

A large, stylized tree is the background of the slide. The trunk and branches are composed of thin, light-colored lines, and the leaves are represented by numerous small, light-colored dots scattered across the upper portion of the image.

Video Fisco
26 febbraio 2014

**Bilancio 2013: principali novità e criticità;
Novità in materia di controlli societari**

*a cura di
Fabrizio Giovanni Poggiani e Ermando Bozza*

A stylized tree with a network of nodes and lines for its canopy, and two vertical trunks. The nodes are small grey circles, and the lines are thin grey lines. The trunks are thicker and a light brown color. The background is white.

LE NOVITA' IN MATERIA DI CONTROLLI SOCIETARI

ERMANDO BOZZA

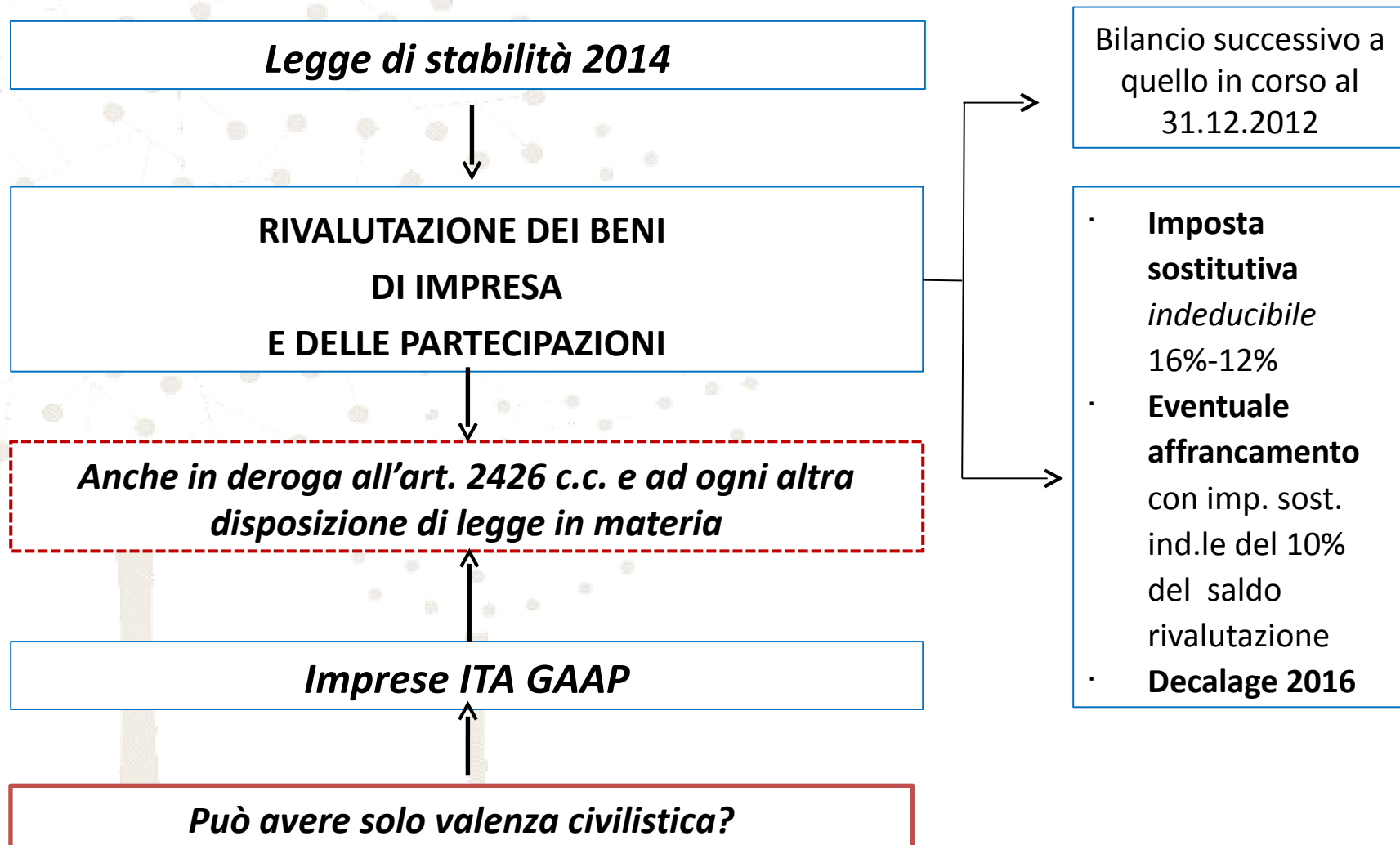
SOMMARIO

- I controlli del revisore e le attestazioni dei sindaci sulla rivalutazione dei beni di impresa
- Il ruolo dei sindaci-revisori nella crisi di impresa

A stylized tree with a network of nodes and lines for its canopy, and two vertical trunks. The nodes are small grey circles, and the lines are thin grey lines. The trunks are solid grey vertical bars. The background is white.

I CONTROLLI DEL REVISORE SULLA RIVALUTAZIONE DEI BENI DI IMPRESA

ERMANDO BOZZA



TIPOLOGIE DI RIVALUTAZIONE

RIVALUTAZIONE
ECONOMICA



RIVALUTAZIONE
MONETARIA

*Art. 2423, co. 4, c.c. – caso
eccezionale – OBBLIGO DI
DEROGA 2426 C.C.*

*Solo in presenza di specifica
legge e in conformità alla stessa
(OIC 16)*

RIVALUTAZIONE MONETARIA

OIC 16

- <<**Il limite massimo** di rivalutazione di un'immobilizzazione materiale è costituito
- dal **valore d'uso della stessa**.>>

OIC

MARZO 2009

DOCUMENTI
INTERPRETATIVI DI
LEGGE

3

- *Ai fini dell'individuazione del valore economico costituente il limite massimo alla rivalutazione, **la legge pone due criteri alternativi**: da un lato, **il criterio del valore d'uso**, basato sulla potenzialità economica del bene in funzione della sua capacità produttiva all'interno della struttura dell'impresa; dall'altro, **il criterio del valore di mercato**, basato sui valori desumibili direttamente dal mercato.*

RIVALUTAZIONE MONETARIA

OIC

MARZO 2009

DOCUMENTI
INTERPRETATIVI DI LEGGE

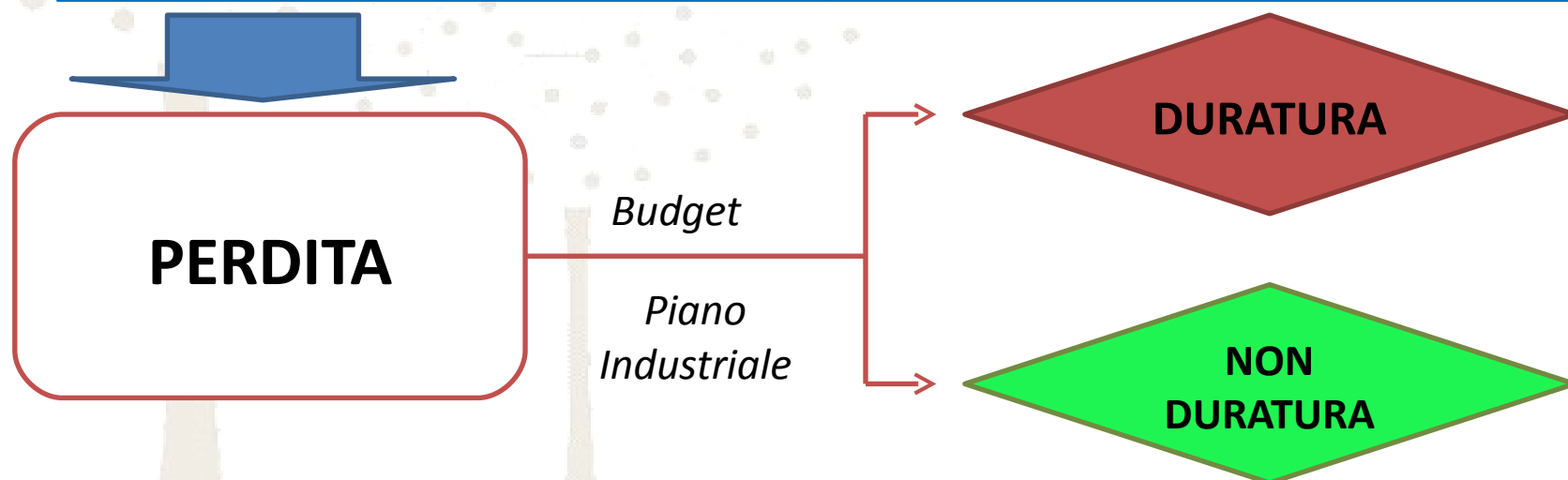
3

- **La rivalutazione non comporta il prolungamento della vita utile del bene**, in quanto non si è verificato un mutamento nelle condizioni originarie di stima della stessa

IMPRESA IN PERDITA

Documento Interpretativo n. 3 OIC

- La circostanza che un'impresa sia in perdita **non significa necessariamente che il valore delle immobilizzazioni non possa essere recuperato**: occorre verificare che la perdita non sia duratura e come tale richiedere addirittura una **svalutazione**.
- **E' una situazione che richiede una specifica attestazione da parte degli amministratori e dei sindaci**



CORRETTEZZA DEL METODO CONTABILE ADOTTATO

L'OIC 16 non prevede i criteri le metodologie contabili da adottare

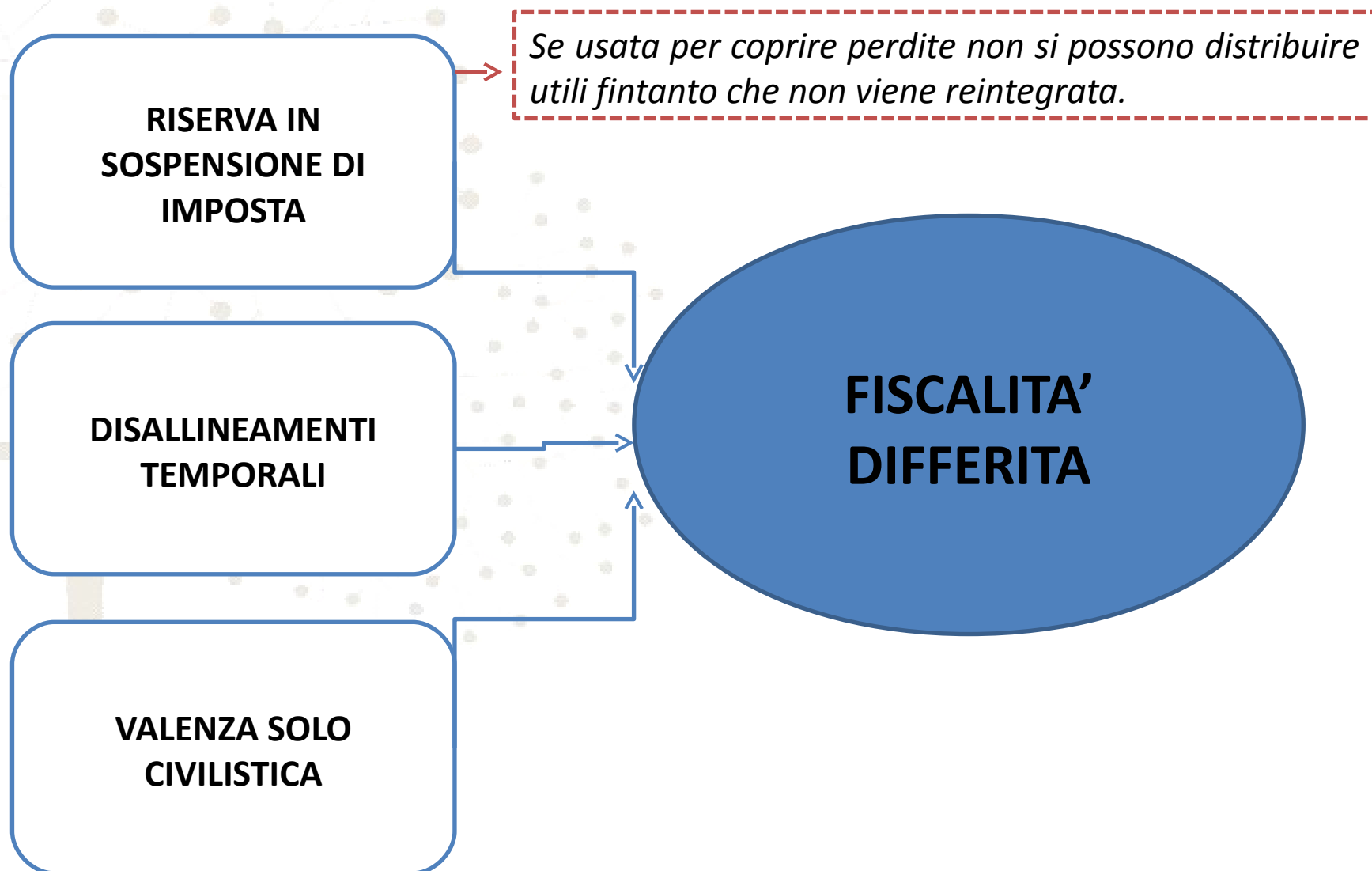


Documento Interpretativo n. 3 OIC —> **3 metodi:**

1. Rivalutazione del solo valore lordo;
2. Riduzione del fondo ammortamento;
3. Rivalutazione del valore lordo e del relativo fondo ammortamento.

Solo il metodo 3 garantisce la stessa durata del piano di ammortamento

FISCALITÀ DIFFERITA



BENI RIVALUTABILI



CATEGORIE OMOGENEE

- Beni materiali ed immateriali
- Partecipazioni di controllo e collegamento
- **NO** Immobili merce
- **NO** Costi pluriennali ex art. 108 TUIR
- **NO** Beni in leasing



- **Devono risultare dal bilancio al 31.12.2012**
- Deve riguardare tutti i beni appartenenti alla stessa **categoria omogenea** (DM 162/2001)
- Deve avere necessariamente valenza fiscale (imposta sostitutiva)

CONGRUITÀ DEL VALORE DELLA RIVALUTAZIONE

- In alcuni casi, come nella legge di stabilità 2014, **non viene imposta la PERIZIA** di un esperto.



ASSIREVI 71 feb 2001: I valori rivalutati dovrebbero essere rideterminati sulla base di perizie di stima redatte da periti indipendenti che esplicitino chiaramente i criteri adottati per la relativa determinazione. Non si escludono perizie interne ma esse dovranno essere oggetto di procedure atte ad accertarne l'affidabilità.



- Nel caso si utilizzi il valore di mercato è quanto mai opportuna soprattutto qualora la società sia sottocapitalizzata



PRINCIPIO DI CORRETTA AMMINISTRAZIONE

INFORMATIVA DI BILANCIO

OIC 16

NOTA INTEGRATIVA:

1. Criterio seguito per la rivalutazione
2. Legge di rivalutazione
3. Importo della rivalutazione al lordo e al netto degli ammortamenti
4. Effetto sul patrimonio netto
5. Prospetto delle riserve

Art. 11 L. 342/2000:

«Gli amministratori ed il collegio sindacale devono indicare e motivare nelle loro relazioni i criteri seguiti nella rivalutazione delle varie categorie di beni ed attestare che la rivalutazione non eccede il limite di legge».

REVISORE:

RICHIAMO DI INFORMATIVA NEL GIUDIZIO AL BILANCIO

STRALCIO DI RELAZIONE DEL COLLEGIO SINDACALE

ESEMPIO

Il Collegio ha proceduto alla verifica dei criteri seguiti dagli amministratori nella rivalutazione del fabbricato industriale ai sensi della L. 147/2013. A tale proposito si osserva quanto segue:

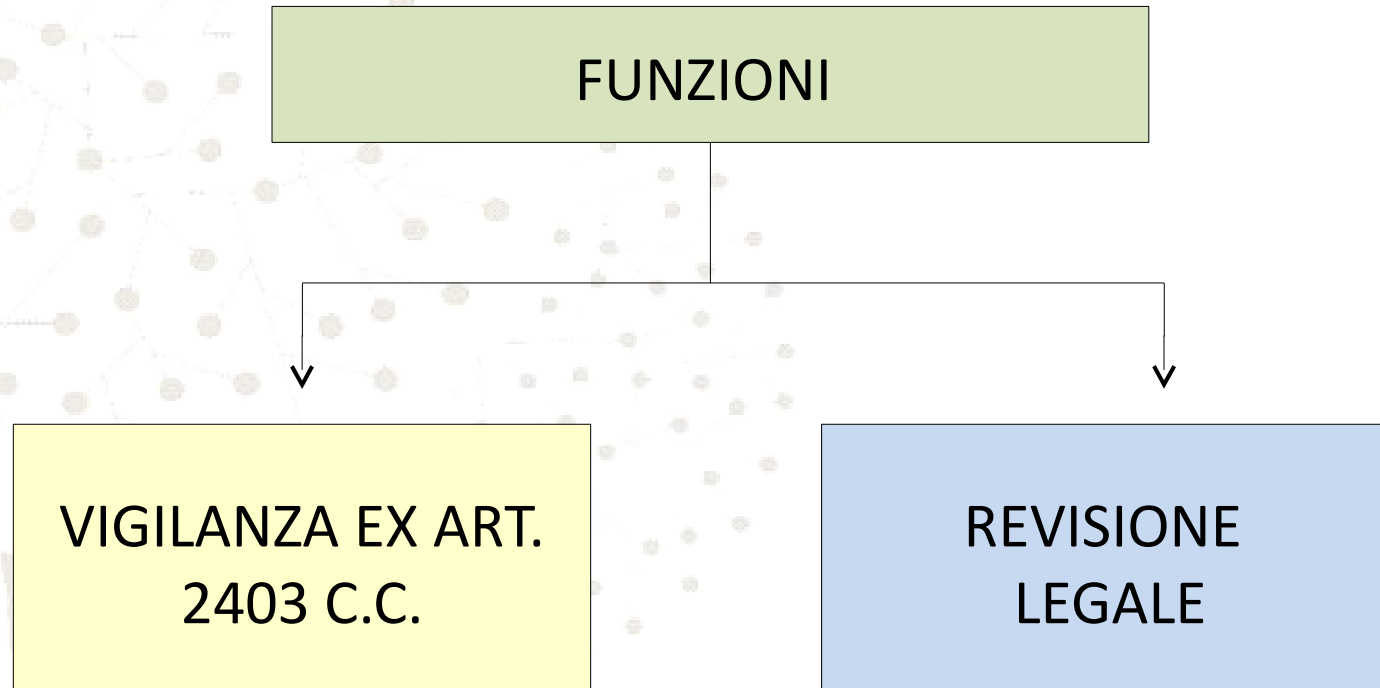
Il Collegio Sindacale, vista la perizia di stima redatta da un tecnico indipendente iscritto all'Albo professionale degli Ingegneri e il budget pluriennale 2014-2016 approvato dal C.d.A. che evidenzia una consistenza dei margini operativi prospettici tali da garantire ragionevolmente una capacità di recupero dei plusvalori iscritti; **attesta che la rivalutazione non eccede i limiti indicati al comma 2 dell'art. 11 della L. 342/2000, richiamato dall'art. 1, comma 146, della L. 147/2013.**



IL RUOLO DEI SINDACI-REVISORI NELLA CRISI D'IMPRESA

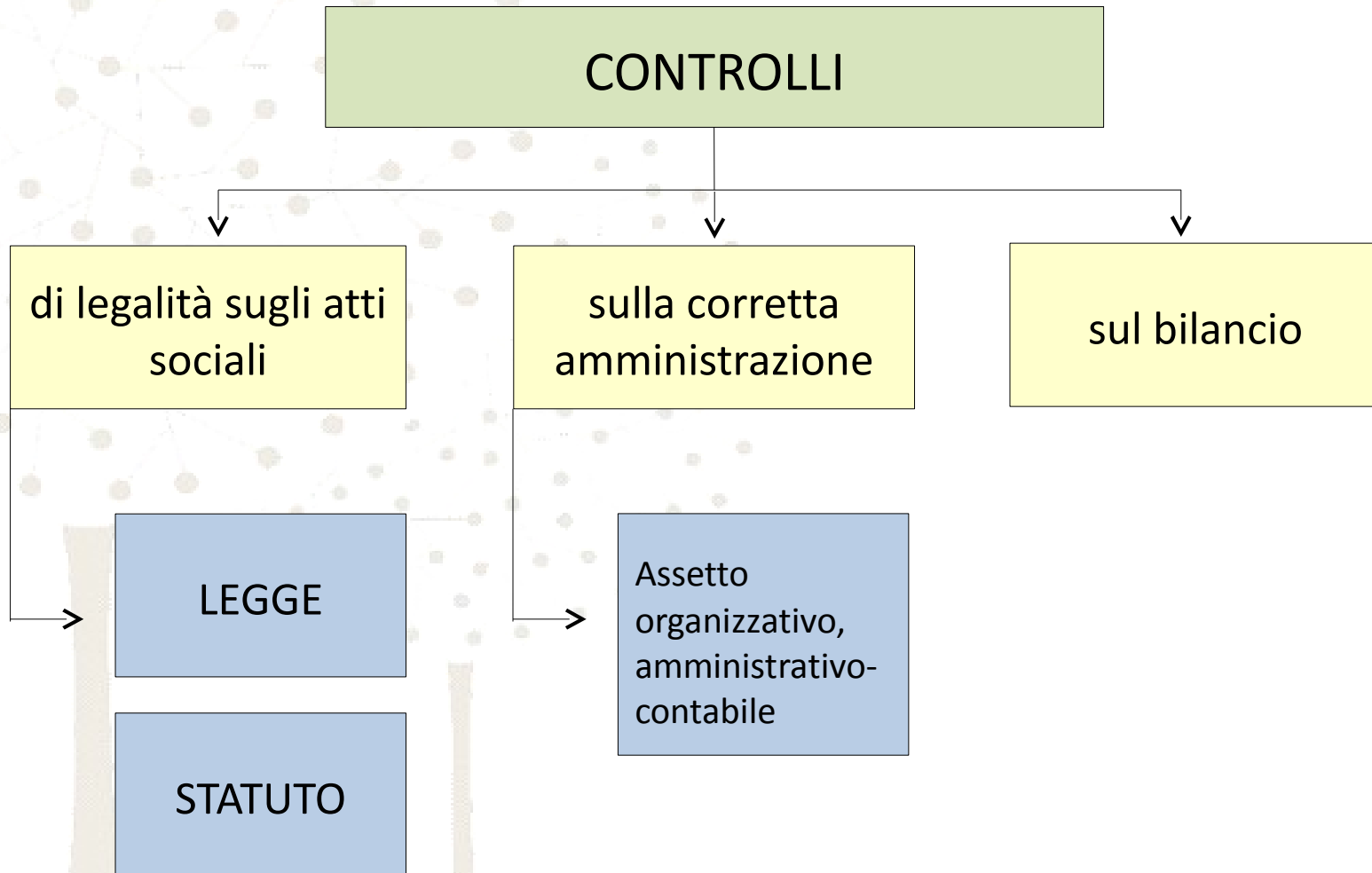
ERMANDO BOZZA

FUNZIONI DEL COLLEGIO SINDACALE



LA VIGILANZA DEI SINDACI

Norma 3



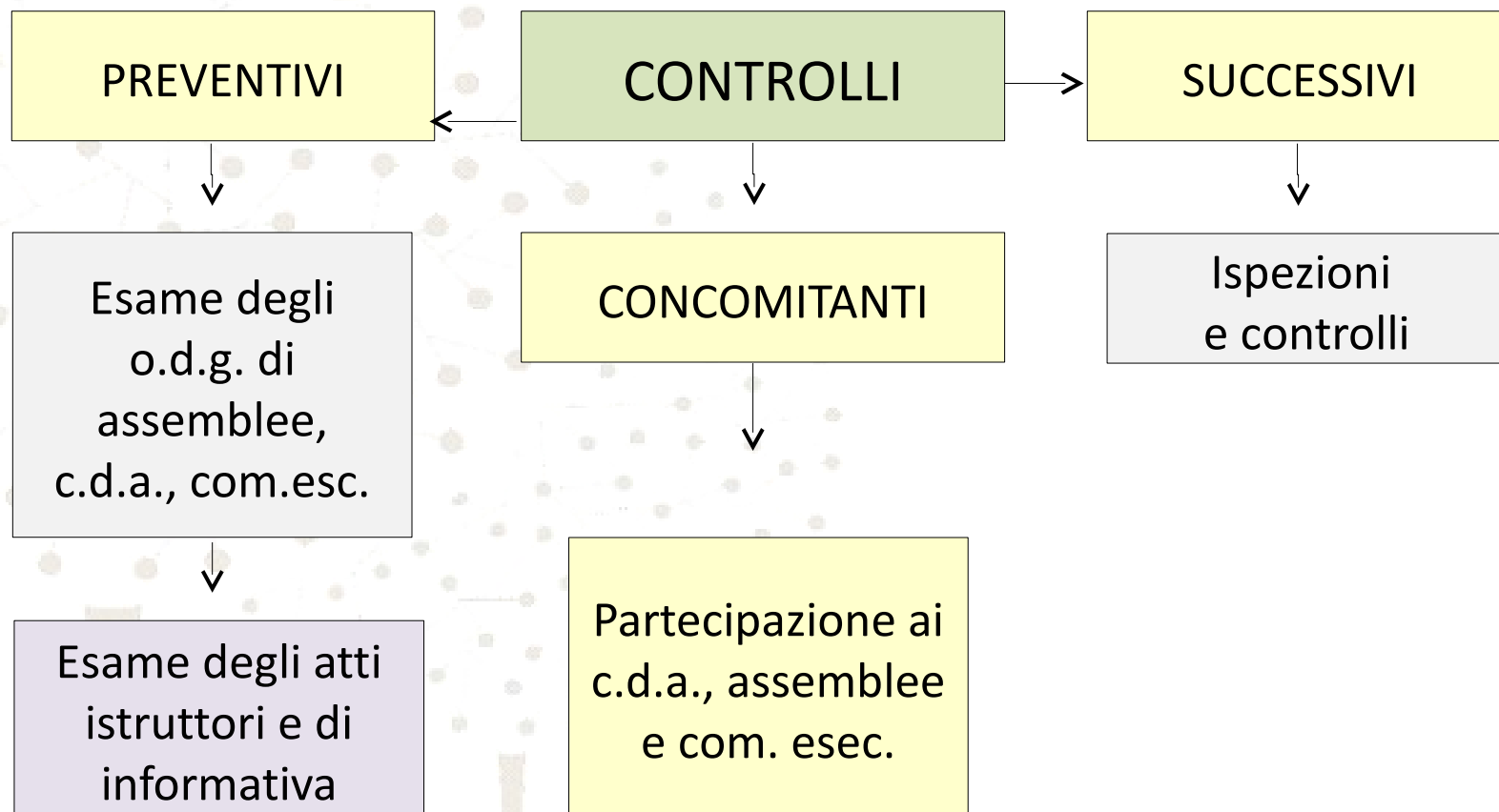
OBIETTIVO DELLA REVISIONE

ACQUISIRE
ELEMENTI PROBATIVI APPROPRIATI E SUFFICIENTI AL FINE DI
ESPRIMERE UN GIUDIZIO SUL BILANCIO



- RAGIONEVOLE CERTEZZA
- ERRORI SINGIFICATIVI

TIMING DELLA VIGILANZA



Il collegio sindacale, se nello svolgimento della funzione di vigilanza rilevi la sussistenza di fatti idonei a pregiudicare la continuità aziendale sollecita gli amministratori a porvi rimedio.

PRINCIPI DI CORRETTA AMMINISTRAZIONE

Che tipo di controlli effettua il collegio sindacale?

Merito?

Opportunità e
convenienza delle
scelte di gestione

Legittimità?

Legittimità delle scelte di
gestione e correttezza del
procedimento decisionale
(diligenza)

Cass. 13081/2013

Il Collegio è tenuto <<ad un controllo di legalità **non puramente formale** ma **esteso al contenuto sostanziale** dell'attività sociale e dell'azione degli amministratori allo scopo di **verificare che le scelte discrezionali non travalichino i limiti della buona amministrazione**. Tale controllo deve essere esercitato con **particolare diligenza** in presenza di situazioni che destino il sospetto di irregolarità nella gestione ed in genere al cospetto di **segnali di pericolo** circa il **malessere economico e finanziario della società**>>

PRINCIPI DI CORRETTA AMMINISTRAZIONE

Come si esercita la vigilanza sul processo decisionale degli amministratori?

verificando che:

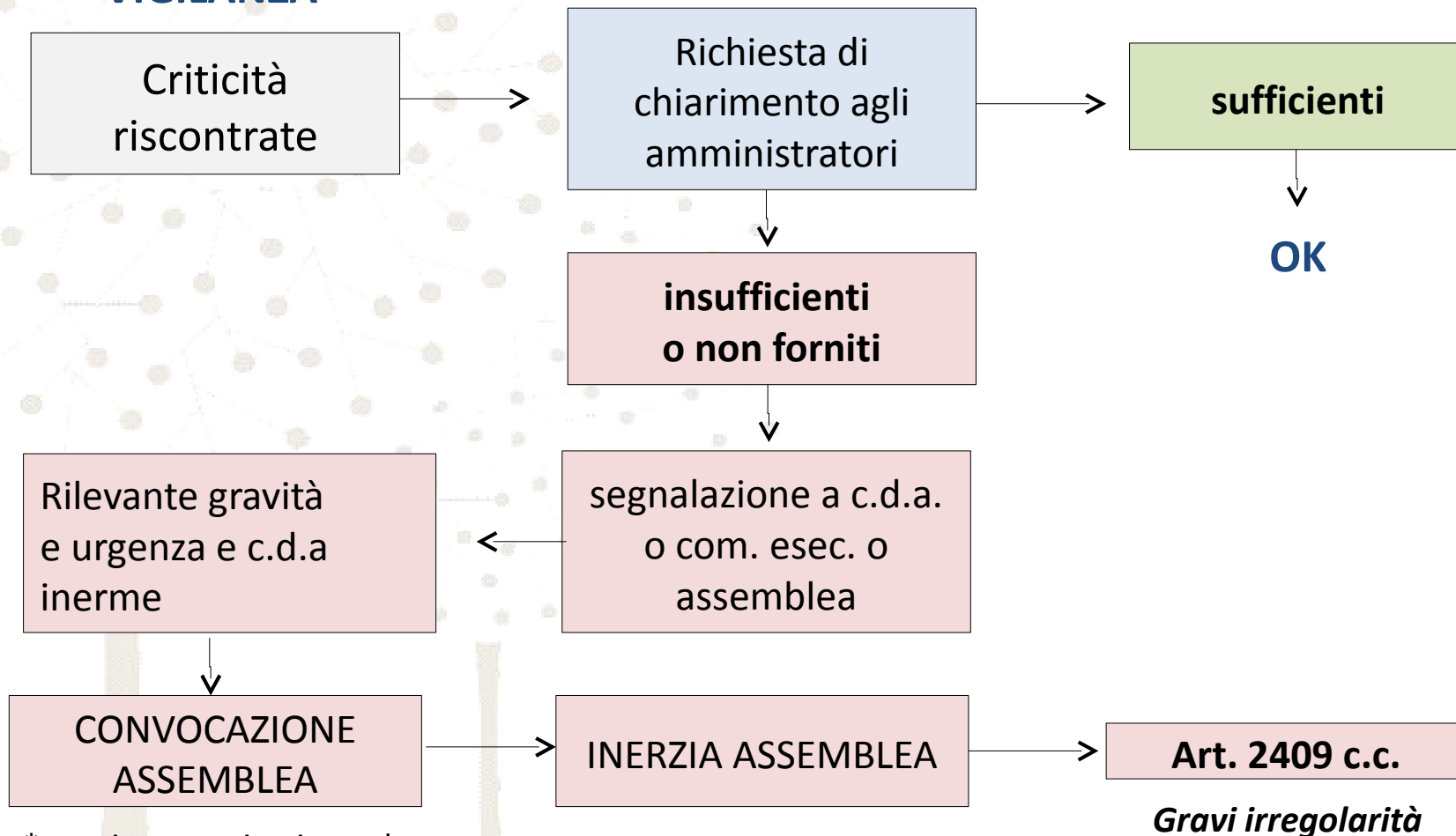
- gli atti e le deliberazioni non siano palesemente **pregiudizievoli dell'integrità del patrimonio;**
- le scelte gestionali siano ispirate al principio di corretta informazione e ragionevolezza (conformità ai principi dell'economia aziendale), **congruenti e compatibili con le risorse e il patrimonio di cui dispone la società;**
- gli amministratori siano **consapevoli della rischiosità e degli effetti** delle operazioni compiute.

È necessario che gli amministratori assumano decisioni sulla base di proposte di delibere supportate da idonea documentazione e da eventuali pareri.

*Il Collegio sindacale, in occasione dell'incontro periodico con gli amministratori è bene che richieda **i principali indicatori di bilancio, specie nelle situazioni di rischio di continuità aziendale.** Particolare attenzione dovrà essere posta alla informativa relativa ad operazioni con **rilascio o richiesta di garanzie.** Nelle operazioni più significative e complesse il collegio dovrà verificare la **presenza e la coerenza di piani aziendali,** di business plan ed eventualmente di pareri di esperti.*

PRINCIPI DI CORRETTA AMMINISTRAZIONE

VIGILANZA

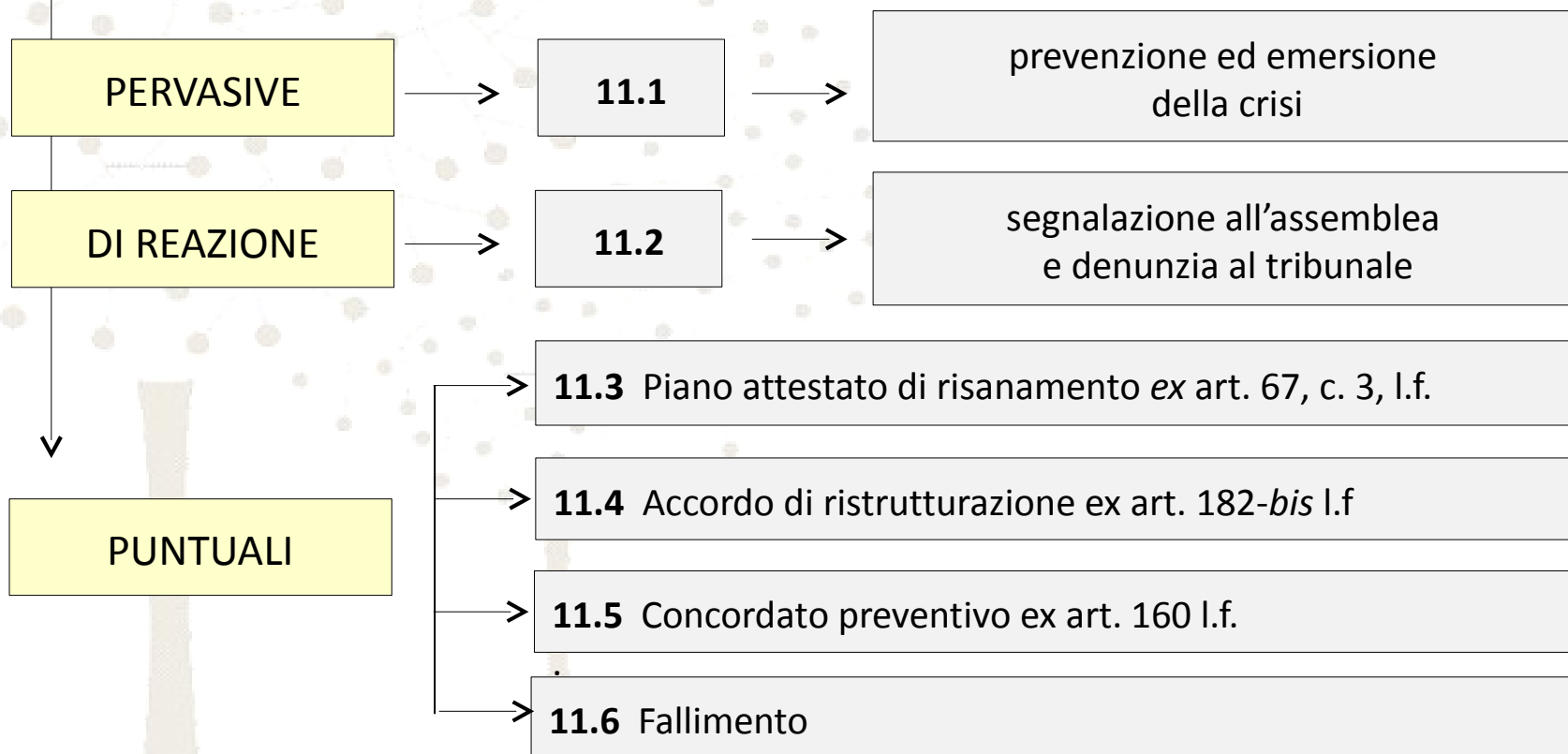


* previa comunicazione al presidente del c.d.a.

PRINCIPI DI COMPORTAMENTO DEL CNDCEC (NORME N.11)

Principi di comportamento del CNDCEC (norme n.11)

emanati prima delle modifiche apportate agli strumenti alternativi al fallimento
dalla L 134/2012



FOCUS COLLEGIO SINDACALE SULLA CRISI

TUTELA DEL
PATRIMONIO

- Principi di corretta amministrazione
- Compliance normativa (artt. 2446-2447 e 2482-bis e ter c.c.)

GOING
CONCERN

- Piani di superamento della crisi

RISCHIO FRODI
E REATI

- Bancarotta per distrazione
- Mendacio bancario
- Bancarotta preferenziale
- Falso in bilancio

PREVENZIONE ED EMERSIONE DALLA CRISI

Norma 11.1

*Il Collegio Sindacale, se nello svolgimento della **funzione di vigilanza** rileva la sussistenza di fatti idonei a pregiudicare la **continuità** dell'impresa, **sollecita gli amministratori a porvi rimedio.***

Norma 3.3 - *Vigilanza sui principi di corretta amministrazione - Criteri applicativi*

È altresì auspicabile che, in occasione della periodica informazione di bilancio, il collegio sindacale richieda all'organo amministrativo una informativa particolarmente approfondita nelle situazioni in cui si evidenzino rischi per la continuità aziendale

La continuità non deve essere vigilata solo nel senso di ottemperanza al postulato di bilancio ma nell'ottica di salvaguardia del patrimonio aziendale.
Qualora vi siano dubbi significativi bisogna che gli amministratori ne siano consapevoli e intervengano tempestivamente per salvaguardare il patrimonio aziendale

PREVENZIONE ED EMERSIONE DALLA CRISI

ATTIVITÀ DI VIGILANZA INTENSIVA

1. **Situazioni contabili periodiche**
2. **Analisi per indici**
3. **Analisi centrale rischi/rating bancario/moratorie**
4. **Analisi andamento portafoglio ordini**
5. **Analisi sulla presenza di azioni esecutive, cautelari, ecc.**
6. **Analisi eventuali cambiamenti nelle condizioni di pagamento**
7. **Analisi covenants**
8. **Indagini presso la direzione aziendale**
9. **Analisi piani previsionali**
10. **Controllo pagamenti** (anche tributari)/monitoraggio finanziamenti soci/parti correlate/creditori garantiti da soci-amministratori
11. **Incontri più frequenti** con revisori e organi di controllo delle controllate o della controllante

ART. 217, co.1, n. 4 L.F.

E' punito con la reclusione da 6 mesi a 2 anni chi ha aggravato il suo dissesto astenendosi dal richiedere la dichiarazione del proprio fallimento o con altra colpa grave.

ART. 2394 c.c.

Gli amministratori rispondono vs i creditori sociali per l'inosservanza degli obblighi inerenti la conservazione del patrimonio.

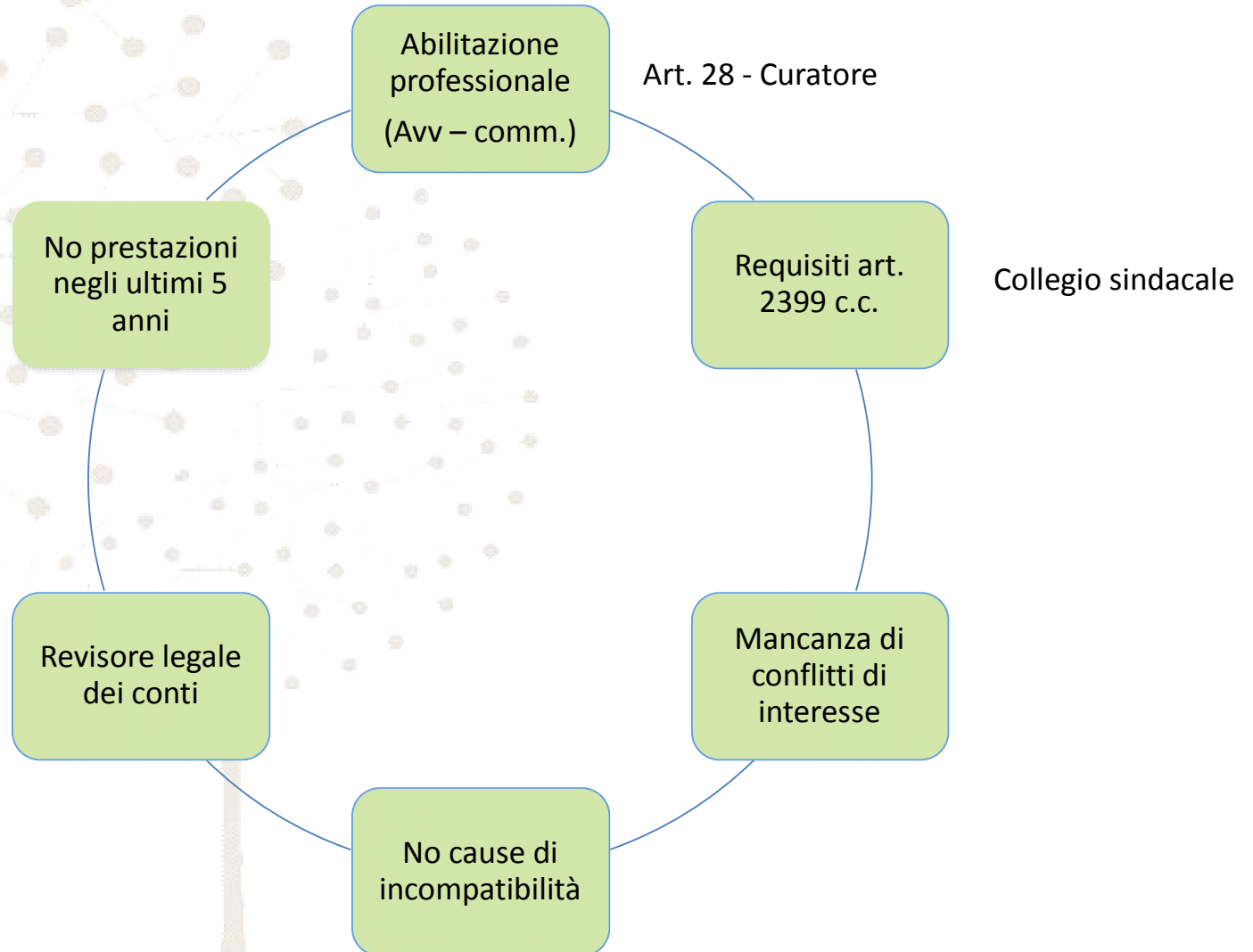
PREVENZIONE ED EMERSIONE DALLA CRISI

***SOLO UNA TEMPESTIVA RILEVAZIONE DELLO
STATO DI CRISI (ANCHE POTENZIALE) E LA
TEMPESTIVA ADOZIONE DI APPROPRIATI
STRUMENTI PUÒ SOLLEVARE DA
RESPONSABILITÀ GLI AMMINISTRATORI E
QUINDI I SINDACI***

VIGILANZA DEL COLLEGIO SINDACALE NEGLI ISTITUTI DI COMPOSIZIONE NEGOZIALE DELLA CRISI: ASPETTO COMUNE

- il collegio sindacale accerta che il professionista attestatore, designato dal debitore, sia:
 - **indipendente**, come prevede l'art. 67, comma terzo, lett. d), l.f.
 - in possesso dei **requisiti di professionalità** descritti nell'art. 28, lett. a) e lett. b), l.f.
 - **iscritto nel registro dei revisori legali**
- **vigilanza sulla corretta esecuzione del piano/accordo** da parte degli amministratori monitorandone le effettive capacità risolutive della crisi

INDIPENDENZA DEL PROFESSIONISTA ATTESTATORE



PIANO DI RISANAMENTO EX ART. 67,C.3 – FOCUS CONTROLLI

CARATTERISTICHE

- **Going concern**
- **Presenza dei requisiti di fallibilità**
- **Non prevede alcun controllo da parte dell’Autorità Giudiziaria;**
- **Esenzione dalla revocatoria fallimentare** e dai **reati** di bancarotta preferenziale per gli atti pagamenti e garanzie posti in essere in forza del piano;
- **Idoneità a consentire il risanamento dell’esposizione debitoria;**
- **Idoneità ad assicurare il riequilibrio della situazione finanziaria;**
- **Fattibilità** e **veridicità** dei dati aziendali **asseverata** mediante apposita relazione da un esperto in possesso dei requisiti di cui all’art. 28 l.f.;
- **Non può avere effetti meramente dilatori** ma deve effettuare una **ristrutturazione globale** che incida sia sui debiti che sulla leva finanziaria (**anche economica**);
- **Protezione dalla bancarotta preferenziale.**
- **No prededuzione;**
- **No transazione fiscale;**
- **No sospensione obblighi di ricapitalizzazione ex art. 182-sexies l.f.**

↑
CONTROLLI DEI SINDACI

CONCORDATO PREVENTIVO Artt. 160 e segg. If



FASE PER L'ATTIVAZIONE DELLA DOMANDA DI CONCORDATO PRENOTATIVA

- Controllo sulla crisi e sullo strumento più idoneo per superarla
- Controllo del permanere del going concern
- Rilevazione di eventuali perdite rilevanti ex artt. 2446-2447 e 2482-bis e 2482-ter c.c.

VIGILANZA DOPO LA DOMANDA

- Requisiti formali per la presentazione della domanda
- Vigilanza più stringente per evitare l'abuso dello strumento dilatorio (su 5.000 domande solo il 38% si è chiuso con una proposta e un piano presentato al tribunale)
- Rispetto delle norme di legge e in particolare della *par condicio creditorum*
- Controllo sugli atti di gestione per verificare se di ordinaria o urgente e straordinaria amministratore (autorizzazione del GD e parere del commissario se nominato)
- Controllo dei pagamenti (non possono essere fatti ai creditori anteriori alla presentazione della domanda)
- Verifica dei crediti sorti successivamente alla domanda che godono della prededuzione ex art. 111 l.f.
- Verifica dell'informativa (che deve dare atto anche su cosa si fa facendo per predisporre il piano) e della situazione finanziaria mensile da inviare al³⁴ Tribunale che procede, per quest'ultima, a pubblicare nel Registro Imprese

VIGILANZA NELLA FASE DI PRESENTAZIONE DELLA PROPOSTA E DEL PIANO

- Requisiti di professionalità dell'advisor
- Requisiti del perito attestatore
- Going concern
- Requisiti formali per la presentazione della proposta

VIGILANZA NELLA FASE DI ESECUTIVITA' DEL PIANO

- Controllo attenuato per la presenza e vigilanza del commissario giudiziale
- Controllo del rispetto del piano in continuità
- Controllo rispetto al piano e alla proposta ex art. 161, c. 2, l.f.
- Controlli sul bilancio d'esercizio
- Verifica dell'eventuale superamento all'atto dell'omologa della situazione di perdite rilevanti

PIANO DI RISTRUTTURAZIONE EX ART. 182-BIS

STEP DEGLI AMMINISTRATORI

- **predisporre un piano su cui basare le ipotesi di risanamento e ristrutturazione de debiti** per verificare che la gestione del piano crei la necessaria liquidità per pagare tutti i creditori, sia aderenti e quindi dilazionati o pagati in % sia non aderenti e quindi pagati integralmente e nei tempi indicati dall'art. 182 bis l.f.;
- **definire un contratto o più accordi con i creditori** per dimostrare l'adesione della maggioranza qualificata dei creditori;
- **predisporre la documentazione prescritta dall'art. 182 bis l.f.** che richiama l'art. 161 l.f.;
- **fare attestare il piano, la proposta e l'accordo** da parte di un soggetto professionalmente qualificato ai sensi dell'art. 67, terzo comma, lett. d), l.f., il quale deve attestare la veridicità dei dati aziendali e la attuabilità dell'accordo con particolare riferimento ai creditori non aderenti, pertanto nominare il predetto professionista perché provveda all'emissione della sua relazione attestativa;
- **depositare la domanda**, corredata di tutta la documentazione richiesta dalla legge, presso il tribunale ove ha sede l'impresa in crisi per la omologazione dell'accordo;
- **mettere in esecuzione il piano** per l'adempimento dell'accordo.

↑
CONTROLLI DEI SINDACI

SOSPENSIONE OBBLIGHI RICAPITALIZZAZIONE

Art. 182-sexies l.f.

- Fino alla data di deposito della domanda del piano di ristrutturazione o del concordato **CONTINUA AD AVERE EFFICACIA l'art. 2486 c.c.** riguardante gli adempimenti degli amministratori conseguenti al **VERIFICARSI DI UNA CAUSA DI SCIoglimento**;
- Dalla data della domanda fino all'omologazione non sono applicabili le disposizioni degli artt. 2446, co. 2 e 3- 2447 e 2482-*bis*, co. 4,4 e 6 e 2482-*ter* c.c. nonché quelle dell'art. 2484, co. 1 n. 4 c.c. (causa di scioglimento).

SOSPENSIONE OBBLIGHI RICAPITALIZZAZIONE

Circ. Assonime 4/2013

L'art. 182-*sexies* non esonera gli amministratori:

- dagli **obblighi informativi** nei confronti **dell'Assemblea dei Soci**
- dalla **gestione conservativa** tipica quando interviene una causa di scioglimento

1. **Situazione patrimoniale aggiornata per gli opportuni provvedimenti** (tra i quali concordato o accordi di ristrutturazione anche eventualmente in bianco);
2. **Tempestivo deposito della domanda se necessario proteggere l'integrità del patrimonio** (se necessario anche prima dell'Assemblea – salvo che i poteri siano in capo a questa)

E il collegio Sindacale?

CONCORDATO PREVENTIVO CON RISERVA

Circ. Assonime 4/2013

- *L'organo di controllo deve prestare maggiore attenzione e sorveglianza sia all'utilizzo corretto dello strumento di composizione della crisi sia alla tempistica di attuazione del processo di risanamento/ristrutturazione dell'impresa o dei suoi debiti oltre a controllare **che il debitore in crisi non abusi degli strumenti concessi dalla legge e non attui scelte meramente dilatorie***



*La fattispecie della responsabilità degli organi sociali per utilizzo improprio del concordato prenotativo è stata già oggetto, nel caso Camuzzi S.p.A. in liquidazione, di una recente pronuncia del **Tribunale di Milano con la sentenza 24.10.2012***

I RAPPORTI TRA REVISORE E PERITO ATTESTATORE

Documento ASSIREVI 180 GENNAIO 2014

La società di revisione e l'attività dell'attestatore nelle procedure di risoluzione della crisi di impresa alternative al fallimento

- Di norma al revisore vengono richieste informazioni che hanno ad oggetto la revisione svolta sul bilancio dell'impresa in crisi;
- Oggetto delle richieste sono di norma lo svolgimento di colloqui, incontri, messa a disposizione delle carte di lavoro;

➤ *Come comportarsi?*

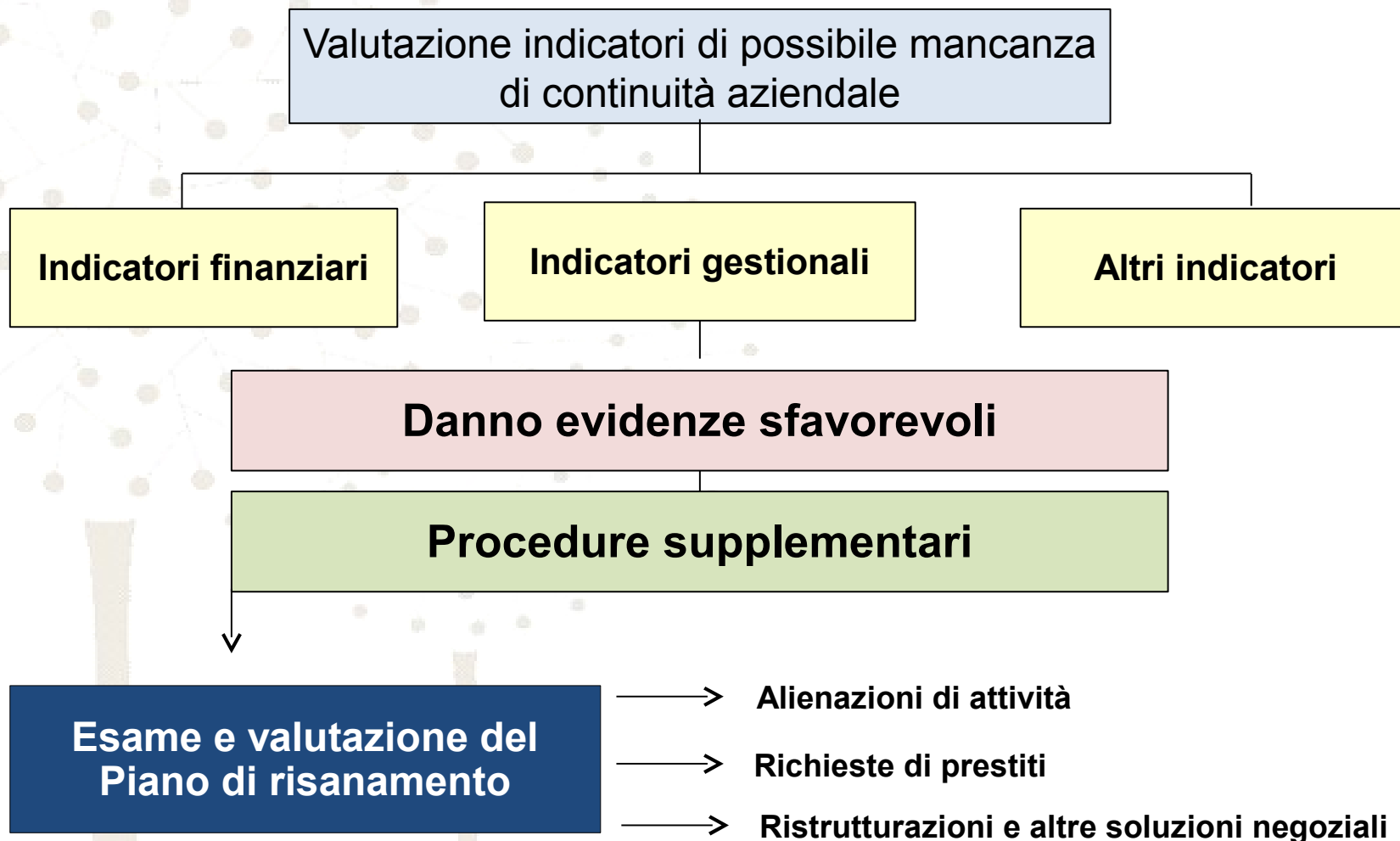
I RAPPORTI TRA REVISORE E PERITO ATTESTATORE

Documento ASSIREVI 180 GENNAIO 2014

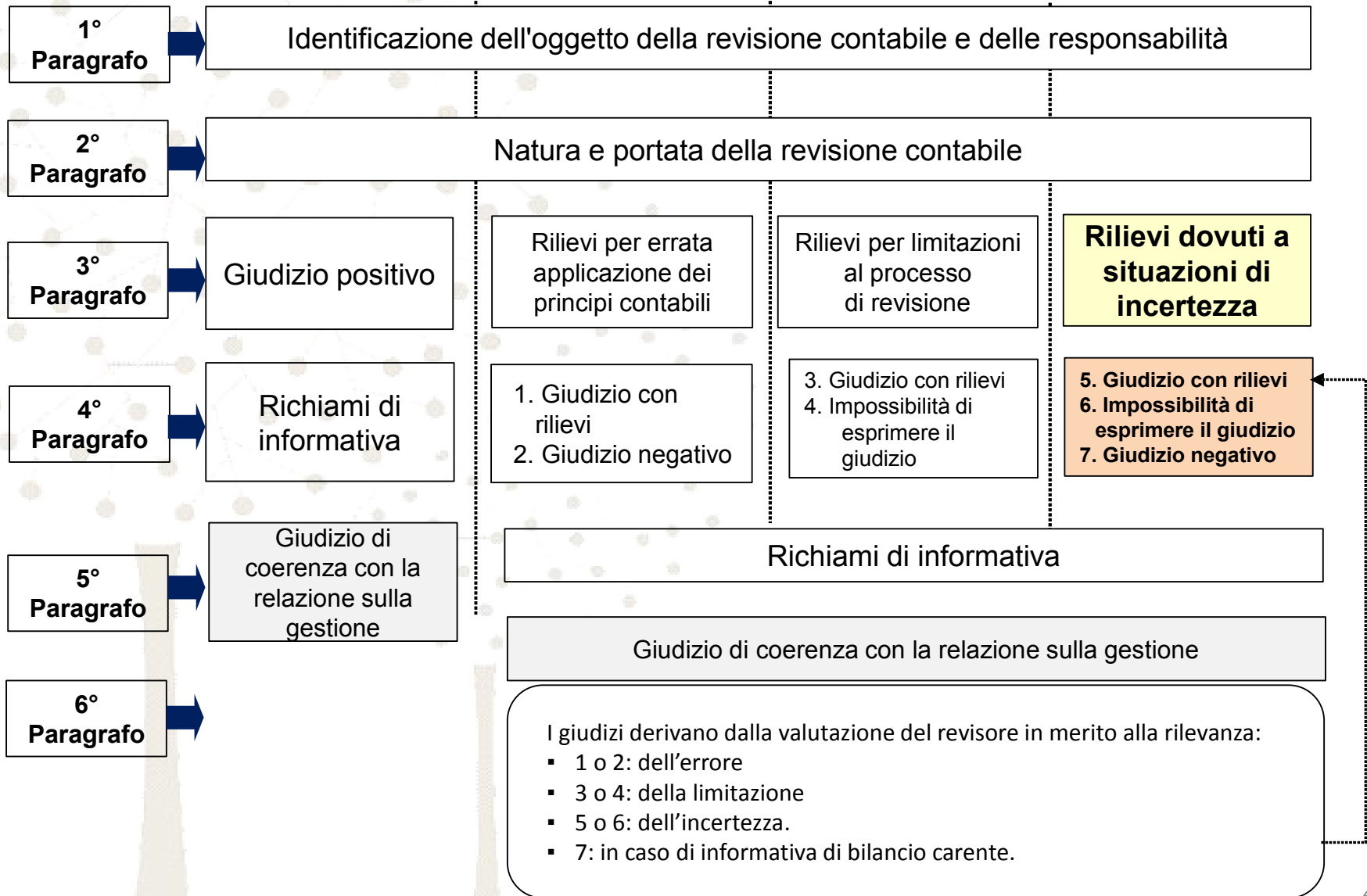
La società di revisione e l'attività dell'attestatore nelle procedure di risoluzione della crisi di impresa alternative al fallimento

- Nella normativa e nei principi professionali **non vi è alcun obbligo espresso di collaborazione** del revisore con l'attestatore;
- **E' opportuno avere un comportamento collaborativo** a condizione che non sussistano circostanze tali da rendere impossibile detta collaborazione;
- Prima di acconsentire allo scambio di informazioni il revisore deve ottenere **APPOSITE LETTERE DI MANLEVA e AUTORIZZAZIONE** da parte della società cliente e di MANLEVA da parte del professionista attestatore (responsabilità; indennizzi; utilizzo informazioni);
- **L'ATTESTATORE deve impegnarsi a non citare nella sua relazione i contenuti delle informazioni scambiate.** Può solo citare che ha incontrato il revisore per acquisire informazioni da lui ritenute utili ai fini delle sue autonome conclusioni.
- **Non c'è obbligo di far visionare le carte di lavoro** anzi è inopportuno nel contesto delle procedure di risanamento delle imprese in crisi.

STRUMENTI DI VALUTAZIONE DELLA CONTINUITÀ AZIENDALE (ISA N. 570)



TIPOLOGIE DI GIUDIZIO SUL BILANCIO



PRESENZA DI CONTINUITÀ AZIENDALE

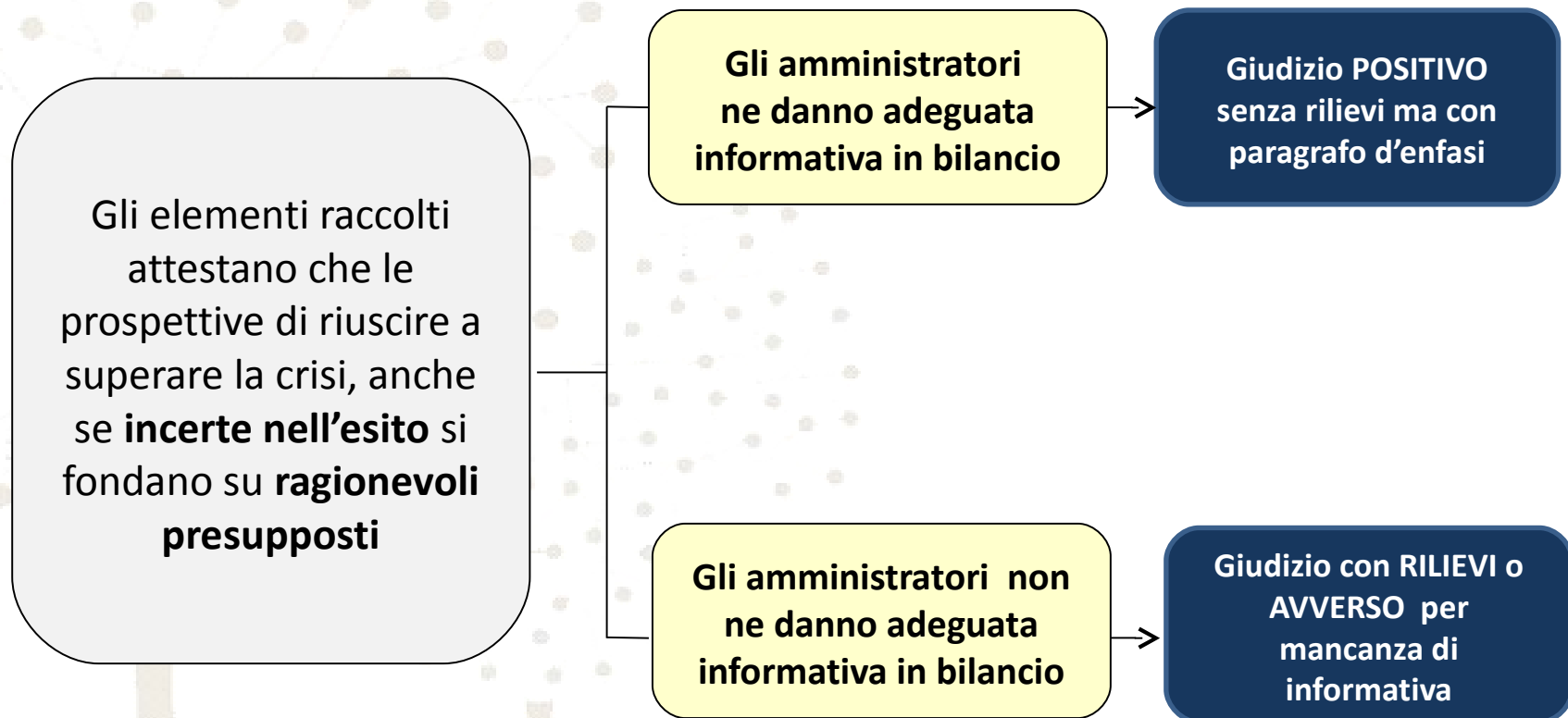
Considerata asserzione senz'altro appropriata

- La relazione deve contenere un giudizio positivo senza rilievi o paragrafi d'enfasi

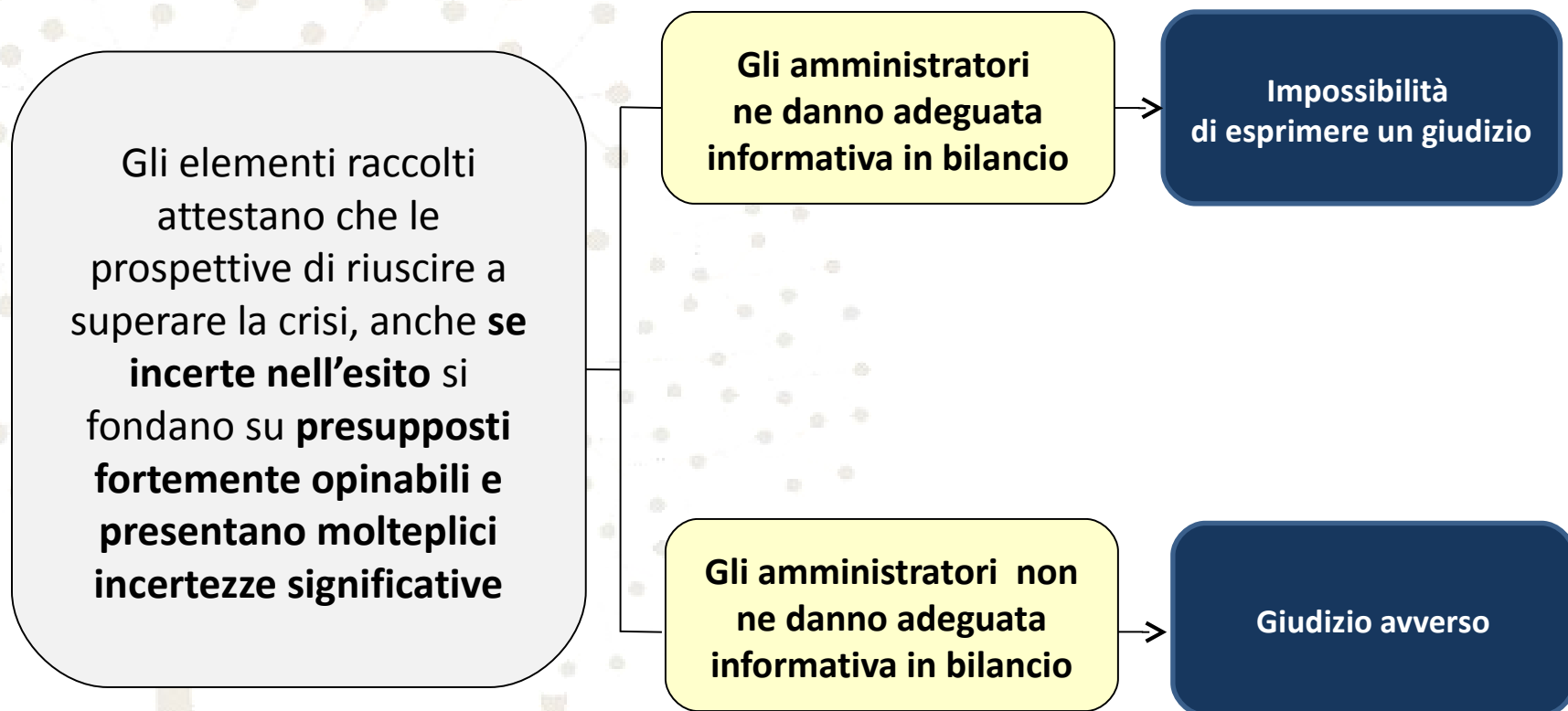
Considerata asserzione appropriata perché vi sono **AZIONI CORRETTIVE DA INTRAPRENDERE**

- Se gli amministratori in bilancio hanno dato adeguata informativa sui piani e azioni: giudizio positivo senza rilievi e, se opportuno, con paragrafo d'enfasi
- Se l'evidenziazione non è riportata in bilancio: giudizio con rilievi o giudizio avverso per mancanza d'informativa

DUBBI SULLA CONTINUITÀ AZIENDALE 1/2



DUBBI SULLA CONTINUITÀ AZIENDALE 1/2



RELAZIONE AL BILANCIO DEI SINDACI REVISORI

Esempio di impossibilità ad esprimere un giudizio a causa di molteplici dubbi in materia di continuità aziendale

- *L'effettivo verificarsi di tutte le ipotesi descritte dagli amministratori al fine della realizzazione del piano di risanamento 2014-2016 dipende in modo significativo da **fattori esterni alla società che non sono sotto il controllo degli amministratori**. I soci, malgrado l'invito fatto dal collegio sindacale a concorrere alla capitalizzazione della società tramite aumento di capitale sociale, alla data di bilancio non vi hanno ancora provveduto. Ad avviso degli amministratori sussiste una significativa incertezza sui presupposti di realizzazione delle ipotesi di piano che può far sorgere dubbi significativi sulle reali capacità della società ... di continuare ad operare sulla base del presupposto della continuità aziendale.*
- *A causa degli effetti connessi alle incertezze descritte nel paragrafo precedente, **non siamo in grado di esprimere un giudizio sul bilancio della società ... per l'esercizio chiuso al 31.12.2103.***

ESEMPIO DI GIUDIZIO AVVERSO PER CARENZA INFORMATIVA

Esempio di relazione sulla gestione

La crisi economica che caratterizza il mercato non ha mancato di riflettersi sui conti della società che ha chiuso con un perdite di Euro ...

Confidiamo che la ripresa economica faccia migliorare la redditività della società ...

Esempio di relazione del revisore

- 3. La società ha subito per il terzo esercizio consecutivo perdite operative significative e si trova in una situazione di squilibrio finanziario derivante da una riduzione di fatturato e da eccesso di costi fissi. I finanziamenti bancari sono utilizzati al massimo della disponibilità. Gli amministratori hanno redatto il bilancio utilizzando il presupposto della continuità aziendale malgrado esistano significative incertezze derivanti da azioni non sotto il controllo degli stessi (disponibilità delle banche a rinegoziazioni o ad ampliamenti di fido). L'incertezza sulla continuità non è stata dichiarata, motivata e descritta né nella nota integrativa né nella relazione sulla gestione.*
- 4. A nostro giudizio a causa della rilevanza della carenza informativa di cui al precedente paragrafo, il summenzionato bilancio non è conforme alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione e, pertanto, non è stato redatto con chiarezza e non rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico della società per l'esercizio chiuso al 31.12.2013*

MANCANZA DI CONTINUITÀ AZIENDALE

Gli amministratori hanno redatto il bilancio sul presupposto della continuità

- Giudizio avverso

Gli amministratori hanno redatto il bilancio senza il presupposto della continuità

- Giudizio positivo con paragrafo d'enfasi

A stylized tree with a brown trunk and a canopy of small, light-colored dots connected by thin lines, set against a white background.

VideoFisco

26 febbraio 2014

Bilancio: novità e criticità

a cura di Fabrizio Giovanni Poggiani



Bilancio, le possibili criticità

La congiuntura negativa che ha caratterizzato il periodo 2008 – 2013 comporta l'obbligo di valutare se sussistano ancora i presupposti per la continuità aziendale.



Voci di bilancio da monitorare (*esemplificazioni*)



Avviamento
Crediti
Immobilizzazioni
Opere pluriennali e rimanenze
Partecipazioni e titoli

«Manovre» da evitare:

- valorizzare partecipazioni, rimanenze e crediti **senza tenere conto di possibili svalutazioni;**
- «sottrarre» dal conto economico importi di competenza dell'esercizio in favore della loro **capitalizzazione.**

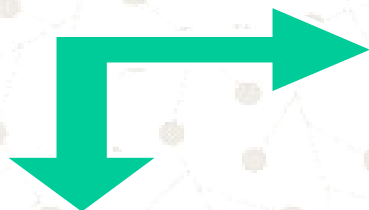
Il test della continuità aziendale

***Crisi
economica***



Il 2013 è stato, in modo diverso per settori e località, ancora un anno di crisi, con scarsa redditività e difficoltà finanziarie per le imprese.

Ciò può incidere significativamente sul bilancio 2013, compromettendo la stessa continuità aziendale e, di riflesso, condizionare i principi di redazione del bilancio.



Situazione da affrontare con grande attenzione dai soggetti incaricati della revisione legale dei conti, chiamati a valutare l'appropriato utilizzo, da parte degli amministratori, del presupposto della continuità aziendale.

***art. 2423-
bis
codice civile***

Valutazione voci di bilancio: prospettiva della continuazione dell'attività, adottando il criterio della residua vita utile, anziché quello di realizzo.

Avviamento

- per **«avviamento»** (da iscrivere nel bilancio con il **consenso del collegio sindacale**) si intende la capacità di produrre reddito negli esercizi successivi; pertanto, deve essere valutato se il piano di ammortamento originariamente previsto abbia ancora la valenza originaria ovvero se debba essere ridotta la vita utile.
- **l'OIC 24 prevede la possibilità di aumentare tale vita utile fino a 20 anni; la versione revisionata del principio prevede, invece, un limite massimo di 10 anni.**
- da considerare, inoltre, che le norme del codice civile devono sempre essere temperate alla luce dell'evoluzione dell'azienda, senza, cioè, adeguarsi pedantemente alle stesse.

Oneri pluriennali

- **capitalizzazione costi: può avvenire solo se essi non esauriscono la loro utilità in un solo periodo**, ma manifestano i benefici economici lungo un arco temporale di più esercizi; in difetto, è obbligatoria la permanenza nel conto economico.
- così, per le spese di impianto e ampliamento, di pubblicità, di sviluppo e ricerca, l'art. 2426, n. 5 C.C. dispone che, previo consenso del collegio sindacale, possono essere ammortizzate in **5 anni**, con l'obbligo di **non distribuire utili fino al termine del periodo di ammortamento** qualora non siano presenti riserve disponibili sufficienti a coprire la quota non ancora ammortizzata.

Crediti

- Anche per i crediti l'eventuale perdita dovrebbe gravare sul conto economico relativo all'esercizio nel corso del quale essa è ragionevolmente prevedibile, anziché in quello in cui si manifesterà con certezza (**OIC 15**).
- Inoltre, la voce «crediti» non dovrebbe accogliere le **imposte anticipate** qualora non vi sia la ragionevole certezza di recuperare le imposte medesime.

Immobilizzazioni

- In conseguenza della crisi economica, si verifica una minore utilizzazione dei beni strumentali ammortizzabili, alla quale dovrebbe corrispondere una maggiore durata («vita utile») del bene.
- Deve essere attentamente analizzato, tuttavia, se tale minore ammortamento, invece, rappresenti una perdita di valore del bene.

Titoli iscritti nell'attivo circolante

- Allo stesso modo, la deroga prevista per la valutazione dei titoli iscritti nell'attivo circolante (valgono le regole per i titoli immobilizzati) deve essere applicata verificando se, in realtà, il mantenimento del costo storico celi minusvalenze latenti derivanti da perdite di valore non più recuperabili (*al fine di non indicare utili effettivi, bensì sovrastimati*).

Perdite d'esercizio

La perdurante congiuntura che ha caratterizzato il periodo 2008–2013 potrebbe aver determinato risultati negativi tali da minare l'integrità sia del capitale sociale sia del patrimonio netto aziendale.



Società di capitali: è estremamente importante considerare, in presenza di perdite di esercizio, le seguenti fattispecie:

conseguenze civilistiche
per perdite rilevanti
sul patrimonio netto

rilevazione imposte differite attive
in presenza di perdite fiscali
riportabili negli esercizi successivi

Perdite d'esercizio

Perdite, riserve e capitale sociale: casi possibili

Per valutare gli effetti delle perdite sul capitale sociale occorre che le medesime siano assunte «al netto» delle riserve allocate in bilancio.

A

**perdite
< 1/3 C.S.**

B

**perdite > 1/3 C.S.
senza riduzione
al di sotto del
minimo legale**

C

**perdite > 1/3 C.S.
con riduzione
al di sotto del
minimo legale**

Perdite d'esercizio

Perdite, riserve e capitale sociale: aspetti operativi

Capitale sociale	€	54.000
Riserva legale	€	9.000
Altre riserve disponibili	€	6.000
Totale patrimonio netto	€	69.000
	Perdita da C/E	Perdita al netto delle riserve
A)	€ 18.000	€ 3.000 (< 1/3 C.S.)
B)	€ 36.000	€ 21.000 (> 1/3 C.S.)
C)	€ 65.000	€ 50.000 (> 1/3 C.S.; C.S. < minimo legale)

Ipotesi A)

La perdita azzerava le riserve ma riduce il C.S. per un importo < 1/3

Capitale sociale	€ 54.000
Perdita «netta»	€ 3.000

Effetti

Nessun intervento obbligatorio da parte degli organi societari: la riduzione del capitale sociale è una mera facoltà.

Divieto di distribuzione degli utili [artt. 2433, c. 3 e 2478-bis), c. 5 C.C.], occorrendo reintegrare o ridurre in misura corrispondente alla perdita il capitale sociale.

Comitato Interregionale Consigli Notarili Triveneto – Massima H.G.7:
«non è ammissibile in alcun caso la riduzione parziale delle perdite, neppure in caso di riduzione facoltativa del capitale sociale».

La perdita azzerà le riserve, riduce il capitale sociale di oltre 1/3 ma non al di sotto del minimo legale

Capitale sociale	€ 54.000
Perdita «netta»	€ 21.000

Effetti

Obblighi e adempimenti a carico degli organi societari:

- **redazione bilancio straordinario** aggiornato (alla data di non oltre 120 giorni dalla data dell'assemblea), con relazione amministratori e del collegio sindacale;
- **convocazione, «senza indugio», dell'assemblea dei soci**, per adottare gli opportuni provvedimenti (in caso di ritardo: possibile applicazione art. 2631 C.C. e sanzioni amministrative; profili di responsabilità per amministratori e sindaci);
- **deposito del bilancio e delle relazioni presso la sede sociale**, almeno negli **8 giorni precedenti l'assemblea**, per consentire ai soci di prenderne visione.

L'assemblea non è tenuta a ridurre il capitale sociale; tale operazione è tuttavia **obbligatoria** se la perdita «netta» non è diminuita a meno di 1/3 entro l'esercizio successivo.

La perdita azzerà le riserve e riduce il capitale sociale di oltre 1/3 e al di sotto del minimo legale

Capitale sociale	€ 54.000
Perdita «netta»	€ 50.000

Effetti

Obblighi e adempimenti a carico degli organi societari:

- gli amministratori o, in caso di loro inerzia, il collegio sindacale devono «**senza indugio**» convocare l'assemblea per deliberare:
 - a) la **riduzione del capitale sociale e il successivo aumento** del medesimo in misura non inferiore al limite legale;
 - b) la **trasformazione della società** in altro forma societaria che:
 - 1) preveda un limite minimo inferiore di capitale sociale;
 - 2) non preveda tale limite minimo;
 - c) lo **scioglimento della società**.

Riporto delle perdite ai fini IRES

Nuovo regime

- 1) Riporto illimitato nel tempo
- 2) Compensazione all'80% del reddito
- 3) Nessuna modifica per perdite dei primi tre periodi d'imposta (riporto illimitato e compensazione al 100%)



Vecchio regime

- 1) Riporto limitato al quinquennio successivo
- 2) Compensazione al 100% del reddito
- 3) Nessuna modifica per perdite dei primi tre periodi d'imposta (riporto illimitato e compensazione al 100%)



Bilancio, le novità

Il nuovo trattamento fiscale dei leasing

ART. 1, CC. 162 E 163, LEGGE 147/2013 (LEGGE DI STABILITÀ 2014)

- modificati gli articoli 54 e 102 Tuir.
- la deduzione dei canoni di locazione finanziaria di beni strumentali per l'esercizio di arti e professioni è ammessa per un periodo non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito con decreto.
- beni immobili: deduzione ammessa per un periodo non inferiore a 12 anni.

Impresa utilizzatrice (imputazione canoni al conto economico)

- a prescindere dalla durata contrattuale prevista, la deduzione del leasing è ammessa per un periodo non inferiore alla metà (anziché 2/3) del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito con decreto, in relazione all'attività esercitata dall'impresa stessa.

• Beni immobili:

- a) la deduzione è ammessa per un periodo non inferiore a 12 anni;
- b) riguarda anche i **professionisti** (*incluso il bene a uso promiscuo*).

Decorrenza

Contratti di locazione finanziaria stipulati **dal 1.01.2014**

Deducibilità dei canoni leasing

- **la deduzione dei canoni leasing è, comunque, indipendente dalla durata del contratto.**
- **ai fini Irap nessun rilievo,** nella misura in cui si assume il principio di derivazione della base imponibile dal risultato che emerge dal bilancio – conto economico.
- **nessun effetto per i soggetti IAS.**
- **introdotta l'imposta di registro del 4%** sulla cessione, da parte degli utilizzatori dei beni strumentali in leasing, degli immobili strumentali, anche da costruire (nuovo art. 8-bis, Tariffa, parte prima Dpr 131/1986). Si tratta delle cessioni di immobili strumentali che, in base all'art. 10, n. 8-ter Dpr 633/1972 possono essere esenti da Iva oppure soggetti a Iva per opzione. Qualora la cessione riguardi il fabbricato, l'atto è già soggetto a imposta ipotecaria e catastale nella misura complessiva del 4%. La disposizione introduce l'imposta di registro, di importo analogo, per la cessione del contratto di leasing. La **base imponibile** è pari al corrispettivo pattuito per la cessione aumentato della quota capitale compresa nei canoni ancora da pagare oltre al prezzo di riscatto.
- **soppressa, dal 1.01.2014, l'imposta provinciale di trascrizione (Ipt)** nell'ipotesi di riscatto degli autoveicoli detenuti in leasing.

**Deducibilità canoni leasing per «beni mobili»
delle imprese**

**Fino al
31/12/2007**

deduzione legata
alla durata minima
del contratto pari
alla metà del
periodo di
ammortamento
tabellare

**Dall'1/1/2008 al
28/04/2012**

deduzione legata
alla durata minima
del contratto pari a
2/3 del periodo di
ammortamento
tabellare

**Dal 29/04/2012 al
31/12/2013**

durata contrattuale
libera e deduzione
ammessa per un
periodo non
inferiore a 2/3 del
periodo di
ammortamento
tabellare

Dall'1/1/2014

Durata
contrattuale libera e
deduzione per un
periodo non
inferiore alla metà
del periodo di
ammortamento
tabellare

**Deducibilità canoni leasing per «beni immobili»
delle imprese**

**Fino al
2/12/2005**

deduzione legata alla durata minima del contratto pari a 8 anni

**Dal
3/12/2005 al
31/12/2007**

deduzione legata alla durata minima del contratto pari alla metà del periodo di ammortamento tabellare con un minimo di 8 e un massimo di 15 anni

**Dall'1/1/2008
al 28/04/2012**

deduzione legata alla durata minima del contratto pari a 2/3 del periodo di ammortamento tabellare, con un minimo di 11 e un massimo di 18 anni

**Dal
29/04/2013 al
31/12/2013**

durata contrattuale libera e deduzione ammessa per un periodo non inferiore a 2/3 del periodo di ammortamento tabellare, con un minimo di 11 e un massimo di 18 anni

Dall'1/01/2014

Durata contrattuale libera e deduzione ammessa per un periodo non inferiore a 12 anni



Le società non operative

Società di comodo

- La normativa in questione ha molteplici implicazioni, prescindendo dagli aspetti soggettivi, quali:
- la determinazione dei **ricavi minimi** e del **reddito minimo** ai fini delle imposte sui redditi;
 - i riflessi dell'imputazione di tale reddito minimo ai fini **Irap**;
 - le **limitazioni** alla compensazione o al rimborso del credito Iva;
 - la disapplicazione della norma mediante **interpello**;
 - la **disciplina agevolativa** prevista dalla legge n. 296/2006 per lo scioglimento o la trasformazione in società semplice delle società non operative;
 - la **maggiorazione dell'aliquota Ires (38,00%)** in presenza di **perdite «sistemiche»**.

Società di comodo

- Scopo essenziale della normativa riguardante le cosiddette «società di comodo» è la **disincentivazione del ricorso all'utilizzo dello strumento societario come schermo per nascondere l'effettivo proprietario del bene**, avvalendosi delle più favorevoli norme previste per le società, costituite per gestire il patrimonio nell'interesse dei soci, anziché per esercitare un'attività commerciale.
- Così enucleato il principio ispiratore della norma primigenia (art. 30 legge n. 724/1994), **la disciplina in questione è stata oggetto di numerose modifiche (ben diciotto, considerando le ultime disposizioni ex D.L. n. 138/2011)**, che ne hanno significativamente modificato l'impianto originario.
- **In particolare, oltre al D.L. n. 138/2011, si segnalano il D.L. 4.07.2006, n. 223 e la L. 27.12.2006, n. 296**, dichiaratamente volti a scoraggiare ulteriormente gli utilizzi impropri dello schermo societario, miranti ad attuare lo spossessamento formale tra i beni e i loro proprietari (attività di mero godimento).

Società di comodo

Ciò rilevato, dalla lettura della materia emergono aspetti di evidente **criticità**, sintetizzabili come segue:

- il rischio, soprattutto dopo le modifiche normative intervenute con riguardo alla possibilità di fornire la prova contraria, che sia stata introdotta una **surrettizia tassazione di tipo patrimoniale**. In particolare, il prelievo sulle società di comodo assumerebbe la valenza di una tassa **sulla personalità giuridica e sulla responsabilità limitata o, comunque, sulla creazione di patrimoni autonomi e separati rispetto alla sfera degli effettivi proprietari**;
- la disciplina appare finalizzata a dirigere la tassazione verso **oggetti socialmente disapprovati, o comunque ritenuti scarsamente meritevoli**, anche a costo di scarsa chiarezza dell'effettiva capacità economica sottostante.
- In sintesi, una **«presunzione di evasione»**.

Società di comodo

Ciò premesso, con l'articolo 2, commi da 36-*quinquies* a 36-*duodecies* del D.L. 13.8.2011 n. 138, è stata integrata in modo significativo la disciplina delle società non operative (o di «comodo»), con un duplice scopo:

- contrastare l'utilizzo della forma societaria per l'intestazione di beni che, in realtà, permangono nella disponibilità dei soci o dei familiari, **innalzando per le società di comodo l'aliquota Ires al 38,00% dal 2012;**
- prevedere nuovi strumenti di controllo sulle società in perdita «sistemica»,** attribuendo loro lo *status* di società di comodo se questa situazione si protrae per almeno un triennio ovvero, nell'arco del triennio, per 2 periodi d'imposta e con la produzione di un reddito inferiore a quello minimo nel 3° (novità applicabile a decorrere dal 2012).

L'originario presupposto per considerare di comodo la società (*insufficienza dei ricavi*) e il nuovo (*stato di perdita strutturale*) sono alternativi: pertanto, le società saranno esposte alle penalizzazioni ex L. 724/1994 in presenza di anche solo uno di essi. La «vecchia», dunque, disciplina continua a essere in vigore.

Società di comodo

La maggiorazione riguarda i soli soggetti Ires; per le società di persone il reddito, pur se adeguato al minimo presunto, è tassato in capo ai soci secondo le aliquote ordinarie.

Secondo la Relazione al D.L. 138/2011 saranno soggette alla nuova aliquota Ires del 38%:

- sia le «vecchie» società di comodo, i cui ricavi sono inferiori a quelli minimi presunti;
- sia le «nuove» società di comodo (ovvero, strutturalmente in perdita).

La formulazione letterale della norma autorizza a ritenere che la maggiorazione del 38% sia applicabile al reddito complessivo della società e, quindi, anche all'eventuale parte eccedente il reddito minimo; la *ratio* della maggiorazione, infatti, è quella di colpire le società non operative per il semplice fatto di essere tali.



Le perdite su crediti

Deducibilità perdite su crediti – art. 101, c. 5 Tuir

- Le perdite di beni di cui al c. 1 dell'art. 101 Tuir, commisurate al costo non ammortizzato di essi, **e le perdite su crediti sono deducibili se risultano da elementi certi e precisi e in ogni caso, per le perdite su crediti**, se il debitore è assoggettato a procedure concorsuali o ha concluso un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'art. 182-bis del R.D. 16.03.1942, n. 267.
- **Ai fini del c. 5 dell'art. 101, il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale alla data:**
 - a) della sentenza dichiarativa di fallimento;
 - b) del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa;
 - c) del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo;
 - d) del decreto di omologazione dell'accordo di ristrutturazione;
 - e) del decreto che dispone la procedura di amministrazione delle grandi imprese in crisi.

Deducibilità perdite su crediti – art. 101, c. 5 Tuir

- **Gli elementi certi e precisi sussistono, in ogni caso, per i crediti di modesta entità e qualora sia decorso un periodo di 6 mesi dalla scadenza di pagamento del credito stesso.**
 - Il credito si considera di modesta entità quando ammonta a un importo superiore a **€ 5.000 per le imprese di più rilevante dimensione** (art. 27, c. 10 D.L. 29.11.2008, n. 185, conv. L. 28.01.2009, n. 2) e non superiore a **€ 2.500 per le altre imprese.**
 - Gli elementi certi e precisi sussistono, inoltre, **quando il diritto alla riscossione è prescritto.**
 - Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento Europeo e del Consiglio, del 19 luglio 2002, gli elementi certi e precisi sussistono, inoltre, in caso di cancellazione dei crediti dal bilancio operata in dipendenza di eventi estintivi.
- La preventiva individuazione della perdita subita deve essere rilevata in conto economico nel rispetto delle norme civilistiche e dei corretti principi contabili.
 - Nella determinazione del reddito di impresa, la deducibilità della perdita su crediti resta legata alla sua imputazione a conto economico, secondo il prudente apprezzamento dell'imprenditore in ordine al presumibile valore di realizzo del credito (art. 2426, c. 1, n. 8 C.C.).

Deducibilità perdite su crediti – art. 101, c. 5 Tuir

Regola

La deducibilità è subordinata alla presenza di **elementi certi e precisi**.

Eccezione

Sempre deducibili se il debitore è assoggettato a procedure concorsuali o se ha concluso un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato.

Novità

- Crediti di modesta entità (€ 2.500 o € 5.000).
- Termine di scadenza decorso da almeno 6 mesi.



Condizioni congiunte

- Crediti prescritti (art. 2496 C.C.).

- Crediti cancellati in bilancio da soggetti IAS (rettifiche di valore Standard IAS 39).

N.B.

- Per «**imprese di più rilevante dimensione**» si intendono quelle con **volume di affari/ricavi non inferiori a € 100.000.000.**



La rivalutazione dei beni d'impresa

Rivalutazione dei beni d'impresa

ART. 1, CC. 140-146, LEGGE 147/2013 (STABILITÀ 2014)

• **i soggetti Ires che non adottano i principi contabili internazionali nella redazione del bilancio, possono, anche in deroga all'articolo 2426 C.C. e a ogni altra disposizione di legge vigente in materia, rivalutare i beni d'impresa e le partecipazioni risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31.12.2012.**

• **l'estensione della rivalutazione alle imprese individuali e alle società di persone (indipendentemente dal regime contabile adottato), nonché agli enti non commerciali e ai soggetti non residenti con stabile organizzazione in Italia deriva dal richiamo, presente nel c. 146, all'articolo 15 della legge n. 342/2000).**

Esclusione

Immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa

Aspetti operativi della rivalutazione

- Esecuzione nel bilancio o rendiconto dell'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2012 (termine di approvazione scadente successivamente al 1.01.2014).
- Obbligo di rivalutare tutti i beni appartenenti alla stessa categoria omogenea.
- Annotazione nel relativo inventario e nella nota integrativa.

Rivalutazione dei beni d'impresa

Affrancamento del saldo attivo di rivalutazione

Può avvenire, in tutto o in parte, con l'applicazione di un'**imposta sostitutiva** delle imposte sui redditi, dell'Irap e di eventuali addizionali nella misura **del 10%**.



Riconoscimento del maggior valore rivalutato

Ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap, a decorrere dal 3° esercizio successivo **(2016)** a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita.

Condizione

Versamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'Irap e di eventuali addizionali nella misura del:

- 16% per i beni ammortizzabili;
- 12% per i beni non ammortizzabili.

Rivalutazione dei beni d'impresa

Cessione a titolo oneroso
Assegnazione ai soci
Destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa
Consumo personale o familiare dell'imprenditore



Cessione beni rivalutati in data anteriore rispetto all'inizio del 4° esercizio successivo (2017) a quello nel cui bilancio la rivalutazione è stata eseguita.



Determinazione plusvalenze o minusvalenze:
il valore di riferimento è il **costo ante rivalutazione.**

Rivalutazione dei beni d'impresa

Versamento imposte sostitutive

- **3 rate annuali** di pari importo, **senza interessi**.
- **1^a rata**: entro il termine di versamento del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo di imposta con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita.
- **Rate successive**: entro il termine rispettivamente previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative ai periodi d'imposta successivi.



Nota bene

È possibile la **compensazione** con eventuali crediti tributari

Norma di rinvio

Si applicano, in quanto compatibili, le seguenti disposizioni:

- artt. 11, 13, 14 e 15 L. 342/2000;
- D.M. Finanze 13.04.2001, n. 162;
- regolamento di cui al D.M. Economia 19.04.2002, n. 86;
- art. 1, cc. 475, 477 e 478 L. 311/2004.

Rivalutazione dei beni d'impresa

Calcolo ammortamenti



Per effetto della **rivalutazione**, effettuata nel **bilancio 2013**, oltre all'incremento del valore del bene, **umentano** anche le quote di ammortamento, a decorrere **dal 2014**.



- **Gli effetti immediati sono solo civilistici**, poiché gli effetti fiscali della rivalutazione sono differiti al 2016.
- Pertanto, nel 2014 e 2015 i valori fiscali delle quote di ammortamento sono calcolati al netto della rivalutazione.
- Nel **modello Unico** occorre effettuare una **variazione in aumento**, pari alla differenza fra quota civilistica e quota fiscale.
- In sintesi, i benefici riguardano l'incremento del patrimonio netto, anche per quanto concerne l'impatto delle perdite civilistiche e la possibilità di copertura delle medesime.

Rivalutazione dei beni d'impresa

Fabbricato strumentale

Tre immobili, di cui:

- uno strumentale per destinazione (sede);
- uno strumentale per natura;
- uno, non strumentale, affittato a terzi soggetti (investimento).

- La rivalutazione deve essere eseguita per categorie omogenee e per tutti i beni inclusi nella medesima categoria (fabbricati non strumentali, strumentali per destinazione e strumentali per natura).
- Nel caso di specie è **possibile rivalutare, alternativamente, le singole categorie ovvero tutti i beni.**

Rivalutazione dei beni d'impresa

Leasing

- Società non las che possiede un macchinario acquisito mediante contratto di leasing, indicato fra i conti d'ordine in calce al bilancio e nella nota integrativa.
- Nel corso del 2013 ha riscattato il bene.

- Nel caso prospettato la rivalutazione sarebbe stata possibile **solo se il riscatto fosse avvenuto nel corso dell'esercizio 2012** (cfr. circolare n. 18/E/2006).
- Pertanto, è preclusa l'opzione prevista dalla legge di stabilità.

Rivalutazione dei beni d'impresa

Regime di contabilità semplificata



- S.n.c. in regime di contabilità semplificata rivaluta un macchinario strumentale.
- Distribuisce ai soci il saldo attivo di rivalutazione.



- Il saldo attivo di rivalutazione, iscritto nelle poste del patrimonio netto e pari al maggior valore rivalutato del bene – al netto dell'imposta sostitutiva – costituisce, ai fini fiscali, una riserva in sospensione d'imposta e, salvo affrancamento, la distribuzione comporta la tassazione.
- Ciò premesso, **la regola non vale per i soggetti in contabilità semplificata, che non possono iscrivere una riserva in sospensione d'imposta (manca il bilancio); conseguentemente, la distribuzione del saldo non genera effetti fiscali (circolare 26.01.2001, n. 5/E).**

Rivalutazione dei beni d'impresa

Regime di contabilità semplificata



- Impresa individuale il cui immobile strumentale risulta dal registro Iva acquisto e dal libro dei cespiti.
- Costo storico inferiore al valore di mercato.



- Indipendentemente dall'assenza del bilancio, è possibile effettuare la **rivalutazione del bene che risulta dai registri al 31.12.2012.**
- Rileva, peraltro, anche la prova fattuale, ossia la dimostrazione che il bene è effettivamente utilizzato per l'attività d'impresa.

RISOLUZIONE 20.12.2013, N. 101/E: SOCIETÀ NON OPERATIVE EX ART. 30 L. N. 724/1994 RIVALUTAZIONE IMMOBILI D.L. 185/2008: VALORE FISCALE AI FINI DELLA MEDIA DEL TRIENNIO

Quesiti
posti
all'Agenzia
delle Entrate



- Valori fiscali di detti immobili per il periodo d'imposta **2013** e per i precedenti (**2012 e 2011**) ai fini della determinazione dei ricavi minimi presunti relativi al periodo d'imposta 2013.
- Se l'**aliquota del 4%** trovi applicazione per gli immobili rivalutati ai sensi del D.L. n. 185/2008, ancorché non destinati ad uso abitativo.

Il documento di prassi richiama precedenti pronunciamenti, ai fini della determinazione dei ricavi minimi presunti, quali la **circolare 19.03.2009, n. 11/E**, che, a sua volta, richiamava quanto rilevato con la **circolare 4.05.2007, n. 25/E** (rivalutazione effettuata ai sensi della legge n. 266/2005).

Circolare
19.03.2009,
n. 11/E



Immobili rivalutati ex D.L. n. 185/2008 (con riconoscimento ai fini fiscali): la determinazione delle risultanze medie dell'esercizio e dei due precedenti deve avvenire distinguendo tra:

- «valore non rivalutato», applicabile fino al 2012;
- «valore fiscalmente rilevante», rilevante dal 2013.

I nuovi limiti alle compensazioni

I nuovi limiti alle compensazioni

Il punto sulla compensazione dei crediti Irpef e Ires

Ambito applicativo	Contribuenti, individuali e/o collettivi anche privati, che intendono utilizzare in compensazione “orizzontale” crediti per II.DD., Irap, ritenute d’acconto e imposte sostitutive superiori a 15 mila euro
Decorrenza	Dal 2014, ma con riferimento ai crediti indicati nella dichiarazione riferita al periodo d’imposta 2013
Esclusioni	I crediti vantati di ammontare non superiore a 15 mila euro o che sono compensati in modalità verticale
Procedura	Rilascio del visto di conformità da parte di soggetto abilitato iscritto negli elenchi della Direzione Regionale delle Entrate, competente per territorio. Possibile il rilascio del visto a cura di soggetti che esercitano il controllo contabile, per i soggetti diversi dalle persone fisiche e assimilati (soggetti collettivi)

I nuovi limiti alle compensazioni

Sanzioni

Sono previste più tipologie, in relazione all'infrazione commessa:

- in presenza di debiti erariali iscritti a ruolo e scaduti alla data della compensazione di ammontare superiore a 1.500 euro si rende applicabile una sanzione del 50% di quanto iscritto a ruolo
- in presenza di rilascio di visto infedele, sanzione da euro 258 a euro 2.582, oltre alla sospensione dell'autorizzazione al rilascio del visto e alla possibile inibizione della facoltà di rilascio, in presenza di ripetute violazioni
- allungamento del termine per la riscossione (entro il 31/12 dell'ottavo anno successivo a quello dell'utilizzo indebito), sanzione dal 100 al 200% del relativo importo, con incremento al 200%, in presenza di compensazione di crediti inesistenti ed esclusione della definizione agevolata (1/3 della sanzione)

A stylized tree with a network of nodes and lines for its canopy, and two simple trunks at the bottom. The nodes are small grey circles, and the lines are thin grey lines. The background is white.

Il ritorno della tassazione fondiaria per le società agricole

La tassazione fondiaria delle società agricole

Facoltà

Il comma 36, dell'articolo 1, della Legge n. 147/2013 (Legge di Stabilità 2014), attraverso l'abrogazione dei commi 513 e 514, della Legge 228/2012, ha ripristinato:

- la **tassazione fondiaria per le società agricole** diverse dalle società semplici per le quali questo tipo di tassazione è naturale (comma 1093, legge 296/2006)
- la **tassazione forfetizzata** (25% dei ricavi) per le società di manipolazione e trasformazione dei prodotti agricoli (comma 1094, legge 296/2006)

Tale tipo di tassazione è opzionale, quindi una mera facoltà.

Attenzione: la detta tassazione si rende applicabile alle società personali e di capitali, nonché alle società cooperative, escluse le società per azioni (e, limitatamente alla tassazione forfetizzata, con esclusione delle cooperative)

La tassazione fondiaria delle società agricole

Requisiti

Prima di esercitare l'opzione, le società indicate devono rivestire la qualifica di società agricole, ai sensi dell'articolo 2, d.lgs. 99/2004) ovvero devono :

- inserire nella propria denominazione o ragione sociale la locuzione «società agricola» per intero, senza abbreviazioni o acronimi

- aver adeguato, prima dell'esercizio dell'opzione, i propri statuti e/o patti sociali inserendo quale oggetto sociale «l'esercizio esclusivo delle attività agricole individuate nell'articolo 2135 c.c.»

Dopodiché, esercitata l'opzione, possono:

- determinare il reddito ai sensi dell'articolo 32, D.P.R. 917/1986 (T.U.I.R.), ai sensi del comma 1093, art. 1, legge 296/2006

- determinare il reddito forfetariamente utilizzando il coefficiente di redditività del 25%

Arrivederci al prossimo incontro:

VideoFisco - 26 marzo 2014

Bilancio 2013 (parte 2^a): approfondimenti; Il punto su fiscalità immobiliare e imposte sostitutive

a cura di Andrea Scaini e Stefano Zanon