

Le operazioni di chiusura
di fine esercizio e la
rilevazione delle imposte

IL BILANCIO DI
ESERCIZIO DELLE
SOCIETA' DI CAPITALI
Webinar 22.12.2020

Organizzato da:
Fondazione Accademia Romana di Ragioneria
«Giorgio Di Giuliomaria»
In collaborazione con l'Istituto per il Governo
Societario

Il bilancio di esercizio delle società di capitali



Le operazioni di chiusura di fine esercizio

Alcune novità bilancio 2020

Continuità aziendale

Perdite di esercizio e le disposizioni
del Decreto Liquidità

La rivalutazione dei beni d'impresa

Continuità aziendale e le disposizioni del Decreto Rilancio

Articolo 7 Decreto Legge 8 aprile 2020, n.23 (decreto “Liquidità)

Articolo 38-*quater* Decreto 19 maggio 2020 n. 34 (decreto “Rilancio”),

Nella redazione del bilancio dell’esercizio in corso al 31.12.2020 la valutazione delle voci e della prospettiva della continuazione dell’attività di cui all’art. 2423-*bis*, comma 1, n. 1) del Codice civile, può comunque essere effettuata tenendo conto delle risultanze dell’ultimo bilancio di esercizio chiuso entro il 23.02.2020, consentendo di evitare l’applicazione dei normali criteri di valutazione e in particolare quelli concernenti la continuità aziendale.

Restano ferme tutte le altre disposizioni relative alle informazioni da fornire nella Nota integrativa e alla Relazione sulla gestione, comprese quelle relative ai rischi e alle incertezze concernente gli eventi successivi, nonché alla capacità dell’azienda di continuare a costituire un complesso economico funzionante destinato alla produzione del reddito.

Continuità aziendale

OIC – Documento interpretativo 8 – 5 novembre 2020 – Bozza in consultazione

La deroga prevista dalla norma si applica ai bilanci d'esercizio chiusi successivamente al 23 febbraio 2020 e prima del 31 dicembre 2020 (ad esempio i bilanci che chiudono al 30 giugno 2020) e **ai bilanci in corso al 31 dicembre 2020** (ad esempio i bilanci che chiudono al 31 dicembre 2020 oppure al 30 giugno 2021).

Nei bilanci degli esercizi chiusi in data successiva al 23 febbraio 2020 e prima del 31 dicembre 2020 (ad esempio al 30 giugno 2020) e **nei bilanci degli esercizi in corso al 31 dicembre 2020** (ad esempio chiusi al 31 dicembre 2020, ovvero al 30 giugno 2021) **la società può avvalersi della deroga se nell'ultimo bilancio approvato** (ad esempio chiuso al 30 giugno 2019, al 31 dicembre 2019 ovvero al 30 giugno 2020) **la valutazione delle voci è stata fatta nella prospettiva della continuazione dell'attività** in applicazione del paragrafo 21 oppure del paragrafo 22 dell'OIC 11

Continuità aziendale

OIC – 11

21. L'articolo 2423-bis, comma 1, n. 1, del codice civile, prevede che la **valutazione delle voci di bilancio sia fatta nella prospettiva della continuazione dell'attività** e quindi tenendo conto del fatto che l'azienda costituisce un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito.

22. Nella fase di preparazione del bilancio, la direzione aziendale deve effettuare **una valutazione prospettica della capacità dell'azienda di continuare a costituire un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito per un prevedibile arco temporale futuro**, relativo a un periodo **di almeno dodici mesi** dalla data di riferimento del bilancio

Perdite di esercizio e le disposizioni del Decreto Liquidità

Decreto-legge del 08/04/2020 n. 23

Art. 6. (Disposizioni temporanee in materia di riduzione del capitale)

A decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto e **fino alla data del 31 dicembre 2020** per le fattispecie verificatesi nel corso degli esercizi chiusi entro la predetta data **non si applicano gli articoli 2446**, commi secondo e terzo, **2447, 2482-bis**, commi quarto, quinto e sesto, e **2482-ter** del codice civile. Per lo stesso periodo **non opera la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale** di cui agli articoli **2484**, primo comma, numero 4), e **2545-duodecies** del codice civile.

Perdite di esercizio e le disposizioni del Decreto Liquidità

Decreto-legge del 08/04/2020 n. 23 – Relazione illustrativa

«...Si palesa una prospettiva di notevole difficoltà nel reperire i mezzi per un adeguato rifinanziamento delle imprese. In quest'ottica la previsione in esame mira ad evitare che la perdita del capitale, dovuta alla crisi COVID-19 e verificatasi nel corso degli esercizi chiusi al 31 dicembre 2020, ponga gli amministratori di un numero elevatissimo di imprese nell'alternativa – palesemente abnorme - tra l'immediata messa in liquidazione, con perdita della prospettiva di continuità per imprese anche performanti, ed il rischio di esporsi a responsabilità per gestione non conservativa ai sensi dell'articolo 2486 del codice civile.

La sospensione degli obblighi previsti dal Codice civile in termine di perdita del capitale sociale, per contro, tiene conto della necessità di fronteggiare le difficoltà dell'emergenza Covid-19 con una chiara rappresentazione della realtà, non deformata da una situazione contingente ed eccezionale.»

La rivalutazione dei beni d'impresa – cenni

Decreto-legge del 14/08/2020 n. 104 – Articolo 110

- In deroga all'art. 2426 c.c. per i soggetti che non adottano i principi contabili internazionali è prevista una nuova **rivalutazione dei beni dell'impresa nel bilancio al 31.12.2020** costituendo, in tal modo, una riserva che incrementa il patrimonio netto.
- La rivalutazione è gratuita se la stessa è determinata per avere effetti ai soli fini civilistici.
- La rivalutazione ha effetti anche fiscali nel caso si paghi l'imposta sostitutiva pari al 3% dei maggiori valori iscritti, con riconoscimento dei maggiori valori anche ai fini fiscali
- L'imposta sostitutiva del 3% (Irpef, Ires, Irap) è indeducibile, può essere versata in un massimo di 3 rate e può essere oggetto di compensazione

La rivalutazione dei beni d'impresa – cenni

Decreto-legge del 14/08/2020 n. 104 – Articolo 110

- Sono rivalutabili **i beni risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31.12.2019**, e ininterrottamente presenti nel bilancio dell'esercizio in corso al 31.12.2020 cioè:
- i beni materiali;
- i beni immateriali tutelati (esclusi avviamento, costi pluriennali Circolare 16/11/2000, n. 207, paragrafo 1.2.1);
- le partecipazioni immobilizzate.

Sono esclusi dalla rivalutazione i beni immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa.

Gli amministratori e l'Organo di controllo devono indicare e motivare i criteri seguiti nella rivalutazione e attestare che la rivalutazione non eccede il "valore massimo".

Perizia di stima giurata non obbligatoria ma necessaria

Le operazioni di chiusura di fine esercizio

Il bilancio di verifica

Verifica contabile per consentire il passaggio dai dati contabili ai valori di bilancio

I dati contabili costituiscono un insieme di informazioni quantitative che necessitano di essere coordinati per redigere il bilancio nel rispetto delle disposizioni di cui all'articolo 2423 c.c.

La chiusura dell'esercizio. La determinazione del reddito di periodo alla data convenzionalmente stabilita

La continuità dell'azienda e l'interruzione apparente della gestione mediante la redazione del bilancio di esercizio secondo il principio previsto dall'articolo 2423 bis, comma 1, n. 1) c.c.

Le operazioni di chiusura di fine esercizio

Dai valori contabili ai dati di bilancio

I dati contabili e la determinazione della competenza economica di esercizio

Imputazione all'esercizio dei componenti negativi e positivi di reddito

Concetto di competenza economica:

- Articolo 2423 bis c.c.

(distinzione tra principio di competenza economica e principio di cassa)

- Articolo 109, comma 1, TUIR

- Articolo 109, comma 4 , TUIR

Costi e ricavi di competenza dell'esercizio

Concetto di competenza economica

L'art. 2423 - *bis* Cod. Civ. prevede che:

Nella redazione del bilancio devono essere osservati i seguenti principi:

...omissis...

3) si deve tener conto dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio, indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento;

Distinzione tra principio di competenza economica e principio di cassa

Concetto di competenza economica

PRINCIPIO DI COMPETENZA

ARTICOLO 109, comma 1, TUIR

- **1. I ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi, per i quali le precedenti norme della presente Sezione non dispongono diversamente, concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza; tuttavia i ricavi, le spese e gli altri componenti di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare concorrono a formarlo nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni**

Concetto di competenza economica

PRINCIPIO DI COMPETENZA

ARTICOLO 109, comma 4, TUIR

- **4. Le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati al conto economico relativo all'esercizio di competenza. Si considerano imputati a conto economico i componenti imputati direttamente a patrimonio per effetto dei principi contabili adottati dall'impresa.**

...omissis...

Costo e ricavi di competenza - definizione

- Il **COSTO** è di competenza dell'esercizio nel quale è sostenuto :
 - se nell'esercizio trova il suo correlativo ricavo;
 - non trova o non potrà trovare ragionevolmente nell'esercizio il suo correlativo ricavo
- Il **RICAVO** è di competenza dell'esercizio nel quale è conseguito:
 - se nell'esercizio trova il suo correlativo costo;
 - non trova o non potrà trovare ragionevolmente nell'esercizio il suo correlativo costo

Passaggio dai valori contabili ai valori di bilancio – Il bilancio e la clausola generale

- Il passaggio dai valori contabili ai valori di bilancio avviene mediante l'applicazione del principio di competenza economica temporale con l'ausilio delle scritture contabili
- La trasformazione dei dati contabili - compiutamente e correttamente rilevati - in valori di bilancio nel rispetto delle disposizioni di legge e dei principi contabili consente di affermare che il bilancio soddisfa la clausola generale prevista dall'articolo 2423 c.c. essendo lo stesso soddisfa la clausola generale ed è, quindi, redatto con chiarezza rappresentando in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria della società e il risultato economico dell'esercizio.

Le operazioni di chiusura di fine esercizio

Scritture di chiusura

Scritture di asestamento

Scritture di epilogo

Scritture di chiusura generale
dei conti

Il principio di prudenza – articolo 2423-bis c.c – OIC n. 11

1) la valutazione delle voci deve essere fatta secondo prudenza e nella prospettiva della continuazione dell'attività';

OIC 11 - § 16 - La valutazione delle voci secondo prudenza comporta la ragionevole cautela nelle stime in condizioni di incertezza

2) si possono indicare esclusivamente gli utili realizzati alla data di chiusura dell'esercizio;

4) si deve tener conto dei rischi e delle perdite di competenza dell'esercizio, anche se conosciuti dopo la chiusura di questo;

5) gli elementi eterogenei ricompresi nelle singole voci devono essere valutati separatamente;

OIC 11 - § 17 il principio della prudenza comporta che gli elementi eterogenei componenti le singole voci siano valutati separatamente. Ad esempio, nell'OIC 13 "Rimanenze" si precisa che la valutazione delle rimanenze si effettua autonomamente per ciascuna categoria di elementi che compongono la voce, nel rispetto della previsione di legge. Così evitando che i plusvalori di alcuni elementi possano compensare i minusvalori di altri.

Il principio di prudenza – articolo 2423-bis c.c – OIC n. 11

OIC 11 - § 19 Effetto asimmetrico delle disposizioni di cui all'articolo 2423-bis c.c.

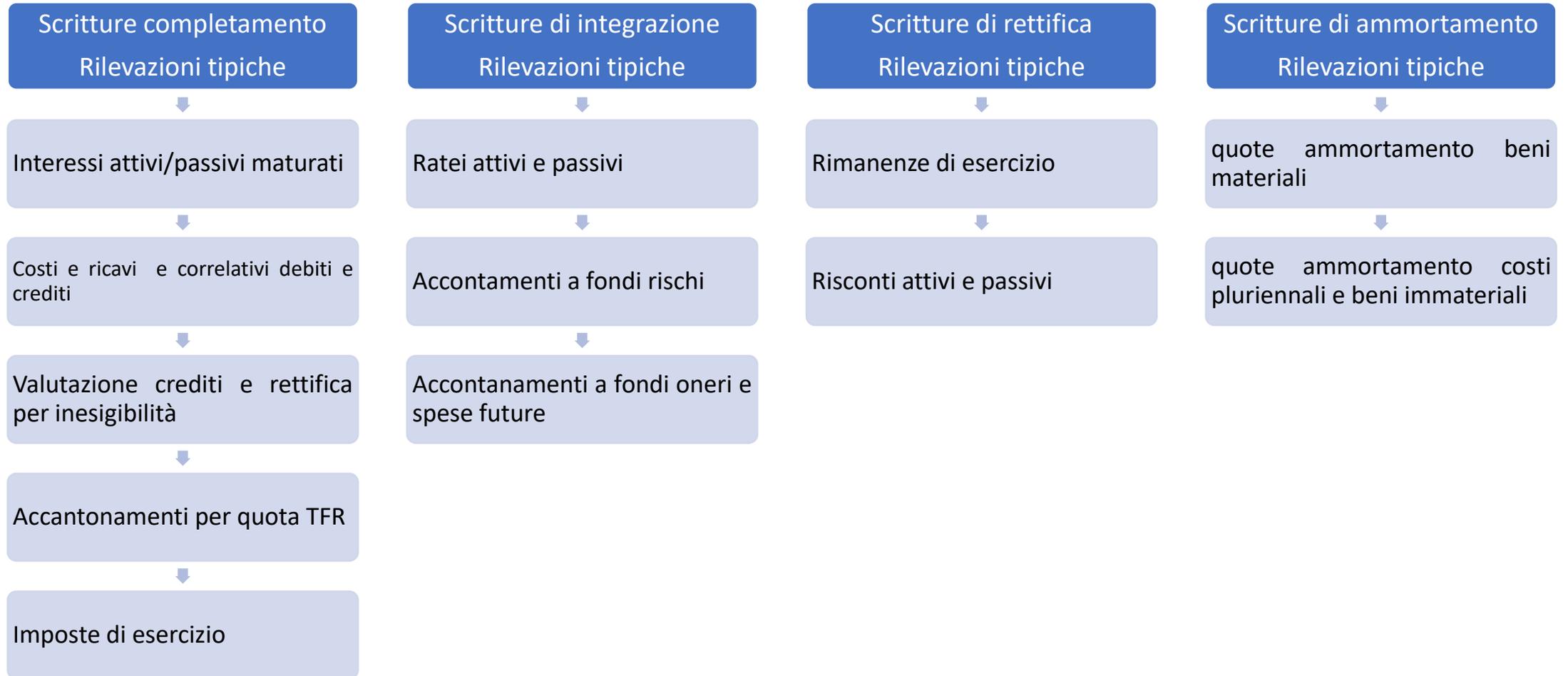
Prevalenza del principio della prudenza rispetto a quello della competenza nella contabilizzazione dei componenti economici: a) utili non realizzati non devono essere contabilizzati; b) perdite, anche se non definitivamente realizzate, devono essere tenute in considerazione nella redazione del bilancio.

Eccezioni al principio di asimmetria dell'articolo 2423-bis c.c. sono espressamente individuate dalle disposizioni del codice civile: a) variazioni positive e negative del fair value degli strumenti finanziari derivati; b) utili e perdite su cambi non realizzati, derivanti dalla conversione di attività e passività in valuta non ancora regolate alla data di chiusura dell'esercizio

OIC 11 - § 20 OIC individua anche altre fattispecie, ad esempio:

- 1) utili derivanti dall'iscrizione di imposte anticipate ai sensi dell'OIC 25 "Imposte sul reddito" che sono rilevati solo se ragionevolmente certi, mentre tale cautela non è prevista per le imposte differite.
- 2) trattamento in bilancio delle attività potenziali, ai sensi dell'OIC 31 "Fondi rischi e oneri e TFR" le attività e gli utili potenziali, anche se probabili, non sono rilevati in bilancio per il rispetto del principio della prudenza

Le scritture di assestamento



Scritture di integrazione e rettifica: RATEI E RISCONTI

Codice civile

- **art. 2423-bis** **Principi di redazione del bilancio**
- **art 2424** **Contenuto dello stato patrimoniale**
- **art. 2424-bis** **Disposizioni relative a singole voci dello stato patrimoniale**
- **art.2427** **Contenuto della nota integrativa**
- **art. 2435-bis** **Bilancio in forma abbreviata**
- **art. 2435-ter** **Bilancio delle micro imprese**

Principio contabile nazionale

- **OIC 18**

Scritture di integrazione e rettifica: RATEI E RISCONTI

L'art. 2423 - *bis* Cod. Civ. prevede che:

Nella redazione del bilancio devono essere osservati i seguenti principi:

...omissis...

3) si deve tener conto dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio, indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento;

Scritture di integrazione e rettifica: RATEI E RISCOINTI

L'art. 2424 Cod. Civ. prevede che:

Nell'attivo dello stato patrimoniale siano indicati i ratei e i risconti attivi (D)

Nel passivo dello stato patrimoniale siano indicati i ratei e i risconti passivi (E).

Scritture di integrazione e rettifica: RATEI E RISCONTI

L'articolo 2424 *bis*, comma 6, c.c. prevede che:

Nella voce **ratei attivi** devono essere iscritti i proventi di competenza dell'esercizio esigibili in esercizi successivi

Nella voce **risconti attivi** devono essere iscritti i costi sostenuti entro la chiusura dell'esercizio ma di competenza di esercizi successivi

Nella voce **ratei passivi** devono essere iscritti i costi di competenza dell'esercizio esigibili in esercizi successivi

Nella voce **risconti passivi** devono essere iscritti i proventi percepiti entro la chiusura dell'esercizio ma di competenza di esercizi successivi.

Possono essere iscritte in tali voci soltanto quote di costi e proventi, comuni a due o piu' esercizi, l'entita' dei quali vari in ragione del tempo.

Scritture di integrazione e rettifica: RATEI E RISCOINTI

I ratei attivi e passivi
rappresentano crediti e debiti in moneta

RATEI ATTIVI misurano,

quote di proventi la cui integrale liquidazione avverrà in un successivo esercizio, ma di competenza, per la parte da essi misurata, dell'esercizio a cui si riferisce il bilancio

RATEI PASSIVI misurano,

quote di costi la cui integrale liquidazione avverrà in un successivo esercizio, ma di competenza, per la parte da essi misurata, dell'esercizio a cui si riferisce il bilancio

Scritture di integrazione e rettifica: RATEI E RISCOINTI

OIC 18 - I ratei attivi e passivi

3. I ratei attivi rappresentano quote di proventi di competenza dell'esercizio cui si riferisce il bilancio, che avranno manifestazione finanziaria in esercizi successivi.

4. I ratei passivi rappresentano quote di costi di competenza dell'esercizio cui si riferisce il bilancio, che avranno manifestazione finanziaria in esercizi successivi.

Scritture di integrazione e rettifica: RATEI E RISCOINTI

*collegati a **fenomeni economici**
che si sviluppano, tendenzialmente,
con **andamenti proporzionali al decorso del tempo***

valori di natura FINANZIARIA
***debiti e crediti in corso di maturazione che misurano
costi e ricavi***
(inerenti a fenomeni comuni a due o più esercizi)
di competenza economica dell'esercizio che avranno la loro
manifestazione finanziaria nel corso di uno o più esercizi futuri

Scritture di integrazione e rettifica: RATEI E RISCONTI

SCRITTURE DI ASSESTAMENTO Scritture di integrazione e rettifica

MISURAZIONE DEL RICAVO – RATEI ATTIVI

INTEGRAZIONE DEL RICAVO - CONTO ECONOMICO

INTEGRAZIONE DEL COSTO – CONTO ECONOMICO

MISURAZIONE DEL COSTO – RATEI PASSIVI

Scritture di integrazione e rettifica: RATEI E RISCONTI

I risconti attivi esprimono quote di costi rilevati integralmente nell'esercizio in corso o in precedenti esercizi e rappresentano la quota parte rinviata ad uno o più esercizi successivi.

I risconti passivi esprimono quote di proventi rilevati integralmente nell'esercizio in corso od in precedenti esercizi e rappresentano la quota parte rinviata ad uno o più esercizi successivi.

Scritture di integrazione e rettifica: RATEI E RISCONTI

OIC 18 - I risconti attivi e passivi

5. I risconti attivi rappresentano quote di costi che hanno avuto manifestazione finanziaria nel corso dell'esercizio in chiusura o in precedenti esercizi, ma sono di competenza di uno o più esercizi successivi. Essi rappresentano la quota parte dei costi rinviata ad uno o più esercizi successivi.

6. I risconti passivi rappresentano quote di proventi che hanno avuto manifestazione finanziaria nel corso dell'esercizio in chiusura o in precedenti esercizi ma sono di competenza di uno o più esercizi successivi. Essi rappresentano la quota parte dei proventi rinviata ad uno o più esercizi successivi

Scritture di integrazione e rettifica: RATEI E RISCOINTI

valori di natura ECONOMICA
– quote di costo o di ricavo –
(inerenti a fenomeni comuni a due o più esercizi)
che hanno avuto

manifestazione finanziaria entro l'esercizio in chiusura

ma che risultano essere di

competenza economica di uno o più esercizi futuri

Scritture di integrazione e rettifica: RATEI E RISCONTI

Articolo 2435-ter C.C. - Bilancio delle micro imprese

**la voce D dell'attivo *D) Ratei e risconti*
può essere comprese nella voce CII**

C) Attivo circolante

II - Crediti, con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo

**la voce E del passivo *E) Ratei e risconti,*
può essere compresa nella voce D**

D) Debiti, con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo

Scritture di integrazione e rettifica: RATEI E RISCONTI

SCRITTURE DI ASSESTAMENTO Scritture di rettifica

RINVIO AL FUTURO ESERCIZIO – RISCONTI ATTIVI

RETTIFICA DI COSTO - CONTO ECONOMICO

RETTIFICA DI RICAVO – CONTO ECONOMICO

RINVIO AL FUTURO ESERCIZIO – RISCONTI PASSIVI

Scritture di integrazione e rettifica: RATEI E RISCONTI

CLASSIFICAZIONE E CONTENUTO DELLE VOCI

I ratei e i risconti attivi sono iscritti nella voce D) dell'attivo patrimoniale, ed i ratei e i risconti passivi sono iscritti nella voce E) del passivo.

9. La contropartita nel conto economico dell'iscrizione di un rateo trova collocazione fra i proventi e i costi secondo la natura del rapporto economico.

10. La contropartita nel conto economico dell'iscrizione di un risconto trova collocazione a rettifica dei correlati proventi e costi già contabilizzati. La rettifica così attuata produce la diretta riduzione dell'onere o del provento originariamente rilevato in modo che, nel conto economico, emerga la sola quota di competenza dell'esercizio.

Scritture di integrazione e rettifica: RATEI E RISCOINTI

RILEVAZIONE INIZIALE – OIC 18 par. 12

Richiamo delle disposizioni di cui all'articolo 2424 *bis* c.c., comma 6, prevede che:

Nella voce **ratei attivi** devono essere iscritti i proventi di competenza dell'esercizio esigibili in esercizi successivi

Nella voce **risconti attivi** devono essere iscritti i costi sostenuti entro la chiusura dell'esercizio ma di competenza di esercizi successivi

Nella voce **ratei passivi** devono essere iscritti i costi di competenza dell'esercizio esigibili in esercizi successivi

Nella voce **risconti passivi** devono essere iscritti i proventi percepiti entro la chiusura dell'esercizio ma di competenza di esercizi successivi.

Possono essere iscritte in tali voci soltanto quote di costi e proventi, comuni a due o più esercizi, l'entità dei quali vari in ragione del tempo.

Scritture di integrazione e rettifica: RATEI E RISCOINTI

RILEVAZIONE INIZIALE – OIC 18 par 13

La rilevazione di un rateo o di un risconto avviene sussistendo le seguenti condizioni:

- **il contratto inizia in un esercizio e termina in uno successivo;**
- **il corrispettivo delle prestazioni è contrattualmente dovuto in via anticipata o posticipata rispetto a prestazioni comuni a due o più esercizi consecutivi;**
- **l'entità dei ratei e risconti varia con il trascorrere del tempo.**

Scritture di integrazione e rettifica: RATEI E RISCONTI

RILEVAZIONE INIZIALE – OIC 18 par 14

Attenzione! Non possono essere inclusi tra i ratei e i risconti

- **i proventi e gli oneri la cui competenza è maturata per intero nell'esercizio cui si riferisce il bilancio o in quelli successivi.**

Esempi: le fatture da emettere e ricevere, interessi attivi maturati ma non ancora accreditati su conti correnti, gli anticipi ricevuti o pagati nel corso dell'anno a fronte di canoni di locazione che maturano solo nell'esercizio successivo.

Scritture di integrazione e rettifica: RATEI E RISCONTI

VALUTAZIONE E RILEVAZIONI SUCCESSIVE – OIC 18

15. I ratei e i risconti si riferiscono a ricavi e costi la cui competenza è anticipata o posticipata rispetto alla manifestazione finanziaria. L'importo dei ratei e dei risconti è determinato mediante la ripartizione del ricavo o del costo, al fine di attribuire all'esercizio in corso solo la quota parte di competenza.

Criterio del tempo fisico

16. Qualora le prestazioni contrattuali rese o ricevute abbiano un contenuto economico costante nel tempo, la ripartizione del provento o del costo (e dunque l'attribuzione all'esercizio in corso della quota parte di competenza) è effettuata in proporzione al tempo (cd. criterio del tempo fisico).

Scritture di integrazione e rettifica: RATEI E RISCONTI

Criterio del tempo fisico – Contratti di durata OIC 18 par 17

contratti di durata nei quali l'addebito dei relativi corrispettivi avviene per ricorrenti e uguali periodi di tempo (con rate trimestrali, semestrali, annuali, ecc.), uno dei quali è a cavallo di due o più esercizi consecutivi.

Esempi: canoni dei contratti di locazione, premi dei contratti assicurativi

Scritture di integrazione e rettifica: RATEI E RISCONTI

Criterio del tempo economico - OIC 18 par 18

18. Qualora, invece, **le prestazioni contrattuali rese o ricevute non abbiano un contenuto economico costante nel tempo**, la ripartizione del provento o del costo (e dunque l'attribuzione all'esercizio in corso della quota parte di competenza) è effettuata in rapporto alle condizioni di svolgimento della gestione (cd. criterio del tempo economico).

LA QUOTA DI COSTO O DI PROVENTO IMPUTABILE ALL'ESERCIZIO RIFLETTE ANCHE I CONTENUTI ECONOMICI DELL'OPERAZIONE

Scritture di integrazione e rettifica: RATEI E RISCONTI

Criterio del tempo economico - OIC 18 par 19

Esempio:

Contratto di locazione di un immobile che viene utilizzato solo per una parte dell'anno (come nell'ipotesi di un'attività alberghiera stagionale) ma il pagamento del canone copre un periodo annuale a cavallo di due esercizi.

Il calcolo dei ratei e risconti è effettuato non in proporzione al tempo, ma correlando, in termini economici, la prestazione e la controprestazione derivanti dall'operazione in base al principio di correlazione tra costi e ricavi.

Scritture di integrazione e rettifica: RATEI E RISCONTI

OIC 18 Esempio:

08/11/n è stato sottoscritto un contratto di affitto di un fabbricato, con pagamento di canoni trimestrali posticipati di € 12.000 a partire dal giorno seguente la data di stipulazione;
il fabbricato entrerà a far parte del processo produttivo a partire dall'1/12/xx

TEMPO FISICO

Canone giornaliero	09/11/n – 08/02/n+1	= euro 12.000 / 92 gg. = euro	130,43
Canone competenza	09/11/n – 31/12/n+1	= euro 130,43 x 53 gg = euro	6.912,79

TEMPO ECONOMICO

Canone giornaliero	01/12/n – 08/02/n+1	= euro 12.000 / 70 gg. = euro	171,43
Canone competenza	01/12/n – 31/12/n+1	= euro 171,43 x 31 gg = euro	5.314,33

Scritture di integrazione e rettifica: RATEI E RISCOINTI

Recuperabilità del valore - OIC 18 par 20

20. **Alla fine di ciascun esercizio si verifica** se le condizioni che hanno determinato la rilevazione iniziale del rateo o del risconto siano ancora rispettate; **se necessario, sono apportate le necessarie rettifiche di valore.** Si effettua dunque una nuova valutazione per aggiornare il saldo a fine esercizio. Tale valutazione tiene conto non solo del trascorrere del tempo ma anche dell'eventuale recuperabilità dell'importo iscritto in bilancio.

Scritture di integrazione e rettifica: RATEI E RISCOINTI

Recuperabilità del valore - OIC 18 par 21

21. Nel caso dei **ratei attivi**, la parte maturata, è **esposta in bilancio al valore nominale**, salvo eventuali rettifiche per tenere conto del relativo valore presumibile di realizzazione. Se il valore presumibile di realizzazione è inferiore al valore contabile del rateo attivo, la società rileva una svalutazione nel conto economico.

La voce **B10d) “Svalutazione dei crediti compresi nell’attivo circolante e delle disponibilità liquide”** comprende le svalutazioni dei ratei e risconti attivi di natura non finanziaria (ad esempio, derivanti da contratti di affitto).

Le svalutazioni dei ratei e risconti attivi di natura finanziaria sono incluse nelle voci delle classi C “Proventi e oneri finanziari” o D “Rettifiche di valore di attività finanziarie”.

Scritture di integrazione e rettifica: RATEI E RISCONTI

Recuperabilità del valore - OIC 18 par 22 -23

22. Nel caso dei ratei passivi, la parte maturata è esposta in bilancio al valore nominale.

23. Per quanto riguarda **la valutazione dei risconti attivi è necessaria la valutazione del futuro beneficio economico correlato a questi costi differiti**. Se tale beneficio è inferiore (in tutto od in parte) alla quota riscontata, occorre procedere ad opportune rettifiche di valore. La società **rileva una perdita di valore nella voce B10d) “svalutazione dei crediti compresi nell’attivo circolante e delle disponibilità liquide”** del conto economico in contropartita della riduzione del risconto attivo.

Scritture di integrazione e rettifica: RATEI E RISCOINTI

Recuperabilità del valore - OIC 18 par 24

24. I risconti passivi rappresentano proventi differiti ad uno o più esercizi successivi e, come tali, normalmente, non pongono problemi di valutazione in sede di bilancio.

Scritture di integrazione e rettifica: RATEI E RISCONTI

OIC 18

INFORMAZIONI DA FORNIRE IN NOTA INTEGRATIVA

Articolo 2423 , comma 4, c.c.

Non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta. Rimangono fermi gli obblighi in tema di regolare tenuta delle scritture contabili. Le società illustrano nella nota integrativa i criteri con i quali hanno dato attuazione alla presente disposizione

Scritture di integrazione e rettifica: RATEI E RISCOINTI

OIC 18

INFORMAZIONI DA FORNIRE IN NOTA INTEGRATIVA

Bilancio in forma ordinaria - Articolo 2427, comma 1, c.c.

“1) i criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all'origine in moneta avente corso legale nello Stato;”

“4) le variazioni intervenute nella consistenza delle altre voci dell'attivo e del passivo; (...);”

“7) la composizione delle voci “ratei e risconti attivi” e “ratei e risconti passivi”

- Evidenza dell'utilizzo del metodo del tempo economico per la rilevazione dei ratei e dei risconti e la motivazione della scelta effettuata
- Ripartizione dei ratei e risconti con durata entro e oltre l'esercizio successivo (se rilevante)
- Ripartizione dei ratei e risconti con durata oltre i cinque anni (se rilevante)

Scritture di integrazione e rettifica: RATEI E RISCONTI

PROFILI FISCALI

PRINCIPIO DI COMPETENZA

ARTICOLO 109, comma 1, TUIR

1. I ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi, per i quali le precedenti norme della presente Sezione non dispongono diversamente, **concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza; tuttavia i ricavi, le spese e gli altri componenti di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare concorrono a formarlo nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni**

Scritture di integrazione e rettifica: RATEI E RISCONTI

PRINCIPIO DI INERENZA

ARTICOLO 109, comma 5, TUIR

5. **Le spese e gli altri componenti negativi** diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, **sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi.**

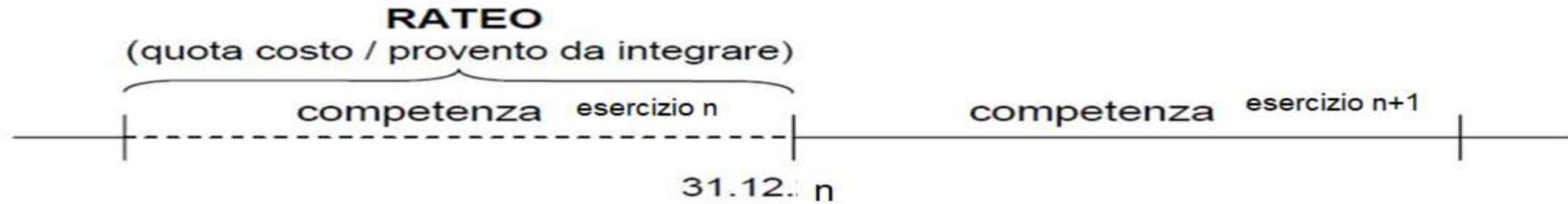
Scritture di integrazione e rettifica: RATEI E RISCONTI

Agenzia delle Entrate nella Risoluzione 10.1.2002, n. 5/E secondo la quale:

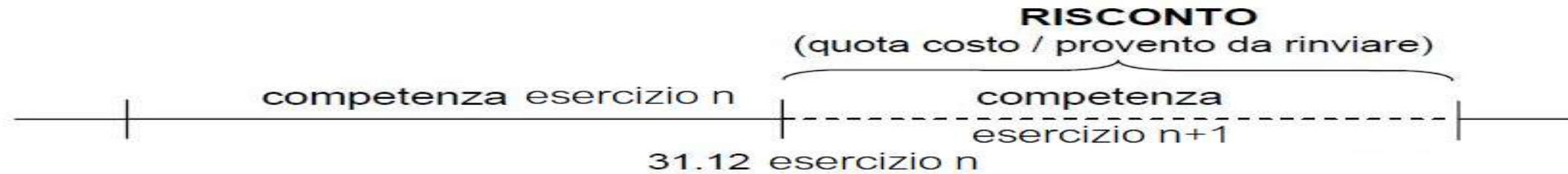
***“la ripartizione temporale dei ricavi di competenza deve avvenire ... in base al decorso fisico-temporale del tempo solo quando le prestazioni contrattuali rese o ricevute abbiano contenuto economico costante nel tempo.*”**

Diversamente ... è necessario adottare il concetto di “tempo economico” che riflette il reale contenuto economico dell’operazione, determinante ai fini della ripartizione del valore imputabile a ciascun esercizio”

Scritture di integrazione e rettifica: RATEI E RISCONTI



Scritture di integrazione e rettifica: RATEI E RISCOINTI



Scritture di integrazione e rettifica: RATEI E RISCONTI

Esempio di scrittura contabile di un rateo attivo relativo al canone di locazione ricavo della gestione accessoria (senza tener conto dell'eventuale Iva) stipulato da una società il 1° settembre 2020 per euro 20.000 e il cui pagamento avverrà in data 30 giugno 2021:

Sp - D)	Ratei attivi	8.000	
Ce - A) 5)	Fitti attivi		8.000

(Rateo attivo per fitto attivo)

Scritture di integrazione e rettifica: RATEI E RISCONTI

Nell'esercizio successivo la scrittura contabile per il pagamento del fitto attivo, tramite bonifico bancario, sarà la seguente:

Sp - C) IV. 1)	Banca c/c	20.000	
Ce - A) 5)	Fitti attivi		12.000
Sp - D)	Ratei attivi		8.000

(Pagamento fitto attivo tramite bonifico su c/c. n...)

Scritture di integrazione e rettifica: RATEI E RISCONTI

Esempio di scrittura contabile di un risconto attivo relativo alle spese di assicurazione per euro 10.000 di cui 4.000 di competenza dell'esercizio in chiusura ed euro 6.000 per l'esercizio successivo:

Ce - B) 7)	Spese di assicurazioni	10.000	
Sp - D) 14)	Debiti		10.000
	<i>(Spese di assicurazioni)</i>		

Scritture di integrazione e rettifica: RATEI E RISCOINTI

Rilevazione in partita doppia, in sede di chiusura dell'esercizio, del **risconto attivo:**

Sp - D)	Risconti attivi	6.000	
Ce - B) 7)	Spese di assicurazioni		6.000
	<i>Risconto attivo per spese di assicurazioni)</i>		

Scritture di integrazione e rettifica: RIMANENZE

Le rimanenze sono tutti quei beni aziendali destinati alla vendita o che concorrono alla loro produzione e i cui costi vengono rinviati all'esercizio successivo in quanto recuperabili tramite i ricavi di futuri periodi.

L'art. 2424 del Codice civile classifica le rimanenze di magazzino in:

1. materie prime, sussidiarie e di consumo;
2. prodotti in corso di lavorazioni e semilavorati (da intendersi semilavorati di produzione in quanto i semilavorati di acquisto rappresentano di fatto delle materie prime);
3. lavori in corso su ordinazione;
4. prodotti finiti e merci;
5. acconti. Tale voce comprende gli acconti corrisposti ai fornitori per l'acquisizione di beni rientranti nelle rimanenze di magazzino (OIC 13 § 14)

Le rimanenze devono essere iscritte nell'inventario al costo di acquisto o di produzione oppure al valore di realizzo desumibile dall'andamento del mercato, se minore.

Scritture di integrazione e rettifica: RIMANENZE

OIC 13 - RIMANENZE

Bilancio in forma abbreviata e bilancio delle micro-imprese

15 . Ai sensi dell'articolo 2435-bis, del codice civile nel bilancio in forma abbreviata “lo stato patrimoniale comprende solo le voci contrassegnate nell'art. 2424 con lettere maiuscole e con numeri romani”. Pertanto le rimanenze sono esposte nell'attivo dello stato patrimoniale nel loro complesso sotto la voce CI Rimanenze. Inoltre, nel conto economico del bilancio in forma abbreviata le voci A2 “variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti” e A3 “variazioni dei lavori in corso su ordinazione” possono essere tra loro raggruppate in un'unica voce denominata A2-3 “variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti e dei lavori in corso su ordinazione”. Le stesse semplificazioni si applicano nel bilancio delle micro-imprese ai sensi dell'art. 2435-ter del codice civile.

Scritture di integrazione e rettifica: RIMANENZE

Esempio di **scritture contabili di fine esercizio e di inizio dell'anno successivo di rimanenze.**

La società A), a fine esercizio presenta rimanenze finali di materie prime pari a euro 100.000. Tali rimanenze devono essere contabilizzate nell'attivo circolante dello Stato Patrimoniale e in contropartita nel Conto Economico.

La scrittura contabile è la seguente:

Sp - C) I. 1)	Materie prime	100.000	
Ce - B) 11)	Materie prime c/rimanenze finali <i>(Rimanenze finali di magazzino)</i>		100.000

Scritture di integrazione e rettifica: RIMANENZE

All'inizio dell'anno successivo, la scrittura sarà la seguente:

Ce - B) 11) Materie prime	100.000,00	
Sp - C) I. 1) Materie prime (Giroconto).		100.000,00

Scritture di integrazione e rettifica: AMMORTAMENTI

Articolo 2426, comma 1, n. 2

“il costo delle immobilizzazioni, materiali e immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione”.

OIC 16 – OIC 24

56.-60. La quota di ammortamento imputata a ciascun esercizio si riferisce alla ripartizione del costo sostenuto sull'intera durata di utilizzazione.

OIC 16 - 57. L'ammortamento è calcolato anche sui cespiti temporaneamente non utilizzati.

OIC 16 - 58. Tutti i cespiti sono ammortizzati tranne i cespiti la cui utilità non si esaurisce, come i terreni e le opere d'arte.

Scritture di integrazione e rettifica: AMMORTAMENTI

OIC 16 – 59 e 60

I fabbricati che rappresentano una forma di investimento di mezzi finanziari, effettuato da parte della società in base a libere determinazioni degli organi aziendali competenti, non sono ammortizzati se il valore residuo è pari o superiore al valore netto contabile; se sono ammortizzati, il loro piano di ammortamento risponde alle medesime caratteristiche delle altre immobilizzazioni materiali.

Se il valore dei fabbricati incorpora anche quello dei terreni sui quali insistono, il valore del fabbricato va scorporato, anche in base a stime, per determinarne il corretto ammortamento.

I terreni non sono oggetto di ammortamento salvo nei casi in cui essi abbiano un'utilità destinata ad esaurirsi nel tempo come nel caso delle cave e dei siti utilizzati per le discariche.

Scritture di integrazione e rettifica: AMMORTAMENTI

DL 4 LUGLIO 2006, n. 223 – Articolo 36, comma 7

7. Ai fini del calcolo delle quote di ammortamento deducibili **il costo complessivo dei fabbricati strumentali e' assunto al netto del costo delle aree occupate dalla costruzione e di quelle che ne costituiscono pertinenza. Il costo da attribuire alle predette aree, ove non autonomamente acquistate in precedenza, e' quantificato in misura pari al **maggior valore tra quello esposto in bilancio nell'anno di acquisto e quello corrispondente al 20 per cento e, per i fabbricati industriali, al 30 per cento del costo complessivo stesso**. Per fabbricati industriali si intendono quelli destinati alla produzione o trasformazione di beni.**

Scritture di integrazione e rettifica: AMMORTAMENTI

Agenzia delle entrate - Circolare n. 11 e del 16 febbraio 2007 punto 9.5

PLUSVALENZA CESSIONE DI FABBRICATO

La «cessione dell'area comprensiva di fabbricato **genera un'unica plusvalenza (ovvero minusvalenza)** pari alla differenza tra il corrispettivo pagato e il costo fiscalmente riconosciuto dell'area (non ammortizzabile) comprensiva di fabbricato. Le norme in esame, infatti, **la necessità di effettuare lo scorporo tra il valore del terreno e quello del fabbricato** prevedono solo ai fini della determinazione della quota (riferibile al fabbricato) che può essere ammortizzata e **non** anche **ai fini della relativa plusvalenza (ovvero minusvalenza)** di cessione.»

INDEDUCIBILITA' DEL VALORE DELLE AREE E PLAFOND SPESE MANUTENZIONE

L'indeducibilità del valore delle aree «si riflette altresì, riducendone l'ammontare, sul plafond del 5 per cento del valore complessivo dei beni ammortizzabili al quale commisurare l'importo delle spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione deducibili ai sensi dell'articolo 102, comma 6, del TUIR.»

Scritture di integrazione e rettifica: AMMORTAMENTI

OIC 16 – 61 e 63

L'ammortamento decorre dal momento in cui l'immobilizzazione è disponibile e pronta per l'uso. La regola di utilizzare la metà dell'aliquota normale d'ammortamento per i cespiti acquistati nell'anno è accettabile se la quota d'ammortamento ottenuta non si discosta significativamente dalla quota calcolata a partire dal momento in cui il cespite è disponibile e pronto per l'uso.

La residua possibilità di utilizzazione non è legata alla “durata fisica” dell'immobilizzazione, bensì alla sua “durata economica”, cioè al periodo in cui si prevede che il cespite sarà utile alla società.

Scritture di integrazione e rettifica: AMMORTAMENTI

OIC 16 - 63

Fattori per la stima della “durata economica”

- deterioramento fisico legato al trascorrere del tempo;
- grado di utilizzo;
- esperienza relativa alla durata economica dei cespiti dell’impresa e del settore in cui questa opera;
- stime dei produttori del cespite;
- perizie;
- obsolescenza del cespite (ricorrenza dei cambiamenti tecnologici, nuove tecnologie prevedibili al momento della stima, ecc.) e del prodotto per cui viene usato;
- correlazione con altri cespiti: se un cespite è acquisito per migliorare la funzionalità di un altro cespite originario, ma non ne prolunga in modo apprezzabile la vita, il nuovo cespite deve essere ammortizzato sulla residua possibilità di utilizzazione del cespite originario; –
- piani aziendali per la sostituzione dei cespiti;
- fattori ambientali;
- condizioni di utilizzo, quali i turni di produzione, il corretto utilizzo, il livello tecnico del personale addetto, i luoghi di utilizzo (aperti o chiusi, umidi o asciutti) ecc.;
- politiche di manutenzione e riparazione: un’inadeguata manutenzione può ridurre la durata economica del cespite, una manutenzione diligente può prolungarla, ma non indefinitamente;
- fattori economici o legali che impongono limiti all’uso del cespite.

Scritture di integrazione e rettifica: AMMORTAMENTI

Articolo 2426, comma 1, n. 2

*“il costo delle immobilizzazioni, materiali e immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo **deve essere sistematicamente ammortizzato** in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione”.*

OIC 16 -65

La sistematicità dell'ammortamento non presuppone necessariamente l'applicazione del metodo a quote costanti; tuttavia, **il metodo a quote costanti è il metodo preferibile per il calcolo dell'ammortamento. Esso si fonda sull'ipotesi semplificatrice che l'utilità del bene oggetto di ammortamento si ripartisca nella stessa misura per ogni anno di vita utile del bene stesso.** Il metodo di ammortamento a quote costanti è il più diffuso, è di facile applicazione e favorisce la comparabilità dei bilanci. L'ammortamento a quote costanti è ottenuto ripartendo il valore da ammortizzare per il numero degli anni di vita utile. Si applica **il metodo a quote decrescenti quando l'immobilizzazione è maggiormente sfruttata nella prima parte della vita utile. Non è invece ammesso l'utilizzo di metodi di ammortamento a quote crescenti**, in quanto tale metodo tende a porsi **in contrasto con il principio della prudenza.** Non è altresì ammesso l'utilizzo di metodi dove le quote di ammortamento sono commisurate ai ricavi o ai risultati d'esercizio della società o di un suo ramo o divisione.

Scritture di integrazione e rettifica: AMMORTAMENTI

Articolo 2426, comma 1, n. 2

*“il costo delle immobilizzazioni, materiali e immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo **deve essere sistematicamente ammortizzato** in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione”.*

OIC 24 -63

La sistematicità dell'ammortamento **non presuppone necessariamente l'applicazione del metodo a quote costanti**. Esso si fonda sull'ipotesi semplificatrice che **l'utilità dell'immobilizzazione immateriale oggetto di ammortamento si ripartisca nella stessa misura per ogni anno di vita utile**. Il metodo di ammortamento a quote costanti è il più diffuso, è di facile applicazione e favorisce la comparabilità dei bilanci. **L'ammortamento a quote costanti è ottenuto ripartendo il valore da ammortizzare per il numero degli anni di vita utile**. Si applica il metodo a **quote decrescenti quando l'immobilizzazione è maggiormente sfruttata nella prima parte della vita utile**. È possibile ammortizzare l'immobilizzazione anche secondo il metodo per unità di prodotto quando questo metodo di ammortamento fornisce una migliore rappresentazione della ripartizione dell'utilità ritraibile dal bene lungo la sua vita utile. **Non è invece ammesso l'utilizzo di metodi di ammortamento a quote crescenti, in quanto tale metodo tende a porsi in contrasto con il principio della prudenza**. Non è altresì ammesso l'utilizzo di metodi dove le quote di ammortamento sono commisurate ai ricavi o ai risultati d'esercizio della società o di un suo ramo o divisione.

Scritture di integrazione e rettifica: AMMORTAMENTI

Articolo 2426, comma 1, n. 2

*“il costo delle immobilizzazioni, materiali e immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo **deve essere sistematicamente ammortizzato** in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione”.*

OIC 16 – 67 e 68

Il criterio di ammortamento prescelto è riesaminato qualora non più rispondente alle condizioni originarie previste nel piano di ammortamento.

La modifica del piano di ammortamento per avvenuti mutamenti nelle condizioni originarie costituisce un cambiamento di stime contabili (principio contabile OIC 29).

SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI

ARTICOLO 60 D.L. n. 104/2020

7-bis. I soggetti che **non** adottano i principi contabili internazionali, nell'esercizio in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto (15 agosto 2020 n.d.r.), **possono**, anche in deroga all'articolo 2426, primo comma, numero 2) del codice civile, **non effettuare fino al 100 per cento dell'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali**, mantenendo il loro valore di iscrizione, così come risultante dall'ultimo bilancio annuale regolarmente approvato. **La quota di ammortamento non effettuata ai sensi del presente comma è imputata al conto economico relativo all'esercizio successivo e con lo stesso criterio sono differite le quote successive, prolungando quindi per tale quota il piano di ammortamento originario di un anno.** Tale misura, in relazione all'evoluzione della situazione economica conseguente alla pandemia da SARS-COV-2, può essere estesa agli esercizi successivi con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI

ARTICOLO 60 D.L. n. 104/2020

La deroga prevista dall'articolo 60, comma 7-bis, DL 104/2020 fa riferimento all'articolo 2426, primo comma, numero 2) c.c.

L'articolo 2426, primo comma, numero 3) c.c. prevede che *«l'immobilizzazione che, alla data della chiusura dell'esercizio, risulti **durevolmente di valore inferiore a quello determinato secondo i numeri 1) e 2) deve essere iscritta a tale minore valore.** Il minor valore non puo' essere mantenuto nei successivi bilanci se sono venuti meno i motivi della rettifica effettuata; questa disposizione non si applica a rettifiche di valore relative all'avviamento. del codice civile»*

Sussiste obbligo di svalutare i cespiti se alla data del 31/12/2020 risultano durevolmente di valore inferiore ?

SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI

ARTICOLO 60 D.L. n. 104/2020

7-ter. I soggetti che si avvalgono della facoltà di cui al comma 7-bis destinano a una **riserva indisponibile utili di ammontare corrispondente alla quota di ammortamento non effettuata** in applicazione delle disposizioni di cui al medesimo comma. **In caso di utili di esercizio di importo inferiore** a quello della suddetta quota di ammortamento, **la riserva è integrata utilizzando riserve di utili o altre riserve patrimoniali disponibili; in mancanza, la riserva è integrata, per la differenza, accantonando gli utili degli esercizi successivi.**

SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI

RISULTATO DI ESERCIZIO:

UTILE ESERCIZIO \geq QUOTA
AMMORTAMENTO NON CALCOLATA

- Destinazione a una **riserva indisponibile di ammontare corrispondente alla quota di ammortamento non effettuata**

UTILE ESERCIZIO $<$ QUOTA
AMMORTAMENTO NON
CALCOLATA

- **riserva e' integrata** utilizzando **riserve di utili o altre riserve patrimoniali disponibili** Q **in mancanza di riserve di utili o altre riserve**, la riserva e' integrata, **per la differenza, accantonando gli utili degli esercizi successivi**

**PERDITA
ESERCIZIO**

- Devono essere vincolate le riserve di utili o altre riserve patrimoniali disponibili Q **in mancanza di riserve di utili o altre riserve**, la riserva e' integrata, **per la differenza, accantonando gli utili degli esercizi successivi**

SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI

RISERVA DI UTILI O DI CAPITALE VINCOLATA FINO AL RIALLINEAMENTO AMMORTAMENTI CIVILI/FISCALI

- Non è più distribuibile
- Non può essere destinata ad aumenti di capitale
- Non può essere destinata alla copertura di perdite
- Non può essere oggetto di ulteriori vincoli

La riserva è, dunque, indisponibile

SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI

ARTICOLO 60 D.L. n. 104/2020

7-quater. La nota integrativa da' conto delle **ragioni della deroga**, nonché **dell'iscrizione e dell'importo della corrispondente riserva indisponibile**, indicandone **l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico dell'esercizio**.

- **le ragioni della deroga;**
- **le ragioni dell'iscrizione e dell'importo della corrispondente riserva indisponibile;**
- **l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico dell'esercizio.**

SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI

ARTICOLO 60 D.L. n. 104/2020

7-quinquies. Per i soggetti di cui al comma 7-bis, **la deduzione della quota di ammortamento** di cui al comma 7-ter **e' ammessa alle stesse condizioni e con gli stessi limiti previsti dagli articoli 102, 102-bis e 103 del testo unico delle imposte sui redditi**, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, a prescindere dall'imputazione al conto economico. **Ai fini della determinazione del valore della produzione netta** di cui agli articoli 5, 5-bis, 6 e 7 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, **la deduzione della quota di ammortamento** di cui al comma 7-ter **e' ammessa** alle stesse condizioni e con gli stessi limiti previsti dai citati articoli, **a prescindere dall'imputazione al conto economico.**

SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI

EFFETTI FISCALI

Deduzione della quota di ammortamento sospesa sia ai fini delle imposte dirette sia ai fini Irap a prescindere dall'imputazione al Conto Economico.

Variazioni in diminuzione del reddito di esercizio in sede di dichiarazione dei redditi (articolo 109, comma 4, TUIR), e irap pari all'importo della quota di ammortamento

Disallineamento tra valore civilistico e fiscale

Stanziamento delle imposte differite.

Utilizzazione delle fondo imposte differite nell'esercizio nel quale si eseguiranno ammortamenti civilistici ma non saranno fiscalmente deducibili perché già dedotti nella dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio 2020



La rappresentazione contabile delle imposte di esercizio

CLASSIFICAZIONE - ARTICOLI 2424 E 2425 C.C.

C) ATTIVO CIRCOLANTE

II – Crediti, con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo:

- **5-bis) crediti tributari**
- **5-ter) imposte anticipate**

PASSIVITA' - B) FONDI PER RISCHI ED ONERI

- **2) per imposte, anche differite**

PASSIVITA' - D) DEBITI, con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo:

- **12) debiti tributari**

CONTO ECONOMICO 20) IMPOSTE SUL REDDITO DELL'ESERCIZIO, CORRENTI, DIFFERITE E ANTICIPATE

CLASSIFICAZIONE - ARTICOLO 2424 C.C.

C) ATTIVO CIRCOLANTE

II – Crediti, con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo:

- **5-bis) crediti tributari**
- **5-ter) imposte anticipate**

OIC 25 paragrafo 19

Per le imposte anticipate indicate nella voce CII-5ter non è fornita l'indicazione separata di quelle esigibili oltre l'esercizio successivo.

CLASSIFICAZIONE - ARTICOLO 2424 C.C.

C) ATTIVO CIRCOLANTE

II – Crediti, con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo:

- **5-ter) imposte anticipate**

D) DEBITI, con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo:

- **12) debiti tributari**

OIC 25 paragrafo 36

Per i crediti e i debiti derivanti da imposte sul reddito inferiori a 12 mesi non si applica il costo ammortizzato.

CLASSIFICAZIONE - ARTICOLO 2424 C.C.

Bilancio in forma abbreviata (art. 2435-bis c.c.) e bilancio delle micro-imprese (art. 2435-ter c.c.)

“lo stato patrimoniale comprende solo le voci contrassegnate nell’art. 2424 con lettere maiuscole e con numeri romani”

C) ATTIVO CIRCOLANTE

II – Crediti, con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l’esercizio successivo:

PASSIVITA’ - B) FONDI PER RISCHI ED ONERI

PASSIVITA’ - D) DEBITI, con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo

Principi contabili di riferimento

- Documento OIC n. 12 - Composizione e schemi del bilancio di esercizio di imprese mercantili, industriali e di servizi
- Documento OIC n. 15 - I crediti
- Documento OIC n. 19 - I debiti
- **Documento OIC n. 25 - Il trattamento contabile delle imposte sul reddito**
- Documento OIC n. 31 - Fondi per rischi e oneri e Trattamento di Fine Rapporto

CLASSIFICAZIONE - ARTICOLO 2425 C.C.

20) IMPOSTE SUL REDDITO DELL'ESERCIZIO, CORRENTI, DIFFERITE E ANTICIPATE

Tassonomia delle imprese di capitali che redigono i bilanci secondo le disposizioni codicistiche, denominata PCI_2018-11-04.

a) Imposte correnti

b) Imposte relative ad esercizi precedenti

c) Imposte differite e anticipate

d) Proventi (oneri) da adesione al regime di consolidato fiscale/trasparenza fiscale

CLASSIFICAZIONE - ARTICOLO 2425 C.C.

[Bilancio in forma abbreviata \(art. 2435-bis c.c.\) e bilancio delle micro-imprese \(art. 2435-ter c.c.\)](#)

Nel conto economico del bilancio in forma abbreviata sono indicate le imposte secondo lo schema previsto per il bilancio in forma ordinaria.

Alle micro-imprese si applicano le medesime semplificazioni previste per chi redige il bilancio in forma abbreviata ai sensi dell'art. 2435-ter del codice civile.

IMPOSTE CORRENTI

Le *imposte correnti* rappresentano le imposte sul reddito dovute riferibili al reddito imponibile di un esercizio.

L'ammontare delle imposte correnti (o dovute) non coincide generalmente con l'ammontare delle imposte di competenza dell'esercizio, in quanto, per effetto delle diversità tra le norme civilistiche e fiscali, i valori attribuiti ad un'attività o passività secondo criteri civilistici possono differire dai valori riconosciuti a tali elementi ai fini fiscali.

Imposte correnti

a) imposte dovute sul reddito imponibile dell'esercizio, b) eventuali sanzioni pecuniarie c) interessi maturati attinenti ad eventi dell'esercizio

Esempio: ritardato versamento degli acconti d'imposta e altre irregolarità

20) IMPOSTE SUL REDDITO DELL'ESERCIZIO, CORRENTI, DIFFERITE E ANTICIPATE

In questa voce si rilevano i tributi diretti

L'importo da iscrivere in questa voce comprende l'intero ammontare dei tributi di competenza dell'esercizio al quale si riferisce il bilancio o di esercizi precedenti.

La voce comprende altresì la differenza positiva (o negativa) tra l'ammontare dovuto a seguito della definizione di un contenzioso o di un accertamento rispetto al valore del fondo accantonato in anni precedenti.

OIC 12 - 84

Il contenuto della voce B14, a mero titolo esemplificativo e non esaustivo, può essere così schematizzato

c) Imposte indirette, tasse e contributi

Possono essere incluse le fattispecie di seguito elencate, a titolo esemplificativo e non esaustivo, riferite all'esercizio in corso o ad esercizi precedenti (qualora non costituiscano oneri accessori di acquisto dei beni e servizi):

- imposta di registro
- imposte ipotecaria e catastale;
- tassa concessioni governative;
- imposta di bollo;
- imposta comunale sulla pubblicità;
- altri tributi locali (comunali, provinciali e regionali);
- imposte di fabbricazione non comprese nel costo di acquisto di materie, semilavorati e merci;
- altre imposte e tasse diverse dalle imposte dirette da iscrivere alla voce 20 *“imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate”*.

IMPOSTE DEGLI ESERCIZI PRECEDENTI

OIC 12

Gli oneri per **imposte dirette relative agli esercizi precedenti**, compresi i relativi oneri accessori (sanzioni e interessi), e **la differenza positiva o negativa derivante dalla definizione di un contenzioso a fronte di cui era stato stanziato un fondo, sono stati classificati nella voce 20** imposte sul reddito d'esercizio correnti, differite e anticipate.

Gli oneri per imposte indirette relative agli esercizi precedenti, compresi i relativi oneri accessori (sanzioni e interessi), e la differenza negativa derivante dalla definizione di un contenzioso a fronte di cui era stato stanziato un fondo, **sono stati classificati per analogia agli oneri per imposte indirette dell'esercizio corrente nella voce B14) oneri diversi di gestione** . La differenza positiva derivante dalla definizione di un contenzioso è **stata classificata nella voce A5)altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio**.

IMPOSTE DEGLI ESERCIZI PRECEDENTI

D.Lgs. 139/2015 – Dopo eliminazione dell'area straordinaria del conto economico

LE IMPOSTE DEGLI ESERCIZI PRECEDENTI

comprehensive dei relativi oneri accessori (interessi e sanzioni)

devono essere accolte e classificate nella voce 20 del conto economico

20) IMPOSTE SUL REDDITO DELL'ESERCIZIO, CORRENTI, DIFFERITE E ANTICIPATE

Esempi:

imposte derivanti da: a) iscrizioni a ruolo, b) avvisi di liquidazione, c) avvisi di pagamento, d) avvisi di accertamento e di rettifica ed altre situazioni di contenzioso con l'Amministrazione Finanziaria.

CONTROPARTITA PATRIMONIALE

voce B2 fondi “*per imposte, anche differite*” – imposte probabili – ammontare o data di sopravvenienza indeterminata (accertamenti non definitivi, imposte in contenzioso, ecc.)

voce D12 “*debiti tributari*” – imposte certe e determinate dovute in base a dichiarazione dei redditi, accertamenti definitivi o contenziosi con sentenza passata in giudicato, tributi iscritti a ruolo

La voce comprende altresì la differenza positiva (o negativa) tra l'ammontare dovuto a seguito della definizione di un contenzioso o di un accertamento rispetto al valore del fondo accantonato in esercizi precedenti.

LE SCRITTURE CONTABILI DI RILEVAZIONE DELLE IMPOSTE

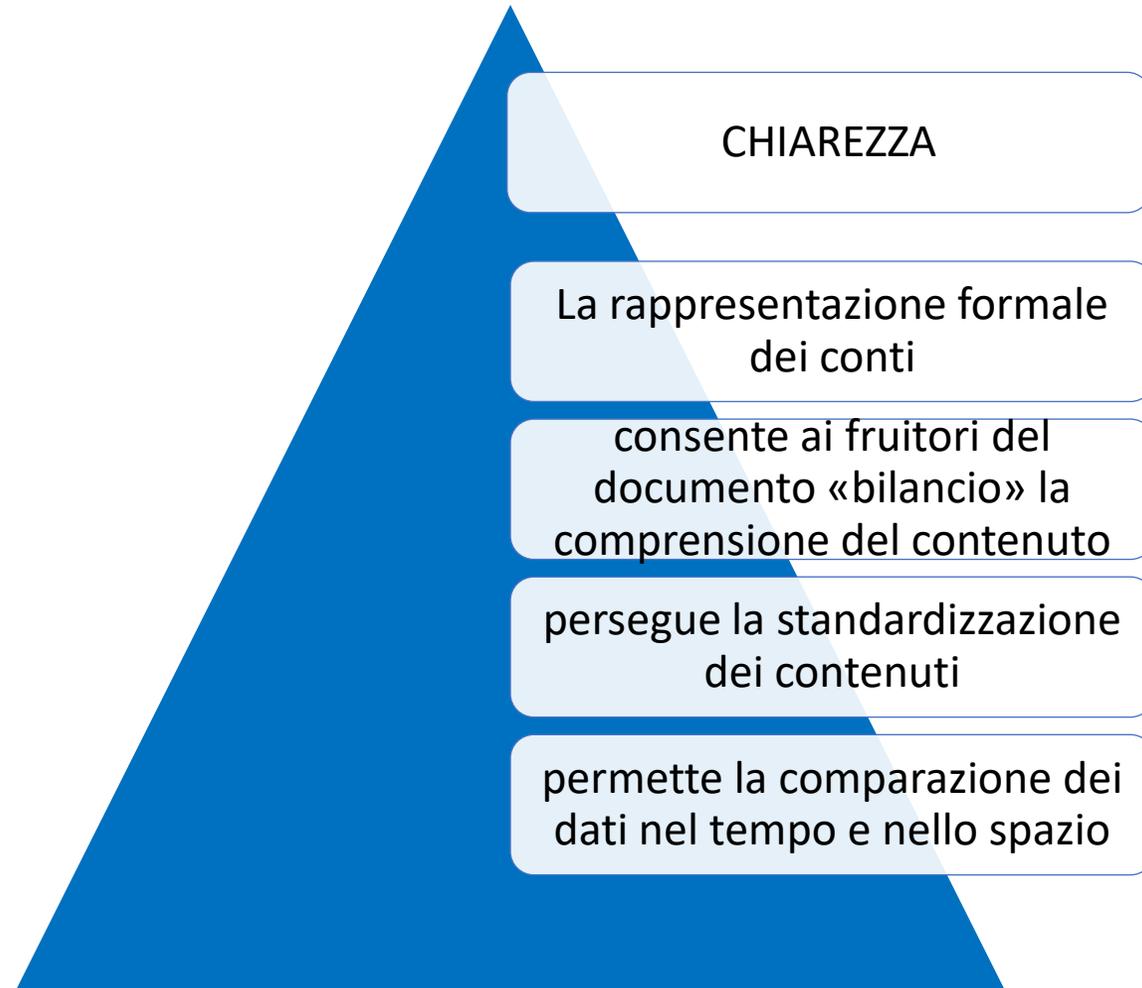
Alcune scritture contabili derivanti dalla rilevazione delle imposte sono le seguenti:

DARE	AVERE
20a) Imposte correnti (+)	D12) Debiti tributari
Imposte dovute sul reddito imponibile dell'esercizio	
20b) Imposte differite (+)	B2) Fondi per imposte, anche differite
Accantonamento al fondo imposte differite	
CII5ter) Crediti per imposte anticipate	20c) Imposte anticipate (-)
	Rilevazione delle imposte anticipate
B2) Fondi per imposte, anche differite	20b) Imposte differite
	Utilizzo del fondo imposte differite
20c) Imposte anticipate	CII5ter) Crediti per imposte anticipate
Utilizzo del credito per imposte anticipate	

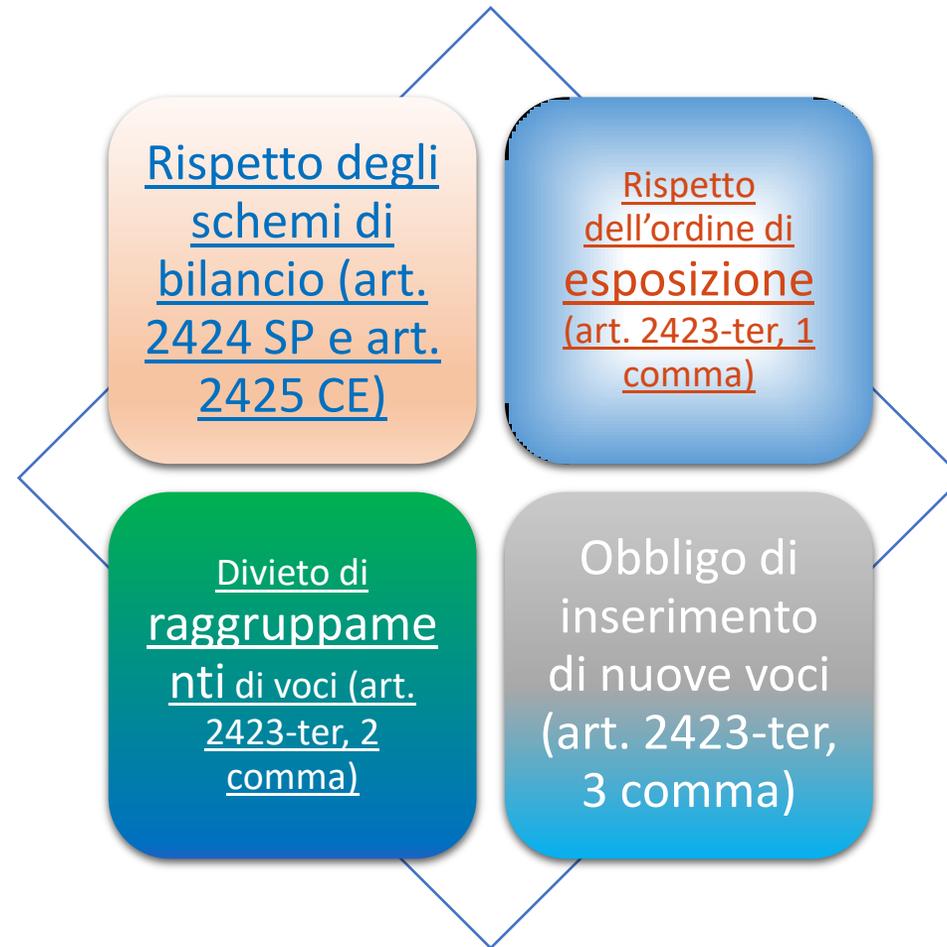
ARTICOLO 2423 c.c.

ART. 2423 secondo comma Codice Civile recita: *“IL BILANCIO DEVE ESSERE REDATTO CON CHIAREZZA E DEVE RAPPRESENTARE IN MODO VERITIERO E CORRETTO LA SITUAZIONE PATRIMONIALE E FINANZIARIA DELLA SOCIETA’ E IL RISULTATO ECONOMICO DELL’ESERCIZIO.”*

Articolo 2423 c.c.



Il principio di chiarezza



Articolo 2423 c.c.

VERITA' :

i fatti di gestione devono essere corrispondenti a quanto rappresentato nelle iscrizioni in bilancio

CORRETTEZZA:

l'organo amministrativo nel redigere il bilancio deve fornire un'informazione neutrale nel rispetto delle norme del codice civile.

All'organo amministrativo non è concessa discrezionalità nell'informativa di bilancio

Articolo 2423 bis c.c.

**PRINCIPIO DELLA COMPETENZA ECONOMICA
IN RAGIONE D'ESERCIZIO
(Punto 3 art. 2423 bis)**

*«3) SI DEVE TENER CONTO DEI PROVENTI E DEGLI ONERI DI
COMPETENZA DELL'ESERCIZIO, INDIPENDENTEMENTE DALLA DATA
DELL'INCASSO O DEL PAGAMENTO»*

Articolo 2423 bis c.c.

Le imposte sul reddito sono contabilizzate nello stesso esercizio in cui sono rilevati i costi e i ricavi cui tali imposte si riferiscono, indipendentemente dalla data di pagamento delle medesime.

È in contrasto con il principio della competenza la contabilizzazione delle imposte secondo il criterio della esigibilità (o liquidità) che comporta l'iscrizione in bilancio solo delle imposte dovute in base alla dichiarazione dei redditi.

L'ammontare delle imposte correnti (o dovute) non coincide generalmente con l'ammontare delle imposte di competenza dell'esercizio, in quanto, per effetto delle diversità tra le norme civilistiche e fiscali, i valori attribuiti ad un'attività o passività secondo criteri civilistici possono differire dai valori riconosciuti a tali elementi ai fini fiscali.

Articoli 2433 e 2478-*bis* c.c.

Distribuzione degli utili ai soci

Articolo 2433 c.c.

...

(2) Non possono essere pagati dividendi sulle azioni, se non per utili realmente conseguiti e risultanti dal bilancio regolarmente approvato.

...

Articolo 2478-*bis* c.c.

...

(4) Possono essere distribuiti esclusivamente gli utili realmente conseguiti e risultanti da bilancio regolarmente approvato.

...

OIC 25 - utilizzazione dei termini

OIC 25 – 16. I termini **imposte differite e imposte anticipate** (previsti dal codice civile) come sinonimi di imposte differite passive e imposte differite attive.

Con il termine fiscalità differita si intendono **sia** le imposte differite che le imposte anticipate

OIC 25 - definizione dell'onere fiscale

5. Il risultato civilistico è il «risultato prima delle imposte» determinato secondo quanto previsto dall'articolo 2425 del codice civile.

8. L'onere fiscale per una società rappresenta **l'ammontare complessivo** delle imposte sul reddito di competenza dell'esercizio, **costituito dalle imposte correnti e dalle imposte differite e anticipate.**

L'onere fiscale comprende, dunque, l'onere fiscale corrente e differito.

OIC 25 – DEFINIZIONE IMPOSTE CORRENTI E DIFFERITE

Le imposte correnti rappresentano le imposte sul reddito dovute riferibili al reddito imponibile di un esercizio

Il reddito imponibile è l'utile di un esercizio, determinato secondo quanto previsto dalla legislazione fiscale, su cui sono calcolate le imposte correnti (dovute).

Le passività per imposte differite rappresentano gli ammontari delle imposte sul reddito dovute negli esercizi futuri riferibili alle differenze temporanee imponibili.

Le attività per imposte anticipate rappresentano gli ammontari delle imposte sul reddito recuperabili negli esercizi futuri riferibili alle differenze temporanee deducibili o al riporto a nuovo di perdite fiscali.

OIC 25 DEFINIZIONE DIFFERENZE TEMPORANEE

**Una differenza temporanea rappresenta, ad una certa data,
la differenza**

**tra il valore di una attività o una passività determinato con
criteri di valutazione civilistici**

**ed il loro valore riconosciuto ai fini fiscali, destinate ad
annullarsi negli esercizi successivi.**

Le differenze temporanee possono sorgere a seguito di:

- **operazioni che hanno effetto sul conto economico**
- **operazioni che non hanno effetto sul conto economico**

OIC 25 DEFINIZIONE DIFFERENZE TEMPORANEE

Le differenze temporanee sorte a seguito di:

- **operazioni che hanno effetto sul conto economico**

Si tratta di componenti negativi (o positivi) di reddito parzialmente o totalmente indeducibili (o imponibili) ai fini fiscali; si tratta, dunque, di ricavi e costi (o di parte di essi) che concorrono a formare il reddito imponibile in un esercizio diverso da quello nel quale concorrono a formare il risultato civilistico.

- **operazioni che non hanno effetto sul conto economico**

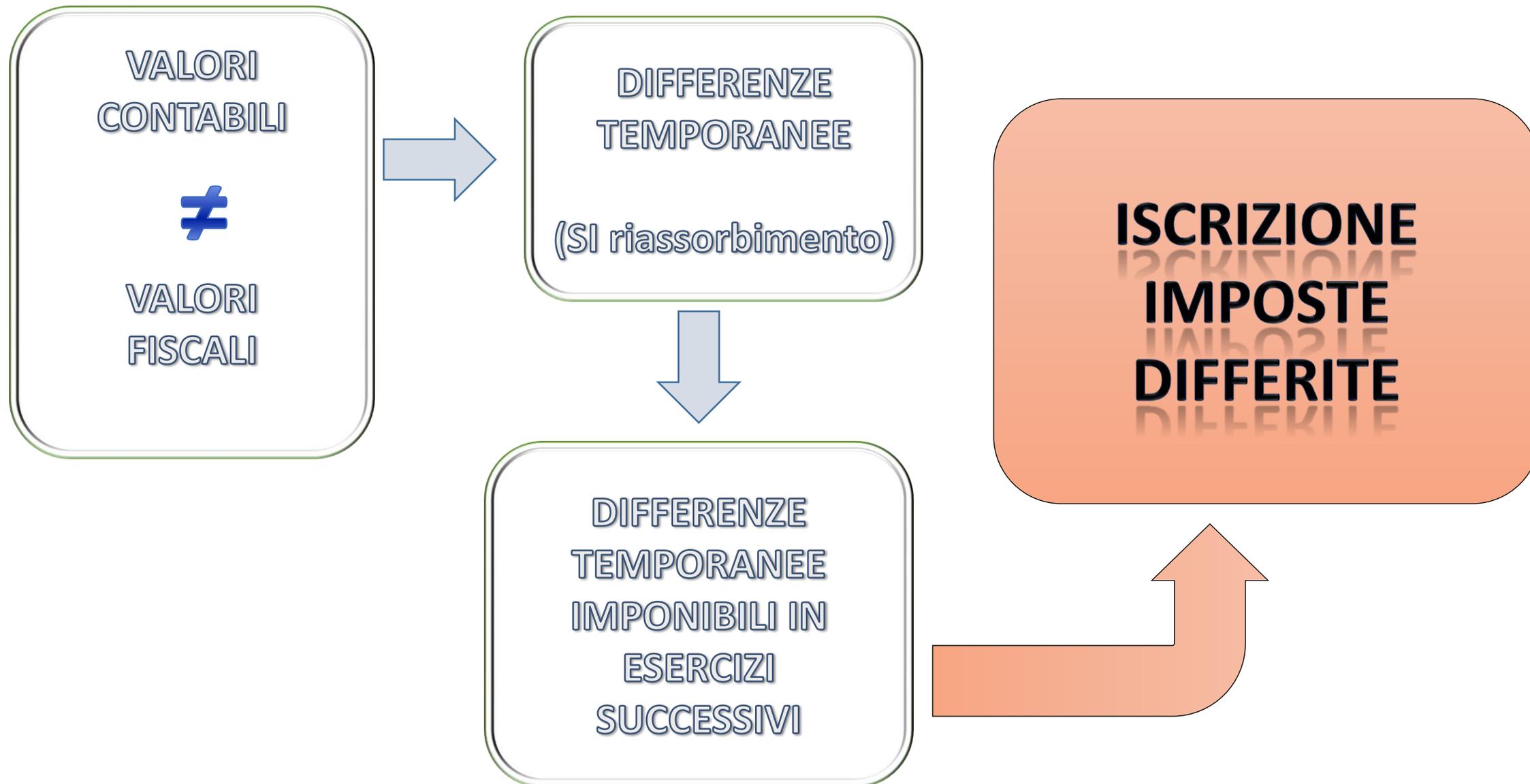
Si tratta, ad esempio, di operazioni straordinarie (fusioni, scissioni o conferimenti), correzioni di errori commessi in esercizi precedenti, cambiamenti di principi contabili, rivalutazione di attività iscritte nello stato patrimoniale a seguito di specifiche leggi o riserve in sospensione di imposta

OIC 25 - DIFFERENZE TEMPORANEE **IMPONIBILI** NEGLI ESERCIZI SUCCESSIVI

differenze temporanee imponibili negli esercizi successivi,

ossia differenze temporanee che, nella determinazione del reddito imponibile (perdita fiscale) di esercizi successivi, si tradurranno in importi imponibili quando il valore contabile dell'attività o della passività sarà estinto o realizzato, in tutto o in parte.

Le differenze temporanee imponibili generano imposte differite, ossia imposte che pur essendo di competenza dell'esercizio sono dovute in esercizi futuri. Infatti, le imposte dovute nell'esercizio risultano inferiori alle imposte di competenza rilevate in bilancio e dunque la società iscrive una passività per imposte differite, per le imposte che saranno pagate negli esercizi successivi.



DIFFERENZE TEMPORANEE **IMPONIBILI** NEGLI ESERCIZI SUCCESSIVI
MODELLO REDDITI – CONTO ECONOMICO

IN PRESENZA DI:

differenze temporanee imponibili negli esercizi successivi

NEL MODELLO REDDITI DELL'ESERCIZIO

SI REGISTRANO **VARIAZIONI IN DIMINUZIONE** DEL REDDITO
IMPONIBILE

NEL CONTO ECONOMICO DELL'ESERCIZIO

IMPOSTE DI COMPETENZA = IMPOSTE CORRENTI

+ IMPOSTE DIFFERITE

SP	
Attivo	Passivo
C) Attivo circolante
II – Crediti	B) FONDI PER RISCHI ED ONERI 2) per imposte, anche differite 480
5-ter) Imposte anticipate	12) Debiti tributari 2.400
CE	
Risultato prima delle imposte	6.000
20) Imposte sul reddito d'esercizio	2.880
Imposte correnti (voce 20)	2.400 (10.000 X 24%)
Imposte differite (voce 20)	480 (2.000 X 24%)
21) Utile (perdita) dell'esercizio	3.120

ONERE FISCALE COMPLESSIVO: imposte correnti + imposte differite

DIFFERENZE TEMPORANEE **IMPONIBILI** **NEGLI ESERCIZI SUCCESSIVI** - ESEMPI

- Plusvalenze patrimoniali (caso di opzione rateizzazione onere fiscale ex art. 86, c.4 DPR 917/86)
- Costi deducibili fiscalmente in esercizi precedenti rispetto a quando saranno imputati a CE
- Dividendi rilevati per competenza e tassati per cassa (articolo 89 TUIR)
- I contributi a fondo perduto in conto capitale. Imponibili con criterio di cassa. Tassabilità in un massimo di 5 periodi d'imposta (articolo 88, comma 3, lettera b) TUIR).

L'ALIQUOTA PER LA DETERMINAZIONE DELLA FISCALITA' DIFFERITA

- Le imposte anticipate/differite sono calcolate sull'ammontare cumulativo di tutte le differenze temporanee dell'esercizio, applicando le aliquote fiscali in vigore nell'esercizio nel quale le differenze temporanee si riverseranno, previste dalla normativa fiscale vigente alla data di riferimento del bilancio.
- Qualora la normativa fiscale non stabilisca le aliquote fiscali in vigore nell'esercizio nel quale le differenze temporanee si riverseranno, la società calcola le imposte/differite sulla base delle aliquote in vigore alla data di riferimento del bilancio

DIFFERENZE TEMPORANEE **IMPONIBILI** SCRITTURE CONTABILI

31/12/2020			
Imposte differite (CE 20)	a	Fondo imposte differite B.2)	€
Rilevazione delle passività fiscali differite (IRES)			
Rilevazione delle passività fiscali differite (IRAP)			

DIFFERENZE TEMPORANEE **IMPONIBILI** SCRITTURE CONTABILI

Nei futuri esercizi quando avverrà il riassorbimento (reversal) delle imposte differite sarà redatta la seguente scrittura contabile

31/12/2020			
Fondo imposte differite B.2)	a	Imposte differite (CE 20)	€
Riassorbimento delle passività fiscali differite (IRES)			
Riassorbimento delle passività fiscali differite (IRAP)			

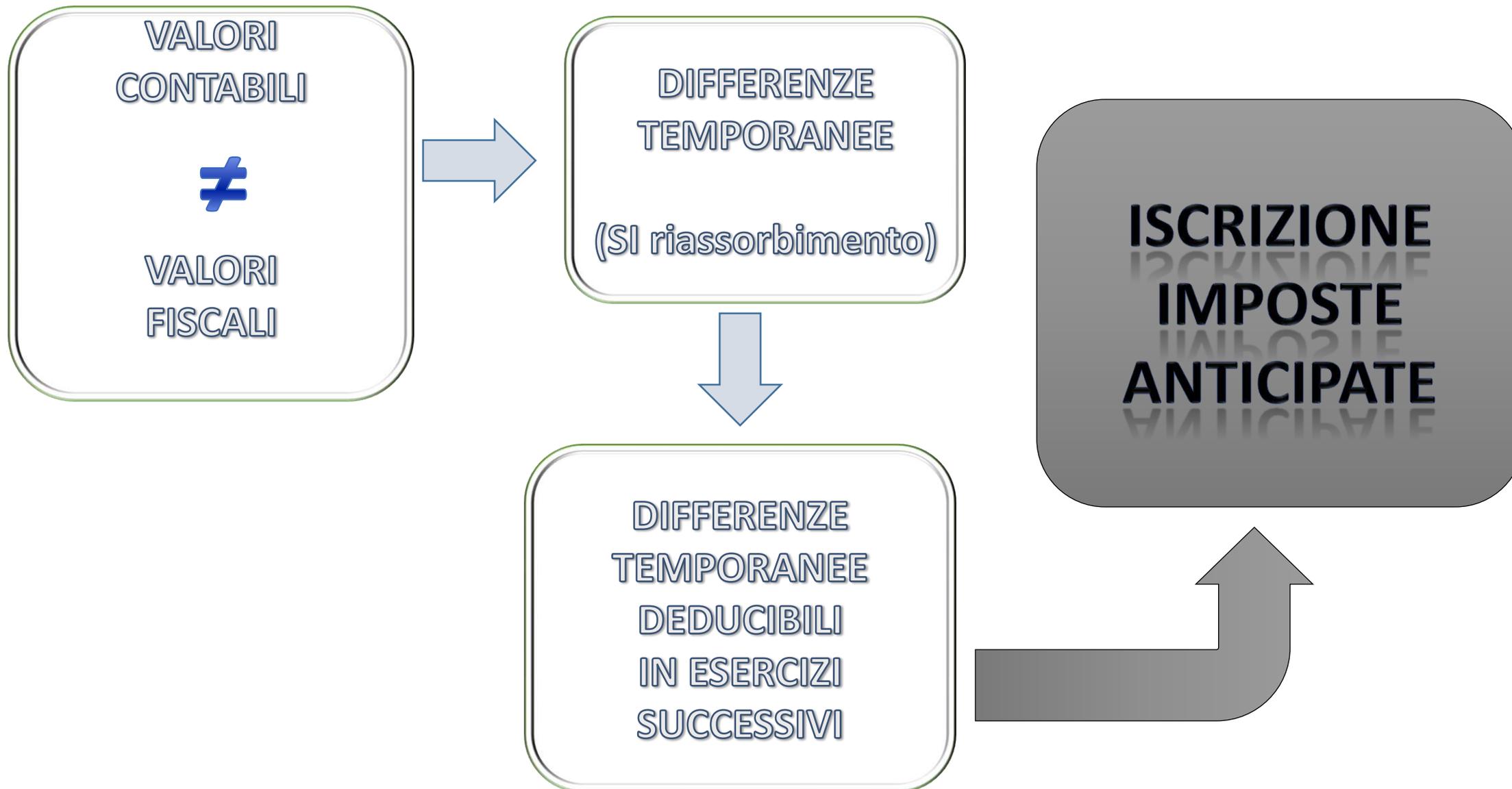
OIC 25 DIFFERENZE TEMPORANEE **DEDUCIBILI** NEGLI ESERCIZI SUCCESSIVI

differenze temporanee deducibili negli esercizi successivi,

ossia differenze temporanee che, nella determinazione del reddito imponibile (perdita fiscale) di esercizi successivi, si tradurranno in importi deducibili quando il valore contabile dell'attività o della passività sarà estinto o realizzato, in tutto o in parte

Le differenze temporanee deducibili generano imposte anticipate,

ossia imposte dovute nell'esercizio in corso superiori alle imposte di competenza rilevate in bilancio. La società iscrive, pertanto, un'attività per imposte anticipate per le minori imposte che saranno pagate negli esercizi successivi.



DIFFERENZE TEMPORANEE **DEDUCIBILI NEGLI ESERCIZI SUCCESSIVI**
MODELLO REDDITI – CONTO ECONOMICO

IN PRESENZA DI:

differenze temporanee deducibili negli esercizi successivi

NEL MODELLO REDDITI DELL'ESERCIZIO

SI REGISTRANO **VARIAZIONI IN AUMENTO** DEL REDDITO
IMPONIBILE

NEL CONTO ECONOMICO DELL'ESERCIZIO

IMPOSTE DI COMPETENZA = IMPOSTE CORRENTI
- IMPOSTE ANTICIPATE

SP	
Attivo	Passivo
C) Attivo circolante
II – Crediti	D) Debiti
.....	12) Debiti tributari
5-ter) Imposte anticipate	2.400
240	

CE		
Risultato prima delle imposte		7.000
20) imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate		2.160
Imposte correnti (voce 20)	2.400 (10.000 X 24%)	
Imposte anticipate (voce 20)	(240) (1.000 X 24%)	
21) Utile (perdita) dell'esercizio		4.840

ONERE FISCALE COMPLESSIVO: imposte correnti – attività per imposte anticipate

DIFFERENZE TEMPORANEE DEDUCIBILI NEGLI ESERCIZI SUCCESSIVI ATTIVITÀ PER IMPOSTE ANTICIPATE

Le attività per imposte anticipate sono rilevate nel rispetto del **principio della prudenza**, solo quando vi è la ragionevole certezza del loro futuro recupero.

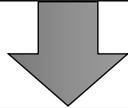
La ragionevole certezza è comprovata quando (OIC 25 par. 41) :

• **esiste una proiezione dei risultati fiscali** della società (pianificazione fiscale) per un periodo di tempo ragionevole, da cui si evince **l'esistenza, negli esercizi in cui si annulleranno le differenze temporanee deducibili, di redditi imponibili non inferiori all'ammontare delle differenze che si annulleranno;**

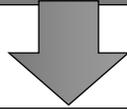
e/o

• **negli esercizi in cui si prevede l'annullamento della differenza temporanea deducibile, vi sono sufficienti differenze temporanee imponibili di cui si prevede l'annullamento.**

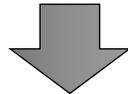
**DIFFERENZE TEMPORANEE
DEDUCIBILI**



IMPOSTE ANTICIPATE



**SE NON SUSSISTE LA RAGIONEVOLE CERTEZZA DEL
FUTURO CONSEGUIMENTO DI IMPONIBILI
SUFFICIENTI A CONSENTIRE IL RIASSORBIMENTO
(OIC 25, PAR. 41)**



**NON DEVONO ESSERE
CONTABILIZZATE**

**CONDIZIONI PER L'ISCRIZIONE DELLA
FISCALITA' DIFFERITA SECONDO L'OIC**

**OIC 25, par. 41. Ragionevole certezza
comprovata quando: i) esiste una
proiezione dei risultati fiscali della società
(pianificazione fiscale) per un periodo di
tempo ragionevole. Da verificare
l'esistenza di redditi imponibili non
inferiori all'ammontare delle differenze
che si annulleranno. ii) negli esercizi in cui
si prevede l'annullamento della differenza
temporanea deducibile, vi sono sufficienti
differenze temporanee imponibili di cui si
prevede l'annullamento.**

DIFFERENZE TEMPORANEE DEDUCIBILI – ESEMPI

- Svalutazione dei crediti (art. 106, comma 1, del TUIR)
- Compensi agli amministratori pagati oltre il 12 gennaio dell'anno successivo a quello di competenza (art. 95 del TUIR)
- Ammortamento dei beni materiali per la quota eccedente l'aliquota da D.M. 31/12/1988 (art. 102, comma 2, del TUIR)
- Ammortamento dei beni immateriali per la quota eccedente (art. 103, comma 1, del TUIR)

DIFFERENZE TEMPORANEE DEDUCIBILI – ESEMPI

- I costi di ripristino o di sostituzione dei beni gratuitamente devolvibili (art. 107, comma 2, del TUIR)
- Gli oneri derivanti da operazioni a premio e concorsi a premio (art. 107, comma 3, del TUIR)

Gli altri accantonamenti non previsti da norme tributarie (articolo 107, comma 4)

- Ammortamento dell'avviamento per la quota eccedente (art. 103, comma 3, del TUIR)

DIFFERENZE TEMPORANEE DEDUCIBILI – ESEMPI

- Le spese di manutenzione imputate a conto economico, eccedenti il 5% del costo dei beni materiali ammortizzabili (art. 102, comma 6, del TUIR)
- Le spese di rappresentanza sostenute dalle società di nuova costituzione prima del conseguimento dei ricavi (art. 108, comma 2, del TUIR)
- Le spese di pubblicità e propaganda (art. 108, comma 2, del TUIR)
- Le imposte e le tasse deducibili (art. 99, comma 1, del TUIR) con il criterio di cassa
- I contributi ad associazioni sindacali e di categoria (art. 99, comma 3, del TUIR) deducibili con il criterio di cassa

SCRITTURE CONTABILI DIFFERENZE TEMPORANEE DEDUCIBILI

31/12/2020

Crediti - Imposte anticipate a Imposte anticipate € _____
(SP.II.5-ter) (CE 20)

Rilevazione delle imposte anticipate (IRES)
Rilevazione delle imposte anticipate (IRAP)

SCRITTURE CONTABILI DIFFERENZE TEMPORANEE DEDUCIBILI

Nei futuri esercizi quando avverrà il riassorbimento (reversal) delle imposte anticipate sarà redatta la seguente scrittura contabile

31/12/2020			
Imposte anticipate (CE 20)	a	Crediti - Imposte anticipate (SP.II.5-ter)	€ _____
Riassorbimento delle imposte anticipate (IRES)			
Riassorbimento delle imposte anticipate (IRAP)			

IMPOSTE ANTICIPATE PER PERDITE IRES RIPORTABILI

OIC25 PAR. 47-54

- **Le attività per imposte anticipate derivano**, oltre che dalle differenze temporanee deducibili, **anche dal riporto a nuovo di perdite fiscali**.
- Una perdita fiscale per un periodo d'imposta può essere portata in diminuzione del reddito imponibile di esercizi futuri in base a quanto previsto dalle norme tributarie.
- **Il beneficio connesso a una perdita fiscale non ha natura di credito verso l'Erario**, quanto piuttosto di **beneficio futuro di incerta realizzazione**, dato che per utilizzare tale beneficio è **necessaria l'esistenza di futuri redditi imponibili**. La società valuta, dunque, se esiste la ragionevole certezza che una perdita fiscale possa essere utilizzata negli esercizi successivi.
- Il beneficio connesso a una perdita fiscale è rilevato tra le attività dello stato patrimoniale alla voce CII5-ter *"imposte anticipate"* solo se sussiste la ragionevole certezza del loro futuro recupero.
- L'esistenza di perdite fiscali non utilizzate è un indicatore significativo del fatto che potrebbe non essere disponibile un reddito imponibile futuro, ciò soprattutto se la società ha una storia di perdite recenti.

IMPOSTE ANTICIPATE PER PERDITE IRES RIPORTABILI

OIC25 PAR. 47-54

La ragionevole certezza è comprovata quando:

- **esiste una proiezione dei risultati fiscali della società** (pianificazione fiscale) per un ragionevole periodo di tempo in base alla quale **si prevede di avere redditi imponibili sufficienti per utilizzare le perdite fiscali;**

e/o

- **vi sono imposte differite relative a differenze temporanee imponibili, sufficienti per coprire le perdite fiscali,** di cui si prevede l'annullamento in esercizi successivi. Il confronto è fatto tra perdita fiscale e differenze imponibili in futuro.

Un'attività per imposte anticipate derivante dal riporto a nuovo di perdite fiscali, non contabilizzata in esercizi precedenti in quanto non sussistevano i requisiti per il suo riconoscimento, **è iscritta nell'esercizio in cui sono soddisfatti tali requisiti alla voce C15-ter "imposte anticipate" dell'attivo, in contropartita alla voce 20 del conto economico.**

IMPOSTE ANTICIPATE PER PERDITE IRES RIPORTABILI

OIC25 PAR. 47-54

ESEMPIO DI PIANIFICAZIONE FISCALE				
Perdita IRES 2020 € 200.000,00				
	2021	2022	2023	2024
Utile lordo	€ 100.000,00	€ 50.000,00	€ 50.000,00	€ 40.000,00
Variazione in aumento	€ 30.000,00	€ 20.000,00	€ 20.000,00	€ 10.000,00
Variazione in diminuzione	€ 10.000,00	€ 5.000,00	€ 30.000,00	€ 20.000,00
Reddito imponibile 100%	€ 120.000,00	€ 65.000,00	€ 40.000,00	€ 30.000,00
Reddito 80% - utilizzo perdita	€ 96.000,00	€ 52.000,00	€ 32.000,00	Residuo utilizzo perdita € 20.000,00

la quota pari all'80% del reddito di ogni anno che può essere compensato con la perdita IRES progressiva ai sensi dell'art. 84 del TUIR

IMPOSTE ANTICIPATE PER PERDITE IRES RIPORTABILI

OIC25 PAR. 49-54

- A fronte di una perdita di € 200.000,00 sofferta nel 2020 la società, con la pianificazione relativa ai quattro periodi d'imposta successivi, prevede redditi imponibili sufficienti per utilizzare la perdita fiscale.

31/12/2020	
Crediti - Imposte anticipate (SP.II.5-ter)	a Imposte anticipate (CE 20)
Rilevazione delle imposte anticipate (IRES) su perdita fiscale esercizio 2020	

IMPOSTE ANTICIPATE PER PERDITE IRES RIPORTABILI

OIC25 PAR. 47-52

Nei futuri esercizi in base ai redditi effettivamente dichiarati saranno utilizzate le perdite fiscali pregresse che ridurranno corrispondentemente l'imponibile degli esercizi.

Corrispondentemente avverrà il riassorbimento (reversal) delle imposte anticipate con la seguente scrittura contabile

31/12/2020	
Imposte anticipate (CE 20)	a Crediti - Imposte anticipate (SP.II.5-ter)
Riassorbimento delle imposte anticipate (IRES) su perdita fiscale esercizio 2020	

OIC 25 - DIFFERENZE PERMANENTI

Una differenza permanente rappresenta, ad una certa data, una differenza tra il reddito imponibile e il risultato civilistico che non è destinata ad annullarsi negli esercizi successivi. Si tratta, ad esempio, di componenti negativi o positivi di reddito parzialmente o totalmente indeducibili o esenti ai fini fiscali.

L'onere fiscale teorico rappresenta il prodotto tra il risultato civilistico per l'aliquota fiscale applicabile (o aliquota ordinaria)

L'aliquota media effettiva rappresenta l'incidenza dell'onere fiscale corrente sul risultato civilistico

DIFFERENZE PERMANENTI – TUIR SENZA FISCALITA' DIFFERITA

- Spese indeducibili
- Sopravvenienze indeducibili
- Dividendi esenti (art. 89)- proventi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva (art. 91, comma 1, lett. b)
- Componenti positivi esenti (art. 87)
- Liberalità integralmente indeducibili (art. 100, comma 4)
- Liberalità parzialmente indeducibili (per la parte eccedente il limite di deducibilità previsto Art. 100, c. 1 e 2)
- Imposte sui redditi e quelle per le quali è prevista la rivalsa, anche facoltativa (art. 99, comma 1)

DIFFERENZE PERMANENTI – TUIR SENZA FISCALITA' DIFFERITA

- Le spese di rappresentanza che superano i limiti di ricavi previste dalla norma, **eccettuate** quelle sostenute dalle società di nuova costituzione prima del conseguimento dei primi ricavi (art. 108 del TUIR)
- Le spese generali per la parte di esse indeducibili per effetto del pro-rata di esenzione (art. 109 del TUIR)
- La quota di IMU indeducibile ai fini IRES
- La quota non imponibile dei dividendi distribuiti da società di capitali
- I costi indeducibili delle autovetture (art. 164 del TUIR)
- I costi indeducibili dei telefoni (art. 102, comma 9, del TUIR)



Luciano Olivieri
Studio Olivieri – Dottori Commercialisti - Roma



06.321.81.74 – 06.321.90.40



l.olivieri@studiolivieri.net



Sito Web: www.studiolivieri.net

