato nullo, poiché il maggior valore del terreno è stato bilanciato dal maggior appostamento effettuato al fondo ripristino ambientale.

SCORPORO AREE

CORREZIONE DI ERRORE CONTABILE

31.12.2014

Fondo fabbricati	ammortamento	a	Proventi straordinari		48.300
---------------------	--------------	---	-----------------------	--	---------------

la società -nell'esercizio stesso in cui l'errore è scoperto- rettifica (in diminuzione) il valore del fondo ammortamento, per ripristinare il valore del terreno pre-ammortamenti, ed imputa come contropartita l'effetto derivante dalla correzione dell'errore ai proventi straordinari (sopravvenienza attiva) del conto economico.

L'informativa di bilancio dovrà illustrare l'operazione, indicando, più specificamente:

- la natura dell'errore commesso;
- l'ammontare della correzione operata nell'esercizio corrente e l'ammontare della stessa con riferimento agli esercizi precedenti inficiati dagli errori rilevati, qualora determinabile;
- per ogni voce dello stato patrimoniale e del conto economico deve essere indicato l'importo "corretto" della voce corrispondente del precedente esercizio .

FABBRICATI ABITATIVI

FOCUS FABBRICATI CIVILI

Contenuto della voce

Fabbricati investimento

La voce fabbricati civili accoglie immobilizzazioni materiali che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'attività di impresa. Tali beni rappresentano un investimento, di mezzi finanziari, effettuato da parte della società in base a libere determinazioni degli organi aziendali competenti oppure in ossequio a norme di carattere statutario e/o di legge.

I fabbricati civili che rappresentano una forma d'investimento possono non essere ammortizzati; se sono ammortizzati, il loro piano di ammortamento risponde alle medesime caratteristiche delle altre immobilizzazioni materiali.

Fabbricati accessorio

La categoria include altresì gli immobili aventi un carattere "accessorio" rispetto agli investimenti strumentali.

Invece i fabbricati civili che hanno carattere accessorio rispetto a quelli direttamente ed indirettamente strumentali sono assimilati ai fabbricati industriali e sono ammortizzati.

VALORE RESIDUO ADEGUATO

ESEMPIO

- Acquisto di un impianto al valore di 800.000 Euro;
- Vita utile residua dell'impianto: 20 anni;
- Valore residuo: ipotizzato pari a zero in quanto si prevede l'utilizzo fino al completo esaurimento e mancano elementi oggettivi per la determinazione;
- Valore da ammortizzare: 800.000
- Quota ipotetica di ammortamento (ipotesi costante): 5%, pari a 40.000
- Totale ammortamento al 18° anno = 720.000 (40.000 x 18)
- Valore residuo al 18° anno = 80.000 (800.000 – 720.000)
- Valore residuo individuato al 19° anno, ante ammortamento = 90.000

In tale ipotesi scatta la previsione del documento OIC:

- Valore residuo contabile = 80.000
- Valore residuo stimato = 90.000

La società deve interrompere il processo di ammortamento.

IMMOBILIZZAZIONI DESTINATE ALLA VENDITA

Tavola 1 – Requisiti per la riclassificazione di un bene strumentale come destinato alla vendita.

OIC 16, versione 2005	OIC 16, versione attuale
Delibera del Consiglio di Amministrazione	
	Il bene deve essere vendibile alle condizioni in cui si trova al momento della data di riferimento del bilancio
	Il bene non richiede sostanziali modifiche prima che si possa procedere all'alienazione
	La vendita è altamente probabile, considerando anche il prezzo di vendita e le condizioni del mercato
La vendita dovrebbe avvenire nel breve periodo	La vendita dovrebbe avvenire nel breve periodo

La “sorte contabile” delle immobilizzazioni materiali che l’impresa decide di dismettere è trattata dal paragrafo 72 del documento Oic 16.

Il principio contabile afferma che i beni iscritti nelle immobilizzazioni, nel momento in cui sono destinati all’alienazione, sono riclassificati nell’attivo circolante e quindi valutati al minore tra il valore netto contabile e il valore di realizzazione desumibile dall’andamento del mercato (art. 2426, n. 9, c.c.).

I medesimi beni destinati alla vendita non sono più oggetto di ammortamento.

IMMOBILIZZAZIONI DESTINATE ALLA VENDITA

EFFETTI DELLA RICLASSIFICAZIONE



```
graph TD; A[EFFETTI DELLA RICLASSIFICAZIONE] --> B[SOCIETA' COMODO]; A --> C[PROVENTO CESSIONE]; B --> D[NON RILEVANO]; C --> E["1^ TESI  
Sono ricavi"]; C --> F["2^ TESI  
Sono plus / minus"];
```

SOCIETA' COMODO

NON RILEVANO

PROVENTO CESSIONE

1^ TESI

Sono ricavi

2^ TESI

Sono plus /
minus

OIC 16

BENI OGGETTO DI PRECEDENTE RIVALUTAZIONE



- **Obbligo di imputazione svalutazione a conto economico**
- **Impossibilità di decrementare la riserva da rivalutazione come ammesso dagli IAS**
- **Impossibilità di «gestire» il conto economico anche in previsione della cessione**

OIC 24

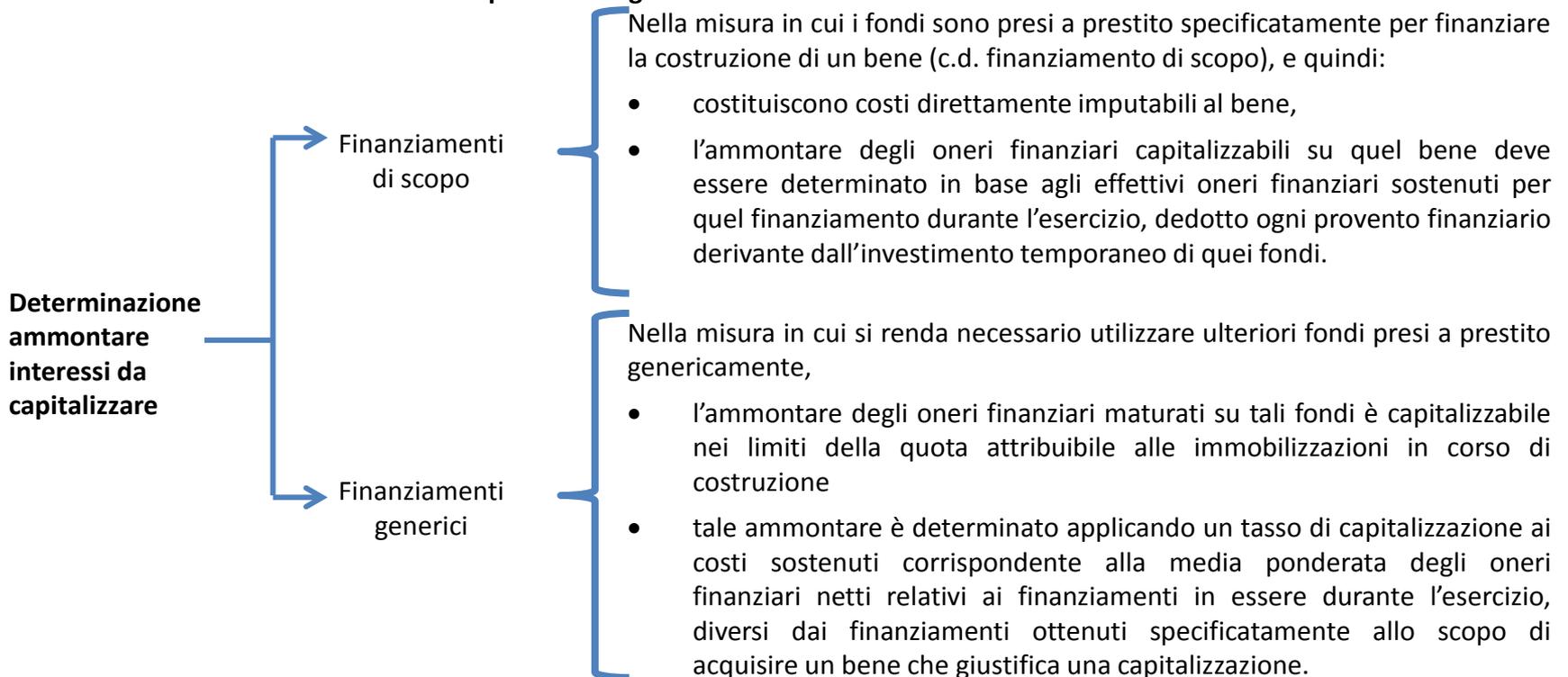
IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI



- **Costi straordinari di riduzione del personale** non capitalizzabili
- **Beni immateriali** (brevetti e simili): capitalizzabili somme pagate una tantum per l'acquisto → non corrispettivo variabile in funzione di parametri (*royalties*)
- **Ammortamento avviamento**: confermato (per ora) tempo ordinario di 5 anni, max di 20
- No immateriali → **costi di produzione e distribuzione di cataloghi, espositori, ecc.**

ONERI FINANZIARI

- Limite massimo**
- La capitalizzazione degli oneri finanziari è ammessa con riguardo ad oneri effettivamente sostenuti, oggettivamente determinabili, entro il limite del valore recuperabile del bene.
 - L'ammontare degli oneri finanziari capitalizzati durante un esercizio non può quindi eccedere l'ammontare degli oneri finanziari, al netto degli eventuali proventi finanziari derivanti dall'investimento temporaneo dei fondi presi a prestito, riferibili alla realizzazione del bene e sostenuti con riferimento allo stesso esercizio. Questo nel presupposto che il fatto di acquisire il bene dall'esterno piuttosto che realizzarlo internamente, non può portare a rappresentare in bilancio medesimi beni per valori significativamente differenti.



ONERI FINANZIARI

**Periodo di
costruzione**

- Per periodo di costruzione si intende il periodo che va dal pagamento ai fornitori di beni e servizi relativi alla immobilizzazione materiale fino al momento in cui essa è pronta per l'uso, incluso il normale tempo di montaggio e messa a punto.
- In sostanza, l'arco temporale di riferimento, ai fini della capitalizzazione degli oneri finanziari, risulta essere quello strettamente necessario alle attività tecniche volte a rendere il bene utilizzabile.
- Infatti, se il periodo di costruzione si prolunga a causa di scioperi, inefficienze o altre cause estranee all'attività di costruzione, gli oneri finanziari relativi al maggior tempo non sono capitalizzati, ma sono considerati come costi del periodo in cui vengono sostenuti.
- La capitalizzazione degli oneri finanziari è sospesa durante i periodi, non brevi, nei quali lo sviluppo del bene è interrotto.

- 1. SOLO PER BENI CON LUNGO PERIODO COSTRUZIONE**
- 2. COSTANZA DI COMPORTAMENTO NEL TEMPO**

ONERI FINANZIARI

Il 2 gennaio 201X la società A dà in appalto la costruzione di un impianto per un valore complessivo di 1.500. Nel corso dell'esercizio sono stati effettuati, in base allo stato avanzamento dei lavori, i seguenti pagamenti a favore dell'appaltatore:

data di pagamento	importo
31 gennaio 201X	120
31 marzo 201X	80
30 settembre 201X	350
31 dicembre 201X	200
Totale	750

Si assume che non vi siano altri beni in corso di costruzione.

I finanziamenti della società sono, a fine esercizio, i seguenti:

- finanziamento di scopo assunto all'inizio del mese di gennaio a fronte della realizzazione dell'impianto di importo pari a 150 e con un tasso pari al 6,00%;
- finanziamento ottenuto all'inizio del mese di gennaio dalla banca B per un importo pari a 100 con un tasso pari al 7,00%;
- finanziamento ottenuto all'inizio del mese di gennaio dalla banca C per un importo pari a 300 con un tasso pari all'8,00%.

ONERI FINANZIARI

Data	Costo sostenuto per la costruzione	Periodo di capitalizzazione	Costo medio accumulato
31 gennaio	120	11 mesi	110
31 marzo	80	9 mesi	60
30 settembre	350	3 mesi	87,5
31 dicembre	200	0 mesi	0
Totale	750		257,5

Per poter calcolare il costo di costruzione su cui effettuare la capitalizzazione occorre infatti effettuare una media dei costi sostenuti nel corso dei vari mesi.

Ciò perché i costi sostenuti all'inizio dell'esercizio hanno un periodo di capitalizzazione maggiore di quelli sostenuti alla fine dell'esercizio.

In particolare, il costo di costruzione ponderato in base ai mesi su cui applicare la capitalizzazione degli oneri finanziari (a tasso di interesse annuo) nell'esercizio 201X è pari a 257,5.

In secondo luogo, occorre stabilire gli oneri finanziari capitalizzabili. Sono, innanzi tutto, presi in considerazione gli oneri finanziari riconducibili ai finanziamenti di scopo. Si considerano poi gli altri finanziamenti generici a concorrenza dell'importo necessario a finanziare il costo medio di costruzione come sopra calcolato.

Il tasso del finanziamento di scopo è pari al 6%.

Il tasso da applicare ai finanziamenti generici è pari alla media ponderata dei relativi oneri finanziari. Il costo medio ponderato del finanziamento è pari al 7,75%.

Tale importo si ottiene per effetto della seguente operazione: $7,00\% * (100/400) + 8,00\% * (300/400) = 7,75\%$.

ONERI FINANZIARI

Finanziamento	Costo della costruzione oggetto di capitalizzazione	Tassi	Interessi capitalizzati
Di scopo	150	6,00%	9,00
Generico	107,5	7,75%	8,33
Totale	257,5		17,33

Sono utilizzabili altri procedimenti di calcolo sempreché conducano sostanzialmente agli stessi risultati.

Valutando le ripercussioni di natura tributaria, va rammentato che le modalità di determinazione del costo fiscale dei beni da parte delle imprese sono stabilite dall'art.110 del TUIR, norma applicabile in via generale e dunque sia per i beni merce che per quelli ammortizzabili, come pure per titoli e partecipazioni.

Le regole del testo unico sul costo dei beni sono spesso coincidenti, o comunque allineate a quelle stabilite dall'art. 2426 c.c., con la conseguenza che i principi contabili costituiscono un valido supporto interpretativo anche in ambito fiscale.

La capitalizzazione contabile di interessi passivi ha due impatti distinti sul reddito di impresa:

- la rilevanza della iscrizione nella determinazione del valore fiscale delle rimanenze (art. 92) e del costo ammortizzabile (art. 110);
- la possibilità di escludere detti interessi dai vincoli di deducibilità stabiliti dalle cosiddette regole del RoI (art.96).

ONERI FINANZIARI

CAPITALIZZAZIONE ONERI E RIFLESSI IRAP - Circolare 26/E del 20-06-2012

Il documento interpretativo n. 1 del Principio Contabile 12, con riguardo agli incrementi di immobilizzazione per lavori interni, evidenzia che nella voce A4 confluiscono “tutti i costi capitalizzati che danno luogo ad iscrizioni all’attivo dello stato patrimoniale nelle voci delle classi BI - Immobilizzazioni immateriali e BII - Immobilizzazioni materiali, purché si tratti di costi interni (es. costi di personale, ammortamenti), oppure anche di costi esterni (es.: acquisti di materie e materiali vari) sostenuti per la realizzazione, con lavori interni, delle immobilizzazioni indicate (es.: un impianto costruito all’interno dell’impresa, con personale della medesima). Pertanto, gli importi imputati alla voce A4 devono essere stati già rilevati in una o più voci dell’aggregato B - Costi della produzione. Gli eventuali oneri finanziari capitalizzati devono essere compresi nell’importo di questa voce e non portati a rettifica dell’importo della voce C17”.

Nello stesso documento è stato precisato che nella voce A4 trovano allocazione anche gli interessi passivi capitalizzati su immobilizzazioni materiali prodotte da terzi, qualora ne ricorrano i presupposti.

Per effetto di tale impostazione contabile, quindi, anche la quota relativa agli oneri finanziari capitalizzati deve transitare nella voce corrispondente dello schema di conto economico, non essendo espressamente prevista la possibilità di imputare tali oneri direttamente ad incremento di una posta di stato patrimoniale.

La circostanza che un componente negativo di reddito debba essere evidenziato nella voce corrispondente di conto economico trova conferma negli stessi principi generali di redazione del conto economico, secondo cui i costi devono essere classificati secondo la loro natura e non secondo la loro destinazione.

Ciò premesso, sulla base delle disposizioni che regolano la determinazione della base imponibile IRAP, si precisa che in presenza di oneri finanziari e spese per il personale capitalizzati:

- l’importo degli interessi passivi iscritti nella voce C17 del conto economico e l’ammontare del costo per il personale iscritto nella voce B9 costituiscono comunque oneri esclusi dalla determinazione della base imponibile IRAP;
- i corrispondenti proventi iscritti nella voce A4 del conto economico, riguardanti la capitalizzazione della voce di costo relativa agli interessi passivi e al costo del personale, concorrono alla determinazione della base imponibile IRAP.

OIC 9

SVALUTAZIONI PERDITE DUREVOLI



Perdita durevole di valore

diminuzione di valore che rende valore recuperabile inferiore al valore netto contabile, in prospettiva di lungo periodo

Valore recuperabile maggiore fra:

Valore d'uso → valore attuale flussi di cassa attesi o metodo semplificato

Valore equo → valore vendita fra parti indipendenti, netto costi
dismissione

Metodo **semplificato** per imprese minori

OIC 9

INDICATORI PERDITE DUREVOLI

1. Diminuzione rilevante e inattesa valore di mercato
2. Cambiamento tecnologico, mercato, contesto di riferimento, ecc.
3. Valore realizzo *assets* inferiore valore netto contabile
4. Obsolescenza, deterioramento, ecc.
5. Mancato utilizzo bene, piani dismissione, ristrutturazione, ecc.
6. Andamento economico peggiore di previsioni
7. Contrazione risultati operativi
8. Sensibili modifiche tassi con effetto su attualizzazione flussi

Conseguenze

- A. Verificare esistenza perdita durevole di valore
- B. Verificare necessità di modifica piano ammortamento, vita utile residua, ecc.

OIC 9

SE Valore recuperabile < Valore netto contabile

Perdita durevole di valore in CE

Voce B.10.c): se dovuta alla gestione ordinaria

Voce E.21): se natura straordinaria

ma

- Se valore di mercato attività > a valore netto contabile
→ non occorre rilevare perdita
- Se vengono meno motivi della perdita durevole
→ ripristino (No per Avviamento e Oneri pluriennali)

OIC 9

METODO SEMPLIFICATO DETERMINAZIONE VALORE D'USO

Imprese che **per 2 esercizi consecutivi non superano 2 limiti su 3:**

- Dipendenti: 250
- Totale Attivo di bilancio: 20 mln
- Ricavi: 40 mln



**Indicatori
potenziali
perdita di
valore**

- Diminuzione valore di mercato attività
- Cambiamenti negativi ambiente tecnologico, di mercato, ecc.
- Valore contabile attività maggiore di quello "equo" stimato
- Obsolescenza
- Inutilizzo attività, piani di ristrutturazione, dismissione, ecc.

OIC 9 – CASO OPERATIVO

01 | Il calcolo

ALFA Srl ha iscritto nell'attivo patrimoniale due cespiti: 1) cespite A vita utile residua 2 anni e valore netto contabile 500; 2) cespite B vita utile residua 2 anni e valore contabile netto 300. Viene calcolata la capacità di ammortamento negli esercizi 2015 e 2016 eseguendo un budget previsionale dell'andamento degli stessi esercizi futuri.

	2015	2016
Ricavi	5000	6000
Costi variabili	-4000	- 4500
Costi fissi	-800	- 800
Oneri finanziari	-400	-350
Capacità di ammortamento	- 200	350
Ammortamento di A	250	250
Ammortamento di B	150	150
Totale ammortamenti	400	400
Risultato netto	- 600	- 50

OIC 9 – CASO OPERATIVO

02 | La svalutazione

Valore contabile dei beni 31/12/2014 = 800

Risultato netto (capacità di ammortamento - ammortamenti) = - 650

Valore d'uso = 150

Valore equo dei beni = 100



Valore recuperabile (maggiore tra valore d'uso e valore equo) = 150

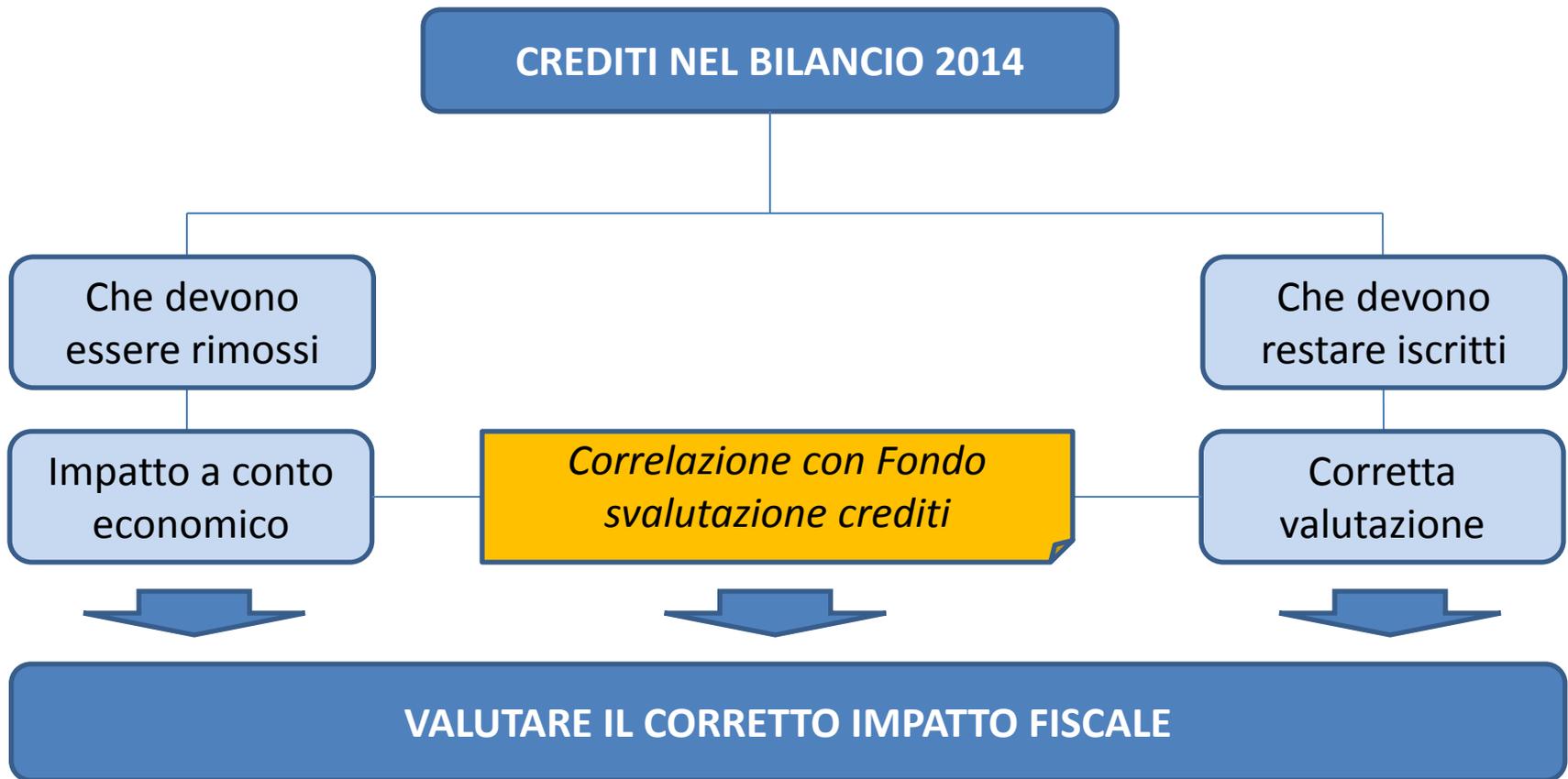
Occorre svalutare i beni di 650 in modo proporzionale cioè:

Cespite A $500 - 406 = 94$

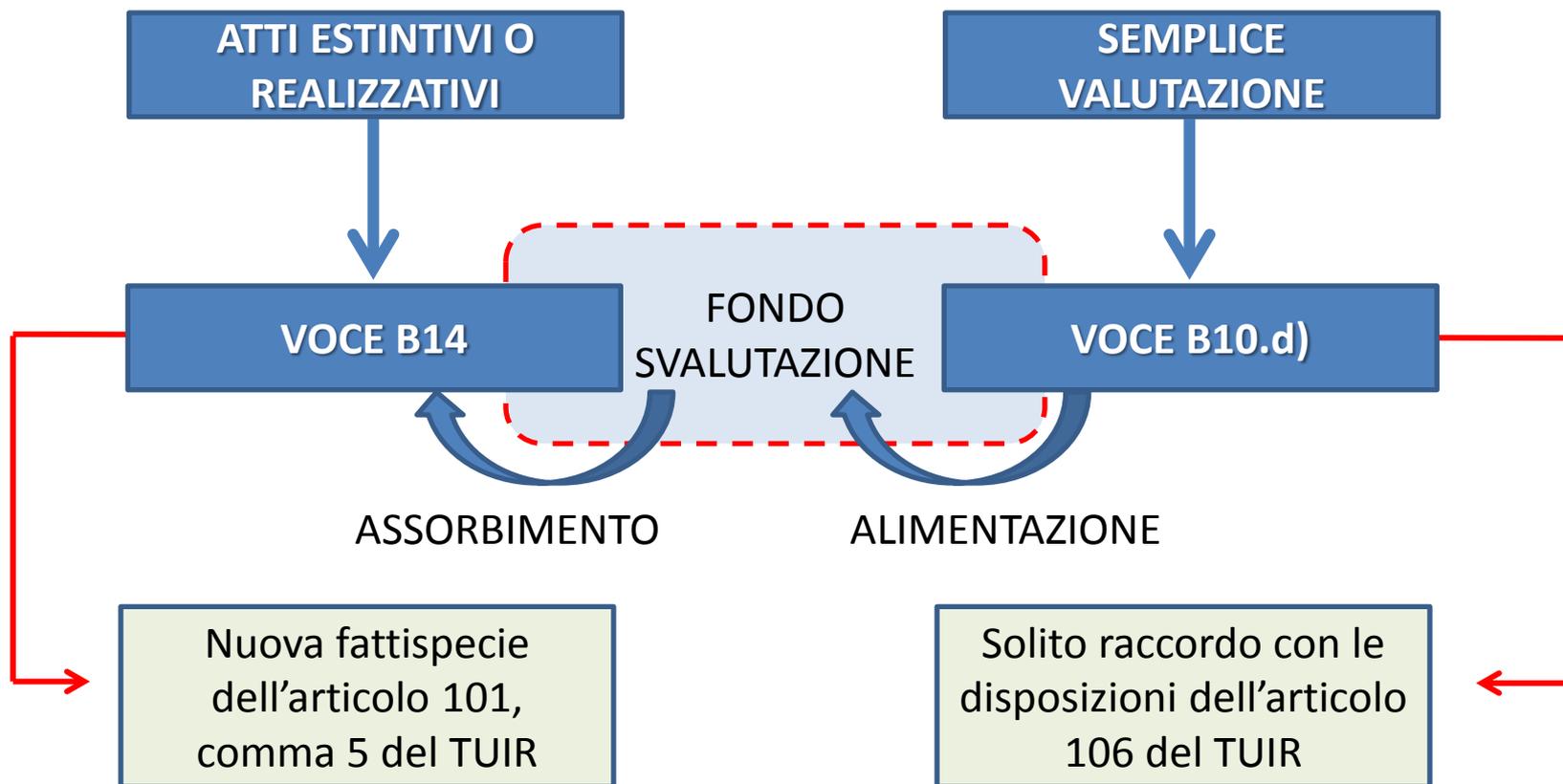
Cespite B $300 - 244 = 56$

Voce B 10 c del conto economico 2014 = 650

CREDITI: VALUTAZIONI E PERDITE



CONSEGUENZE CONTABILI E FISCALI



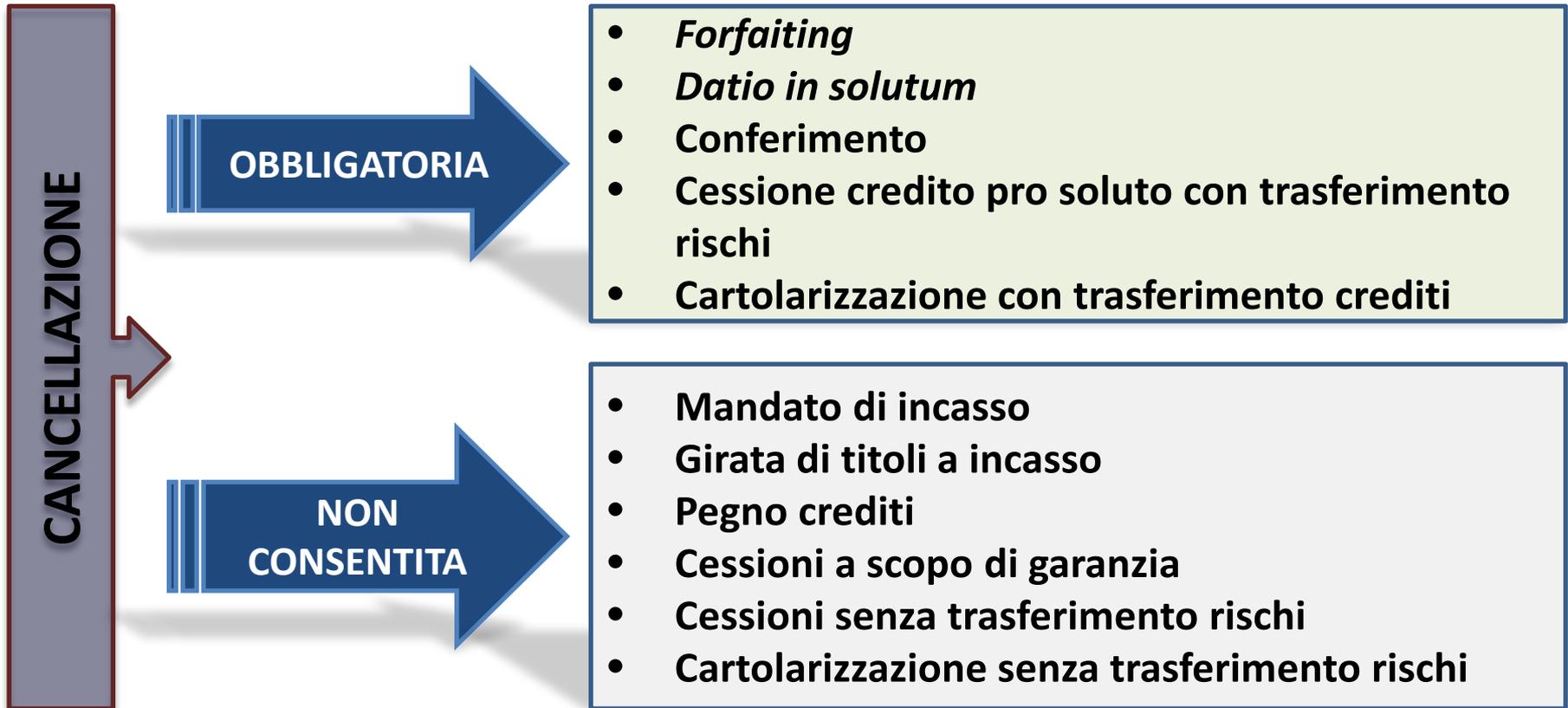
OIC 15

CREDITI



- **Cancellazione da bilancio** obbligatoria quando ricorre:
 - estinzione diritti contrattuali su flussi finanziari derivanti dal credito
 - trasferimento titolarità diritti contrattuali su flussi finanziari con trasferimento rischi del credito
- Le perdite realizzate su crediti (ad esempio derivanti da un riconoscimento giudiziale inferiore al valore del credito, da una transazione o da prescrizione) si classificano nella voce B14, previo l'utilizzo dell'eventuale fondo svalutazione crediti
- Chiarimento aspetti su **svalutazione crediti**

OIC 15



SVALUTAZIONI E PERDITE SU CREDITI

		Svalutazioni dirette e accantonamenti	Ammontare dedotto fino a 31.12.2013
Sez. II - 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	,00 ²
	RS65	Perdite dell'esercizio	,00 ²
	RS66	Differenza	,00
	RS67	Svalutazioni e accantonamenti dell'esercizio	,00 ²
	RS68	Ammontare complessivo delle svalutazioni dirette e degli accantonamenti risultanti a fine esercizio	,00 ²
	RS69	Valore dei crediti risultanti in bilancio	,00 ²

Componenti deducibili esercizio 2014, sia derivanti da perdite sia derivanti da svalutazioni: per eccedenza fondo esistente al 2013

**Perdite derivanti da atti realizzativi o estintivi
E svalutazioni mini crediti e debitori falliti???**

Quindi prima si utilizza fondo dedotto 2013 e poi si stanziava accantonamento 2014 su fondo ridotto per utilizzo

GESTIONE FONDO E «MINICREDITI»

FONDO

- 1) Utilizzo avviene prima accantonamento
- 2) Utilizzo e accantonamento avvengono per masse
- 3) Controllo parametro (0,5% e 5%) viene su dato iniziale del credito, quindi prima di svalutazione (ma al netto svalutazione interamente deducibile)

CM 14/E/14 E UNICO

MINICREDITI (CM 14/E/14)

2013: svalutazione 20.000 di cui 500 dedotti ex art. 106, 19.500 non dedotti

Nel 2014 emergono 10.000 di minicrediti scaduti che vengono dedotti «utilizzando» passaggio a conto economico svalutazione 2013, quindi

- 9.500 variazione diminutiva
- fondo dedotto ex art. 106 diventa zero
- sottraggio 10.000 crediti da monte crediti che a 31.12.14 computato per accantonamento ex art. 106 Tuir

Nel periodo d'imposta in cui si realizzano i due requisiti che consentono deduzione automatica perdite su crediti di modesto importo (imputazione componente negativo di rettifica e maturazione scadenza sei mesi), intero ammontare dei predetti crediti

– **con capienza nel valore svalutazioni non dedotte** –

deve essere attribuito, sul piano fiscale, a perdita su crediti ex comma 5 articolo 101 TUIR

«MINICREDITI» PROSPETTO

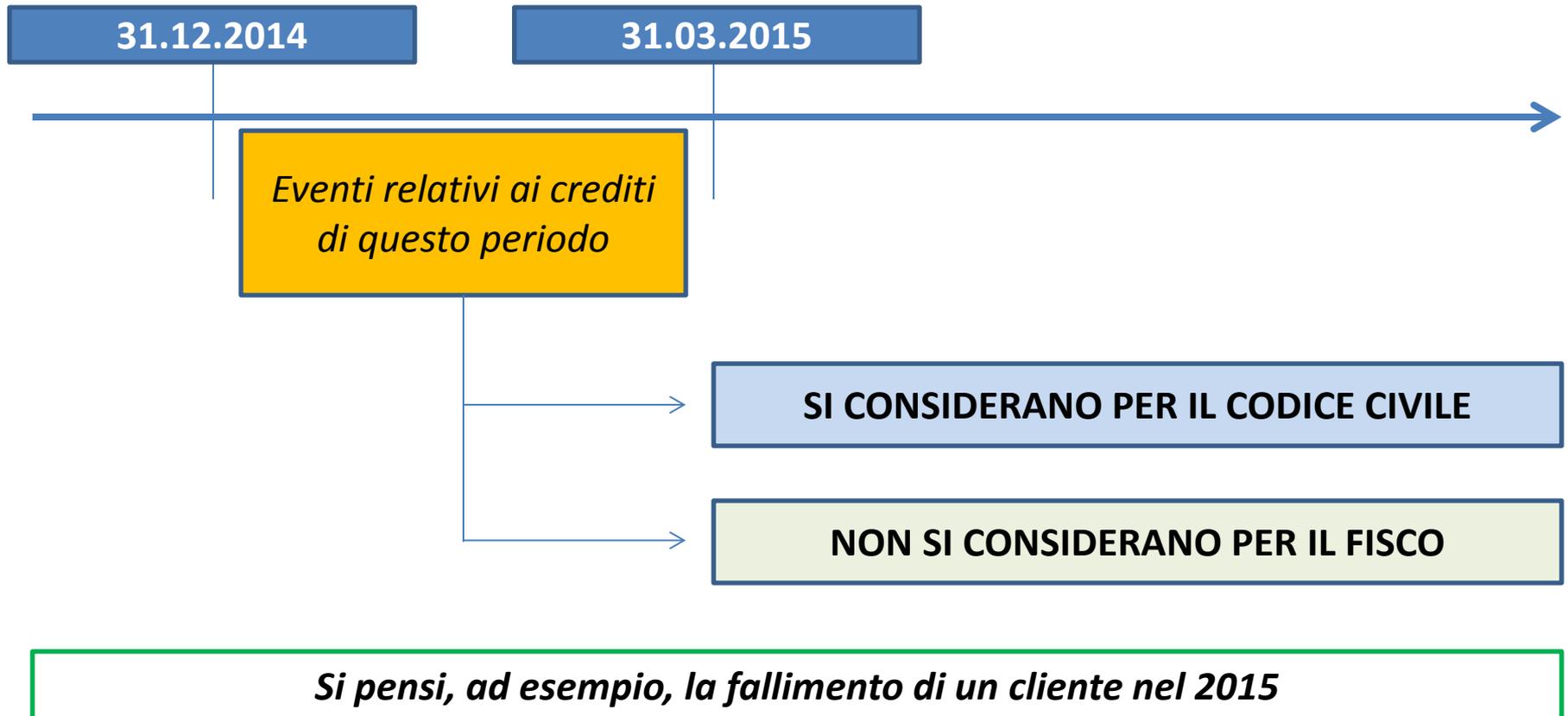
Sez. II - Soggetti diversi dagli enti creditizi e finanziari e dalle imprese di assicurazione	RS64	Ammontare complessivo delle svalutazioni dirette e degli accantonamenti risultanti al termine dell'esercizio precedente	¹ 20.000,00	² 500,00
	RS65	Perdite dell'esercizio	¹ ,00	² 10.000,00
	RS66	Differenza		,00
	RS67	Svalutazioni e accantonamenti dell'esercizio		
	RS68	Ammontare complessivo delle svalutazioni dirette e degli accantonamenti risultanti a fine esercizio		
	RS69	Valore dei crediti risultanti in bilancio	¹ ,00	² ,00

**VARIAZIONE (-) 9.500
IN QUADRO RF**

FOCUS CONCORDATO PREVENTIVO

- 1) Problema ammontare perdita deducibile: integrale e parziale
- 2) Momento deduzione: decreto ammissione
- 3) Emissione nota accredito Iva

ATTENZIONE ALLA COMPETENZA



OIC 28

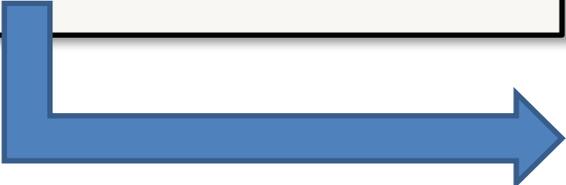
OIC 28

PATRIMONIO NETTO



- **Rinuncia del socio a credito** verso società
→ non transita da CE → **direttamente riserva di capitale**

ATTENZIONE A COMPORTAMENTI DIFFORMI ASSAI DIFFUSI

- Definizione puntuale dei cd. **“apporti soci fuori capitale”**
- 

OIC 28

APPORTI SOCI FUORI CAPITALE

Versamenti

1. **in conto aumento capitale**
riserva di capitale formata da somme versate dai soci → procedura aumento capitale ancora in corso a data di chiusura esercizio
2. **in conto futuro aumento capitale**
riserva di capitale con **vincolo di destinazione** formata da versamenti eseguiti dai soci non restituibili in vista di futuro aumento capitale
3. **in conto capitale**
riserva di capitale formata da apporti dei soci senza aumento capitale
4. **a copertura perdite**
riserva di capitale vincolata a specifica destinazione

**COLLEGAMENTO CON IL
PATRIMONIO NETTO:
ECCEDENZE ACE E CREDITO DI
IMPOSTA**

UN ESEMPIO

La società "Gamma S.r.l.", con esercizio coincidente con l'anno solare, al 31.12.2014 presenta la seguente situazione: la perdita dell'esercizio 2010 è pari ad euro 1.250,00, coperta utilizzando la riserva straordinaria presente in bilancio; in data 01.07.2011 i soci hanno effettuato versamenti in conto capitale per un importo pari ad euro 200.000,00; la perdita dell'esercizio 2011 è pari ad euro 10.000,00, coperta utilizzando la riserva straordinaria presente in bilancio; l'utile dell'esercizio 2012 è pari ad euro 8.000,00, interamente destinato a riserva straordinaria nel 2013; la perdita dell'esercizio 2013 è pari ad euro 3.000,00, coperta utilizzando la riserva straordinaria presente in bilancio; il patrimonio netto al 31.12.2014, comprensivo del risultato di periodo (perdita di euro 27.000,00), è pari ad euro 190.000; nel rigo RN2 del modello UNICO SC 2015 è riportata una perdita fiscale di euro 6.500,00; nel rigo IR21 del modello IRAP 2015 è riportata l'IRAP di competenza di importo pari ad euro 400,00; nel rigo IR25, colonna 3, risultano acconti versati per il periodo d'imposta 2014 pari ad euro 200,00; dal rigo RS113, colonna 13, del modello UNICO SC 2014, risulta un'eccedenza ACE riportabile di importo pari ad euro 15.000,00.

	Incrementi del capitale proprio 1	Decrementi del capitale proprio 2	Incremento società quotata 3	Riduzioni 4	Differenza 5
	208.000 ,00	,00	,00	,00	208.000 ,00
RS113			Patrimonio netto 6	Minor importo 7	Rendimento 8
			190.000 ,00	190.000 ,00	4% 7.600 ,00
			Codice fiscale 9		Rendimento attribuito 10
					,00
	Eccedenza pregressa 11	Eccedenza non attribuibile (di cui 12)	Rendimenti totali 13	Eccedenza trasformata in credito IRAP 14	Eccedenza riportabile 15
	15.000 ,00	,00	22.600 ,00	7.600 ,00	15.000,00
RS114 Robin tax			Eccedenza pregressa 1	Rendimenti totali 2	Eccedenza riportabile 3
			,00	,00	,00
RS115 Maggiorazione società di comodo			Eccedenza pregressa 1	Rendimenti totali 2	Eccedenza riportabile 3
			,00	,00	,00

UN ESEMPIO

A quadro IS, andrà compilato il rigo IS85, col. 5, indicando l'importo complessivo del credito d'imposta IRAP derivante dalla trasformazione dell'ACE, pari ad euro 2.090; a rigo IS86, col. 2, andrà indicata la differenza tra un quinto del credito d'imposta IRAP (euro 418) e l'importo di tale credito effettivamente utilizzato per compensare l'IRAP dell'esercizio (euro 400, indicato nel rigo IR22, col. 1).

IS85	Credito da eccedenza ACE del 4° periodo d'imposta precedente	Credito da eccedenza ACE del 3° periodo d'imposta precedente	Credito da eccedenza ACE del 2° periodo d'imposta precedente	Credito da eccedenza ACE del 1° periodo d'imposta precedente	Credito da eccedenza ACE del presente periodo d'imposta
	1	2	3	4	5
					2.090
	,00	,00	,00	,00	,00
IS86				Residuo precedente dichiarazione	Residuo presente dichiarazione
				1	2
					18
				,00	,00
IS87				Componente negativo	Componente positivo
				1	2
				,00	,00

OIC 25
IMPOSTE

IMPOSTE DIFFERITE

IMPOSTE ANTICIPATE E PERDITE



1. Verifica esistenza ragionevole certezza → utilizzo perdita fiscale negli esercizi successivi
2. Comprovata quando:
 - proiezione dei risultati fiscali → prevede redditi imponibili sufficienti per utilizzare perdite fiscali, e/o
 - imposte differite relative a differenze temporanee imponibili → coprono perdite fiscali di cui si prevede annullamento in esercizi successivi.Confronto tra perdita fiscale e differenze imponibili in futuro

IMPOSTE DIFFERITE E RISERVE IN SOSPENSIONE



... tuttavia, in deroga a paragrafo 55, imposte differite relative a riserva possono non essere contabilizzate con scarse probabilità di distribuzione ai soci

IMPOSTE

CONTABILIZZAZIONE CREDITI D'IMPOSTA

Voce CII4-bis : crediti tributari compensabili

Voce D12: debiti tributari compensabili iscritti al netto di ritenute, acconti, crediti d'imposta

CREDITI PER CONTRIBUTI

Rilevazione del credito d'imposta come contributo in conto impianti con il metodo indiretto con contropartita la voce C.II.4-bis "crediti tributari".

crediti tributari oltre l'es. successivo (C.II.4-bis)	a	altri ricavi e proventi (A5)	150	
---	---	---------------------------------	-----	--

Al 31/12/2014 le quote non di competenza dell'esercizio vengono riscontate. L'aliquota di ammortamento dell'impianto in oggetto è del 10%, ne consegue che la quota di competenza dell'esercizio è pari a 15 euro e la quota da riscontare ammonta a 135 euro.

altri ricavi e proventi (A5)	a	risconti passivi (E)	135	
---------------------------------	---	----------------------	-----	--

IMPOSTE

Dottrina non unanime

Il Sole 24 Ore
Martedì 24 Marzo 2015 - N. 82

Tremonti quater. Le possibilità di iscrizione in conto economico

La contabilità del bonus cambia il calcolo del Rol

CONTRIBUTO IN CONTO IMPIANTI

- Si effettua utilizzando la voce A5 del conto economico in proporzione al rilascio degli ammortamenti sui cespiti agevolati
- Se i beni hanno coefficienti di ammortamento differenti, occorre determinare la quota di contributo attribuibile a ciascuno di essi, calcolando una percentuale data dal rapporto tra credito totale e valore degli investimenti. Il metodo incrementa il Mol su più anni e risulta di non semplice gestione

A RIDUZIONE DIRETTA DELLE IMPOSTE ATTIVE

- Si considera quale modalità di riduzione dell'onere fiscale sul reddito dell'esercizio, imputandolo nella voce 22 del conto economico, come una imposta attiva

CONTRIBUTO IN CONTO ESERCIZIO

- Si considera quale integrazione dei ricavi o riduzione dei costi di produzione o in conto capitale (ma non correlato al costo di singoli investimenti), e si iscrive nella voce A5 del conto economico dell'esercizio di competenza per l'intero importo spettante senza alcun risconto

UN ESEMPIO

La società "Beta S.r.l.", nel quinquennio 2009-2013, ha effettuato i seguenti investimenti in beni strumentali nuovi (di importo superiore ad euro 10.000) compresi nella divisione 28 della Tabella Ateco 2007:

ANNO 2009: euro 50.000,00

ANNO 2010: euro 150.000,00 (periodo "peggiore" da scartare)

ANNO 2011: euro 70.000,00

ANNO 2012: euro 80.000,00

ANNO 2013: euro 60.000,00

Risulta quindi necessario calcolare la media di riferimento relativa agli investimenti in beni strumentali agevolabili realizzati nel quinquennio 2009-2013, escludendo dal calcolo il periodo d'imposta nel quale l'investimento è stato maggiore (nel caso di specie, il 2010) e dividendo la somma degli investimenti degli altri quattro periodi d'imposta per 4:

Media di riferimento: $((50.000,00 + 70.000,00 + 80.000,00 + 60.000,00)/4) = 65.000,00$ euro

Conseguentemente, il credito d'imposta spettante alla società "Beta S.r.l." è pari al 15% delle spese sostenute in eccedenza rispetto alla media degli investimenti:

Credito d'imposta spettante = $(120.000,00 - 65.000,00) \times 15\% = 55.000,00 \times 15\% = \mathbf{8.250,00}$ euro

RU1	Dati identificativi del credito d'imposta spettante		Codice credito	Codice Regione	Anno presentazione istanza	
			1 A 9	2	3	
RU2	Credito d'imposta residuo della precedente dichiarazione					,00
RU3	Credito d'imposta ricevuto (da riportare nella sezione VI-A)					,00
RU4	Ammontare costi sostenuti	Costo complessivo	1	Costo agevolabile	2	,00
RU5	Credito d'imposta spettante nel periodo	(di cui	1)	2	,00
RU6	Credito utilizzato in compensazione con il mod. F24				3	8.250,00
						,00

EFFETTI DI ACCERTAMENTI

LINEA
OPERATIVO
CONTABILE 2
CONFINDUSTRIA

L'esempio

GLI IMPORTI

Le scritture contabili contenute nella "linea operativa contabile 2" con indicazione separata in contabilità generale dei seguenti importi: imposte definitivamente dovute 1.000 euro; sanzioni 300 euro; interessi 60 euro

PRIMO CASO

Nessun accantonamento al fondo imposte nei precedenti esercizi

Soppravvenienza passiva/imposte esercizi precedenti (E21)	a	Debiti tributari (D12)		1.360
---	---	------------------------	--	-------

SECONDO CASO

Accantonamento al fondo imposte nei precedenti esercizi carente rispetto all'ammontare dovuto (fondo imposte pari a 1.000 euro)

diversi Fondo per imposte (B2)	a	Debiti tributari (D12)		1.360
Soppravvenienza passiva/imposte esercizi precedenti (E21)			1.000	
			360	

TERZO CASO

Accantonamento al fondo imposte nei precedenti esercizi eccedente rispetto all'ammontare dovuto (fondo imposte pari a 1.500 euro)

Fondo per imposte (B2)	a	diversi		1.500
		Soppravvenienza attiva (E20)	140	
		Debiti tributari (D12)	1.360	

OIC 26
ASPETTI CONTABILI
RAPPORTI ESTERI

CREDITI E DEBITI IN VALUTA

RILEVAZIONE

Originaria →

cambio corrente data compimento operazione
(secondo competenza economica)
cambio corrente → tasso di cambio a pronti della data di riferimento

Incasso/
Pagamento →

utili/perdite rilevati a CE come componenti finanziari;
no correzione del costo/ricavo commerciale

Data chiusura
esercizio →

- prima, credito valutato al presumibile valore di realizzo
- poi, conversione al tasso di cambio a pronti a chiusura esercizio

- Non consentita gestione nettista del cd. Fondo oscillazione cambi
- **Variazioni tassi di cambio successive a chiusura esercizio:**
menzione in N.I. se effetti significativi

RISERVA UTILI DA ADEGUAMENTO

ART. 2426 N.8-BIS C.C.

Utile netto da conversione di poste monetarie al 31/12 (cd. gestione nettista delle differenze cambio da adeguamento saldi) va accantonato in **riserva non distribuibile** fino al realizzo

- solo con utile d'esercizio e fino a capienza utile da saldi in valuta
- si monitora a ogni bilancio, liberando parte di utile su cambi realizzata o incrementandola
- è non distribuibile, ma **disponibile** per copertura perdite e aumento capitale sociale

OIC
26→

In N.I. informazione su **articolazione per valuta di riferimento** di utili e perdite su cambi non realizzati → se significativa

UTILI E PERDITE SU CAMBI

Perdite per adeguamento cambi al 31.12.14

RF28 Differenze su cambi (art. 110, comma 3) ,00

Utile per adeguamento cambi al 31.12.14

RF45 Differenze su cambi (art. 110, comma 3) ,00

MONITORAGGIO QUADRO RV

SEZIONE I RICONCILIAZIONE DATI DI BILANCIO E FISCALI		Tipo di beni/Voce di bilancio			Causa	IAS	Valore anti IAS
		1	2	3	4	5	
RV1	Valore contabile	Valore iniziale	Incrementi	Decrementi	Valore finale	Valore di realizzo	
	Valore fiscale	Valore iniziale	Incrementi	Decrementi	Valore finale		

	DESCRIZIONE	VALUTA	EURO	CONTABILE	utile / perdita	FISCALE	utile / perdita	variazioni
30/06/2014	vendita a soggetto estero	1200	900	900	0	900	0	
31/12/2014	conversione cambio fine anno	1200	1100	1100	200	900	0	-200
31/03/2015	incasso del credito	1200	1200	1200	100	1200	300	200