



**Il periodico di approfondimento
del Commercialista Telematico ®**

In questo numero



Il Bilancio di esercizio

Affrontiamo alcuni casi specifici:

Le perdite su crediti - Le immobilizzazioni immateriali -
L'approvazione tardiva - I compensi agli amministratori
La rilevazione delle imposte delle società di comodo



L'angolo della Giurisprudenza



VOCI DAL FORUM



FISCUS

 COMMERCIALISTA
TELEMATICO .COM

**Il periodico di approfondimento
del Commercialista Telematico®**

In questo numero

	pagina
 Approfondimenti 	
Le perdite su crediti di Enrico Larocca	2
Le immobilizzazioni immateriali secondo l'OIC e le relative disposizioni fiscali di Fabio Carriolo	9
Ravvisabile l'elusione fiscale in caso di compensi erogati all'amministratore in misura troppo elevata di Federico Gavioli	21
La tardiva Approvazione del bilancio di esercizio di Antonino Pernice	24
Società di comodo: attenzione alla rilevazione delle imposte in bilancio di Sandro Cerato	35
	
Il reato di bancarotta fraudolenta - I profili esaminati dalla Corte di Cassazione in alcune sentenze del febbraio 2014 di Valeria Nicoletti	37
	
Voci dal Forum: Fatture da emettere-perdite su crediti-sopravvenienza passiva	41



Le perdite sui crediti

di Enrico Larocca

Le novità in materia di deduzione delle perdite su crediti

La crisi economica sta introducendo degli elementi di difficoltà nei rapporti finanziari tra le imprese che sempre più spesso sfociano nella rilevazione di perdite per mancata riscossione dei crediti. Per queste ragioni, l'Agenzia delle Entrate, con circ. 26/E del 01/08/2013 ha fornito le istruzioni di servizio riguardo alla disciplina delle perdite, in seguito alle modifiche introdotte in materia dal D.L. n. 83/2012 (conv. L. n. 134/2012), per effetto delle quali sono mutate, in senso favorevole al creditore, le relative condizioni di deducibilità. Ai fini della deducibilità fiscale delle perdite su crediti (a parte i casi di deduzione fiscale ammessa, ad esempio, per essere stato il debitore assoggettato ad una procedura concorsuale o ad un accordo di ristrutturazione dei debiti) si richiede che la perdita risulti da elementi certi e precisi. La novella legislativa introduce delle semplificazioni, allargando i casi di deducibilità automatica, possibile se il credito è di modesta entità (fino a 2.500 per ogni singolo credito, in relazione alle imprese di non rilevante dimensione, elevato a 5.000 Euro per le aziende con ricavi non inferiori a 100.000.000 di Euro) e purché risultino decorsi almeno sei mesi dalla loro scadenza. La deduzione fiscale, secondo la circolare, è condizionata dal transito della perdita dal Conto Economico, fatto da esaminare con attenzione in rapporto ai casi in cui, civilisticamente, sono già state operate delle svalutazioni di crediti "per masse" o "specifiche" che se non attentamente analizzate, potrebbero portare ad una duplicazione di componenti negativi iscritti in bilancio; mentre l'operazione dovrebbe concludersi attraverso il sistema delle variazioni fiscali combinate con l'iscrizione perdite in precedenza non iscritte nel Conto Economico.

Le condizioni previgenti di deduzione fiscale delle perdite su crediti

Le perdite su crediti si rilevano alla data in cui la perdita diviene definitiva, fatto che non si può presumere, ma va documentato per poter dare anche rilevanza fiscale alla stessa. La documentabilità della perdita, ordinariamente, implica l'adozione di atti e comportamenti che dimostrino l'impossibilità o l'eccessiva onerosità di procedere alla realizzazione del credito (attraverso ad es. l'avvio di una procedura legale di riscossione coattiva del credito), rendendosi preferibile, perché più conveniente sotto il profilo economico, l'abbandono del credito. La possibilità di fruire della deduzione fiscale (automatica) delle perdite su crediti, senza necessità di dover documentare quei requisiti di certezza e precisione richiesti dal TUIR, è consentita se il debitore è assoggettato alle seguenti procedure e istituti assimilati:

- fallimento;
- liquidazione coatta amministrativa;
- concordato preventivo;
- amministrazione straordinaria;
- accordo di ristrutturazione dei debiti.

Al verificarsi di una delle procedure sopra esposte, la deducibilità delle perdite su crediti è automatica e non richiede alcuna documentazione che provi lo stato di definitività della perdita. In particolare, la causa di cui al sub 5), rappresenta una novità rispetto al testo previgente dell'art. 101 del TUIR.

Le novità in materia di perdite su crediti introdotte dal D.L. 83/2012, conv. L. 134/2012

La novella legislativa contenuta nel D.L. 83/2012, conv. in L. 134/2012, modificando l'art. 101, co. 5 del TUIR, ha introdotto nuove ipotesi di deducibilità fiscale automatica delle perdite su crediti, disciplinando la deduzione in rapporto ai crediti di modesta entità attraverso l'introduzione un doppio limite:

- ✖ di 5.000 Euro per le perdite su crediti di aziende di rilevante dimensione (quelle con volume d'affari o ricavi d'esercizio non inferiori a 100.000.000);
- ✖ di 2.500 Euro per le perdite su crediti delle altre imprese.

Le perdite su crediti prescritti

Gli elementi certi e precisi sussistono anche quando il diritto alla riscossione del credito è prescritto. Pertanto, qualora siano decorsi i termini di prescrizione del credito in base alle norme civilistiche, la deducibilità della perdita è "automatica", senza che occorra, ad esempio, un accertamento giudiziale. In ogni caso, non dovrebbe essere preclusa la deduzione di perdite su crediti prima del decorso del termine di prescrizione, se si ritenga che la non recuperabilità del credito si sia già manifestata.

La cancellazione totale dei crediti

L'Oic ha diffuso, nella veste di bozza per la consultazione sino al prossimo 28 febbraio 2014, un documento sulla disciplina contabile della cancellazione dei crediti dal bilancio.

Il documento dal titolo: "Disciplina contabile della cancellazione dei crediti", integra il principio contabile nazionale Oic 15 "I crediti" nella versione revisionata attualmente in consultazione.

Sinteticamente, le imprese cancellano i crediti dal bilancio quando non hanno più i diritti contrattuali a ricevere flussi finanziari derivanti dagli stessi, oppure quando trasferiscono tali diritti unitamente a tutti i rischi.

Questo approccio è coerente, negli aspetti fondamentali, con quello seguito nei principi contabili internazionali, ovvero nello IAS 39 e negli IAS per le imprese di minore dimensione (IFRS for SMES). D'altro canto, **mentre le regole internazionali fanno riferimento al concetto generale di trasferimento dei rischi e benefici relativi all'attività finanziaria, nel principio nazionale il riferimento è limitato ai rischi**: pertanto, non sono tenuti in considerazione i benefici. Questo, per fornire una rappresentazione il più possibile utile al lettore del bilancio, che privilegia l'esposizione della società ai rischi inerenti il credito come elemento fondamentale nella scelta del modello di contabilizzazione.

Inoltre, l'impostazione seguita vuole rendere il più possibile agevole la ricostruzione del corretto trattamento contabile nei casi - presumibilmente rari - in cui, in base alle clausole che regolano il contratto di cessione, al trasferimento dei rischi non corrisponde il trasferimento dei benefici⁽¹⁾.

Quando i crediti si cancellano dal bilancio

I crediti si cancellano dal bilancio quando si configurano le seguenti fattispecie:

- ⊙ Forfaiting;
- ⊙ *datio in solutum*;
- ⊙ conferimento del credito;
- ⊙ vendita del credito, compreso factoring con cessione pro-soluto con trasferimento sostanziale di tutti i rischi del credito;
- ⊙ cartolarizzazione con trasferimento sostanziale di tutti i rischi del credito.

Continua

Quando i crediti restano in bilancio

I crediti si mantengono in bilancio quando si configurano le seguenti fattispecie

- ⊙ Mandato all'incasso, compreso factoring comprendente solo mandato all'incasso e ricevute bancarie;
- ⊙ cambiali girate all'incasso;
- ⊙ pegno di crediti;
- ⊙ cessione a scopo di garanzia;
- ⊙ sconto, cessioni pro-solvendo e cessioni pro-soluto che non trasferiscono sostanzialmente tutti i rischi inerenti il credito;
- ⊙ cartolarizzazioni che non trasferiscono sostanzialmente tutti i rischi inerenti il credito.

La cancellazione parziale dei crediti

Sempre in un'ottica di semplificazione va inquadrata la scelta di non introdurre uno specifico modello contabile per quelle cessioni che comportano il trasferimento parziale dei rischi, rispetto alle quali i principi contabili internazionali impongono di considerare l'ulteriore elemento del trasferimento del "controllo" sul credito ceduto al cessionario (vale a dire la capacità del cessionario di rivendere il credito acquistato) e, se del caso, obbligano la sua cancellazione parziale, secondo il criterio del così detto continuing involvement.

La deducibilità fiscale delle perdite su crediti

La contabilizzazione proposta dall'Oic ha il pregio di fornire al lettore del bilancio una più efficace rappresentazione del rischio inerente ai crediti ceduti in operazioni che mantengono in capo al cedente i rischi del credito. Il credito che resta iscritto in bilancio fornisce il valore dell'attivo esposto al rischio di controparte e agli altri rischi e consente di individuare in modo diretto la natura (commerciali, finanziaria, o altro) del credito ceduto verso il quale permane l'esposizione al rischio.

La precisazione contenuta nella Legge di Stabilità 2014 in rapporto alle perdite per crediti cancellati

L'Oic ha sottolineato che l'art. 1, co. 160, Legge di stabilità 2014 precisa che, ai fini della deducibilità delle perdite su crediti, gli elementi certi e precisi sussistono in caso di cancellazione dei crediti dal bilancio operata in applicazione dei principi contabili, con decorrenza dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2013.

La cancellazione avviene quando i diritti contrattuali sui flussi finanziari derivanti dal credito cessano, oppure quando la titolarità dei diritti contrattuali sui flussi finanziari derivanti dal credito è trasferita o sono trasferiti sostanzialmente tutti i rischi inerenti lo stesso.

Se, invece, al trasferimento della titolarità del diritto non corrisponde il trasferimento dei rischi, il credito rimane iscritto in bilancio.

La determinazione della perdita su crediti

Quando il credito è cancellato dal bilancio, la componente reddituale che deve essere rilevata nel Conto economico è soltanto la perdita: non è consentito rilevare componenti economiche di natura finanziaria. La perdita è data dalla differenza tra corrispettivo ricevuto e valore di iscrizione del credito, individuato dal valore nominale dello stesso al netto delle perdite accantonate al fondo svalutazione crediti; l'eventuale eccedenza si iscrive nella voce B.14 del conto economico.

Continua

Il credito rimane iscritto in bilancio

Il credito rimane iscritto in bilancio se non sono trasferiti sostanzialmente tutti i rischi.

A fronte dell'anticipazione ricevuta (si veda l'esempio dell'anticipo su fatture o su Ri.Ba.) si iscrive un debito di natura finanziaria e la differenza tra valore di iscrizione del credito e anticipazione ricevuta è classificata nel conto economico tra gli oneri finanziari che maturano in base all'interesse effettivo.

Infatti, in tale ipotesi si tratta di un'operazione di finanziamento e non di una perdita su crediti: eventuali oneri aggiuntivi corrisposti a fronte del servizio di incasso del credito sono classificati tra i costi per servizi nella voce B.7 del conto economico.

I crediti ceduti pro-solvendo

Per i crediti ceduti pro-solvendo (vale a dire con clausola di regresso sul cedente il credito) a fini illustrativi utilizzeremo l'esempio contenuto nell'appendice B del nuovo OIC n. 15.

L'esempio parte dai seguenti dati

- ⇒ La società ha iscritto in bilancio al 31.12.X al valore di presumibile realizzo un credito di 90;
- ⇒ Il valore nominale del credito, non produttivo di interessi, che scade il 31.12.X+1, è pari a 100;
- ⇒ Il credito è ceduto pro-solvendo l'1.1.X+1 al valore di 81,8: il contratto di cessione prevede che - se il credito venisse incassato per un valore superiore a quello di cessione - il cessionario non è tenuto a rifondere la differenza.

La cessione è contabilizzata nel seguente modo:

- il credito ceduto non è cancellato dal bilancio;
- a fronte della liquidità ottenuta dal cessionario - pari a 81,8 - è iscritto un debito di pari importo;
- a differenza tra valore di cessione e valore di iscrizione in bilancio al momento della cessione (90 - 81,8= 8,2) è rilevata come interesse passivo nel corso dell'esercizio X+1.

Al 31.12.X+1 - data di scadenza del credito - la società cancella il credito dal bilancio in contropartita al debito rilevato al momento della cessione, incrementato degli interessi passivi maturati nel corso dell'esercizio. Se il credito è incassato dal cessionario ad un valore pari o superiore a 90 (valore di presunto realizzo iscritto nel bilancio della società cedente) non sono rilevate componenti economiche ulteriori rispetto agli oneri finanziari (pari a 8,2). Se il credito è incassato per un importo inferiore, la società cedente rileva un'ulteriore perdita, pari all'importo che è tenuta a rifondere al cessionario in virtù del mancato buon fine della cessione.

A) Rilevazione del valore di realizzo del credito

Sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
Fondo svalutazione crediti	A - C II 1	10,00	
Crediti verso clienti	A - C II 1		10,00

Continua



Anno 2014 ▼

Numero 3 ▼

Marzo 2014 ▼

Sezione ▼

Bilancio di esercizio

B) All'atto della cessione del credito pro-solvendo

Sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
Banca c/c	A – C IV 1	81,80	
Debiti verso banche	P – D 4)		81,80

C) Rilevazione dell'interesse passivo per lo smobilizzo del credito

Sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
Interessi Passivi bancari	CE – C 17)	8,20	
Debiti verso banche	A – C IV 19		8,20

D) Estinzione del debito per "buon fine" dell'operazione

Sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
Debiti verso Banche	P – D 4)	90,00	
Crediti v/clienti	A – C II 1)		90,00

E) nel caso di ulteriore perdita di 10 alla scadenza per incasso parziale del credito

Sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
Perdita su crediti	CE – B 14)	10,00	
Debiti verso Banche	P – D 4)		10,00

Continua



F) rimborso della maggiore perdita

Sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
Debiti verso Banche	P - D 4)	10,00	
Banca c/c	A - C IV 1)		10,00

G) nel caso di maggior incasso di 10 rispetto al valore di cessione del credito

Sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
Altri crediti	A - C II 5)	10,00	
Proventi finanziari	CE - C 16)		10,00

H) per l'incasso di un maggior credito rispetto all'asset ceduto

Sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
Banca c/c	A - C IV 1)	10,00	
Altri Crediti	A - C II 5)		10,00

I crediti

L'art. 2426 n. 8) del cod. civ. stabilisce che i crediti devono essere iscritti secondo il valore presumibile di realizzazione. L'ottenimento di questo risultato postula una adeguata svalutazione del «nominale» per ricondurlo, attraverso una rettifica indiretta al valore di presumibile realizzo. L'operazione richiede una puntuale conoscenza dei comportamenti dei singoli clienti così come risulta dal comportamento storicizzato e risultante dalle scritture contabili. Occorrerà, dunque, analizzare le serie storiche di incasso di singoli clienti, per stimare adeguatamente, le possibili perdite rispetto al valore nominale. E ciò in ossequio al contenuto di OIC n. 15 il quale specifica che le perdite su crediti per inesigibilità non devono gravare sul conto economico degli esercizi futuri in cui esse si manifesteranno con certezza, ma in ossequio ai principi di competenza e prudenza, nonché al principio di determinazione del valore effettivo realizzabile devono gravare sull'esercizio in cui si possono ragionevolmente prevedere.

crediti per imposte anticipate

Nella voce Crediti, non è consentita l'iscrizione delle imposte anticipate se non vi è la ragionevole

Continua



certezza di recuperare l'imposta. Diversamente, l'effetto sarebbe quello di «capitalizzare» le perdite.

I danni, l'obsolescenza e i deterioramenti

Devono essere rilevate anche le perdite derivanti da danni, obsolescenza o deterioramenti, in conformità al principio di prudenza e competenza.

Note

(1) Franco Roscini Vitali in "Disciplina contabile della cancellazione dei crediti", in Guida alla Contabilità & Bilancio n. 2/2014, pag. 56 e ss.



Guida teorico-pratica alla redazione delle scritture di assestamento e di bilancio per i bilanci in chiusura al 31/12/2013

a cura di

Enrico Larocca



**Focus
Bilancio
2014**

Le immobilizzazioni immateriali secondo l'OIC e le relative disposizioni fiscali


di Fabio Carriolo

Aspetti generali

Le immobilizzazioni immateriali di durata indeterminata sono soggette a svalutazione nell'esercizio in cui si verifica che il loro valore non può essere recuperato tramite futuri flussi reddituali, come precisato dal principio contabile OIC n. 24.

Rispetto alla precedente versione (PCDC n. 24), il principio attualmente adottato ha espunto le parti relative alla normativa fiscale, ormai superate, nonché le parti che si occupavano del coordinamento con i principi contabili internazionali, in ragione delle novità sopravvenute.

Il principio contabile analizza anche il trattamento delle immobilizzazioni immateriali di durata indeterminata, non contemplate nella versione precedente perché individuate solo dalle norme societarie post-riforma del 2003, attualmente soggette all'obbligo di indicazione nella nota integrativa.

Il destino delle immobilizzazioni immateriali, quanto alla loro indicazione nel bilancio a beneficio dei vari fruitori del documento (soci, amministratori, investitori, etc.), viene di seguito esaminato anche confrontandone il trattamento nel contesto dei principi contabili nazionali (ITA GAAP) e in quello IAS / IFRS, caratterizzato da un'impostazione più «sostanzialistica» e dall'assenza del metodo dell'ammortamento per tener conto della perdita di valore dei beni.

Gli aspetti strettamente tributari potranno essere illustrati solo marginalmente, dato che nell'ordinamento italiano si tratta di beni e utilità con trattamento assai differenziato.

L'impairment test

Il principio della valutazione al fair value (valore equo)⁽¹⁾ delle immobilizzazioni materiali, immateriali e finanziarie, comporta il superamento del metodo dell'ammortamento sistematico a opera di quello fondato sull'impairment test («test del danneggiamento»).

Ne consegue che le immobilizzazioni – nell'ottica dell'applicazione dei principi contabili internazionali (IAS / IFRS) - dovranno annualmente essere sottoposte all'impairment test, confrontando il valore di bilancio con il relativo valore di mercato o d'uso.

Alle eventuali riduzioni di valore, impairment loss, deve corrispondere una svalutazione esplicita della posta cui si riferiscono, mentre le eventuali plusvalenze:

- ✗ se riferite a immobilizzazioni patrimonializzate, incrementano il patrimonio netto;
- ✗ se si riferiscono ad appostazioni del conto economico, vanno indicate nel conto economico stesso.

Secondo l'appendice A del principio contabile IFRS n. 2, la nozione di fair value è riconducibile al corrispettivo al quale un'attività può essere scambiata, o una passività estinta, o uno strumento rappresentativo di capitale assegnato, in una libera transazione fra parti consapevoli e disponibili.

Le attività immateriali con vita utile indefinita negli IAS

Secondo il paragrafo 107 del principio contabile IAS 38, un'attività immateriale con una vita utile indefinita non deve essere ammortizzata.

Continua

Il successivo paragrafo 108 aggiunge che, secondo quanto previsto dallo IAS 36, un'entità (cioè un'impresa) deve verificare se un'attività immateriale con una vita utile indefinita ha subito una riduzione durevole di valore confrontandone il valore recuperabile con il valore contabile:

- annualmente;
- (e) ogniqualvolta vi sia un'indicazione che l'attività immateriale possa avere subito una riduzione durevole di valore.

Queste regole devono essere lette in connessione con quelle stabilite dallo IAS 36, secondo il cui paragrafo 24 le attività immateriali con vita utile indefinita devono essere verificate annualmente per riduzione durevole di valore confrontando il valore contabile con il valore recuperabile, a prescindere se esistano o meno indicazioni che possa aver subito una riduzione durevole di valore.

Il calcolo dettagliato più recente del valore recuperabile di tali attività fatto in un periodo precedente può comunque essere utilizzato nella verifica sulla riduzione durevole di valore nell'esercizio in corso, a condizione che tutti i seguenti criteri siano soddisfatti:

- se l'attività immateriale non genera flussi finanziari in entrata derivanti dall'uso continuativo che sono largamente indipendenti da quelli di altre attività o gruppi di attività ed è quindi verificata per riduzione durevole di valore come parte di un'unità generatrice di flussi finanziari cui appartiene, le attività e le passività che compongono quell'unità non sono variate significativamente dal più recente calcolo del valore recuperabile;
- il più recente calcolo del valore recuperabile è risultato un valore che ha superato il valore contabile dell'attività di un sostanziale margine;
- sulla base di un'analisi di fatti intervenuti e delle circostanze modificatesi dal tempo del più recente calcolo del valore recuperabile, la probabilità che una nuova determinazione del valore recuperabile sia inferiore al suo valore contabile è remota.

Quali sono le attività che hanno subito riduzioni durevoli di valore?

Il paragrafo 8 dello stesso IAS n. 36 si occupa dell'identificazione delle attività che possono aver subito una riduzione durevole di valore, precisando che tale riduzione può essere rilevata quando il valore contabile dell'attività supera il suo valore recuperabile.

A ogni data di riferimento del bilancio, se esiste un'indicazione che un'attività possa aver subito una riduzione durevole di valore, l'«entità» deve stimare il valore recuperabile dell'attività (paragrafo 9).

Il paragrafo 10 chiarisce poi che, «indipendentemente dal fatto che vi siano eventuali indicazioni di riduzioni durevoli di valore», l'impresa deve:

- verificare annualmente per riduzioni durevoli di valore un'attività immateriale con una vita utile indefinita o un'attività immateriale che non è ancora disponibile all'uso, confrontandone il valore contabile con il valore recuperabile. Tale verifica può essere fatta in qualsiasi momento durante un esercizio, a patto che avvenga nello stesso momento ogni anno. Attività immateriali differenti possono subire una verifica di riduzione durevole di valore in momenti diversi; se, però, tale attività immateriale è inizialmente rilevata nell'esercizio in corso, essa deve subire una verifica per riduzione durevole di valore prima della fine dell'esercizio;
- verificare l'avviamento acquisito in un'aggregazione aziendale per riduzione durevole di valore annualmente secondo quanto previsto dai paragrafi 80-99 del principio contabile in esame.

I criteri da considerare nell'individuazione della riduzione di valore

I criteri minimali da seguire nell'individuazione della riduzione durevole di valore sono i seguenti, indicati – in modo non esaustivo - nel paragrafo 12 dello IAS 36:

fonti esterne di informazione:

- ⊙ il valore di mercato di un'attività è diminuito significativamente durante l'esercizio, più di quanto si prevedeva sarebbe accaduto con il passare del tempo o con l'uso normale dell'attività in oggetto;
- ⊙ variazioni significative con effetto negativo si sono verificate durante l'esercizio o si verificheranno nel futuro prossimo nell'ambiente tecnologico, di mercato, economico o normativo nel quale l'entità opera, o nel mercato al quale un'attività è rivolta;
- ⊙ i tassi d'interesse di mercato o altri tassi di remunerazione del capitale sugli investimenti sono aumentati nel corso dell'esercizio, ed è probabile che tali incrementi condizionino il tasso di attualizzazione utilizzato nel calcolo del valore d'uso di un'attività e riducano in maniera significativa il valore recuperabile dell'attività;
- ⊙ il valore contabile dell'attivo netto dell'entità è superiore alla sua capitalizzazione di mercato;

fonti interne di informazione:

- ⊙ l'obsolescenza o il deterioramento fisico di un'attività risultano evidenti;
- ⊙ significativi cambiamenti con effetto negativo sono verificati nel corso dell'esercizio, o si suppone che si verificheranno nel futuro prossimo, nella misura in cui o nel modo in cui un'attività è utilizzata o si suppone sarà utilizzata. Tali cambiamenti includono l'attività che diventa inutilizzata, piani di dismissione o di ristrutturazione del settore operativo al quale l'attività appartiene, piani di dismissione dell'attività prima della data precedentemente prevista, e l'eventuale ristabilimento della vita utile di un'attività come definita piuttosto che indefinita;
- ⊙ l'andamento economico di un'attività è, o sarà, peggiore di quanto previsto.

Le indicazioni rilevanti nel sistema informativo interno

Il paragrafo 14 dello IAS 36 considera, tra le indicazioni provenienti dal sistema informativo interno in grado di rivelare che un'attività può aver subito una riduzione durevole di valore, quelle relative a:

- ✗ flussi finanziari connessi all'acquisto dell'attività, o disponibilità liquide che in seguito si rendono necessarie per rendere operativa o conservare l'attività, significativamente superiori a quelli originariamente preventivati;
- ✗ flussi finanziari netti effettivi oppure utili o perdite operative conseguenti all'esercizio dell'attività che si rivelano significativamente peggiori a quelli originariamente preventivati;
- ✗ un significativo peggioramento dei flussi finanziari netti o del reddito operativo preventivati, o un significativo aumento della perdita preventivata, derivanti dall'utilizzo dell'attività;
- ✗ perdite operative o flussi finanziari netti in uscita connessi all'attività, quando gli importi del periodo in corso vengono aggregati a quelli preventivati per il futuro.

Stato patrimoniale

Le principali norme che interessano lo stato patrimoniale delle imprese in relazione alle immobilizzazioni immateriali sono quelle sintetizzate nella tabella che segue.

Continua

Immobilizzazioni immateriali – Stato patrimoniale

art. 2424-bis, co. 1, c.c.	gli elementi patrimoniali destinati ad essere utilizzati durevolmente devono essere iscritti tra le immobilizzazioni
art. 2424 c.c.	individuazione delle immobilizzazioni immateriali : <ol style="list-style-type: none"> 1) costi di impianto e di ampliamento; 2) costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità; 3) diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno; 4) concessioni, licenze, marchi e diritti simili; 5) avviamento; 6) immobilizzazioni in corso e acconti; 7) altre
art. 2425 c.c.	ammortamento sistematico delle immobilizzazioni immateriali – e conseguente iscrizione degli ammortamenti nel conto economico – la cui utilizzazione è limitata nel tempo
art. 2426, co. 1, n. 3), c.c.	Iscrizione nel conto economico (voce B.10.c) delle svalutazioni delle immobilizzazioni immateriali , nonché loro rilevazione a diretto decremento del valore delle immobilizzazioni nello stato patrimoniale ed esplicitazione in nota integrativa
art. 2426 c.c., co. 1, n. 5, c.c.	Iscrizione nell'attivo – con il consenso del collegio sindacale e l'ammortamento non superiore a 5 anni – dei costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità aventi utilità pluriennale
art. 2426 c.c., co. 1, n. 6, c.c.	Iscrizione nell'attivo – con il consenso del collegio sindacale e l'ammortamento non superiore a 5 anni – dell' avviamento , se acquisito a titolo oneroso, nei limiti del costo per esso sostenuto

Gli effetti reddituali delle operazioni

Il conto economico delle imprese deve fornire l'indicazione degli effetti reddituali relativi alle operazioni riguardanti le immobilizzazioni immateriali.

Le informazioni da fornire sono riportate in dettaglio nell'art. 2425, c.c., come risulta dalla tabella che segue.

Immobilizzazioni immateriali – Conto economico (art. 2425, c.c.)

Classe A ("Valore della produzione")	4) incrementi di immobilizzazioni per lavori interni 5) altri ricavi e proventi
classe B ("Costi della produzione")	10a) ammortamenti delle immobilizzazioni immateriali 10c) altre svalutazioni delle immobilizzazioni 14) oneri diversi di gestione
classe E ("Proventi e oneri straordinari")	20) proventi , con separata indicazione delle plusvalenze da alienazioni i cui ricavi non sono iscrivibili al n. 5 21) oneri , con separata indicazione delle minusvalenze da alienazioni, i cui effetti contabili non

Le informazioni da fornire nella nota integrativa

La nota integrativa del bilancio, la cui funzione è di fornire tutte le informazioni che richiedono un'esposizione più articolata rispetto alla mera evidenza dei numeri, deve guidare il lettore delle informazioni contabili nella corretta interpretazione della realtà dell'impresa.

Continua



In particolare, le immobilizzazioni immateriali richiedono – dopo la riforma societaria e l'intervento dell'OIC - le seguenti esplicitazioni.

Immobilizzazioni immateriali – Nota integrativa (art. 2427, c.c.). Informazioni da fornire

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

movimenti delle immobilizzazioni, specificando per ciascuna voce: il costo; le precedenti rivalutazioni, ammortamenti e svalutazioni; le acquisizioni, gli spostamenti da una ad altra voce, le alienazioni avvenute nell'esercizio; le rivalutazioni, gli ammortamenti e le svalutazioni effettuati nell'esercizio; il totale delle rivalutazioni riguardanti le immobilizzazioni esistenti alla chiusura dell'esercizio

misura e motivazioni delle riduzioni di valore applicate alle immobilizzazioni immateriali di durata indeterminata, facendo a tal fine esplicito riferimento al loro concorso alla futura produzione di risultati economici, alla loro prevedibile durata utile e, per quanto determinabile, al loro valore di mercato, segnalando altresì le differenze rispetto a quelle operate negli esercizi precedenti ed evidenziando la loro influenza sui risultati economici dell'esercizio e sugli indicatori di redditività di cui sia stata data comunicazione (tale previsione, introdotta – con il nuovo n. 3-bis dell'art. 2427, c.c. - a seguito della riforma del diritto societario, è stata inserita nel principio contabile a opera del documento OIC 1)

composizione delle voci "costi di impianto e di ampliamento" e "costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità", oltre alle ragioni dell'iscrizione e ai rispettivi criteri di ammortamento

ammontare degli oneri finanziari imputati nell'esercizio ai valori iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale, distintamente per ogni voce

eventuali modifiche dei criteri di ammortamento e dei coefficienti applicati

Va infine precisato che, come rammenta il principio OIC n. 24, la relazione degli amministratori sulla gestione deve dare evidenza - secondo l' art. 2428, co. 2, punto 1, c.c. - delle attività di ricerca e sviluppo.

La valutazione e l'ammortamento delle immobilizzazioni immateriali

Integrando il principio contabile n. 24, l'OIC ha inserito alcune precisazioni relative alle predette informazioni da fornire in nota integrativa, secondo il nuovo n. 3-bis dell'art. 2427, c.c., che ha introdotto la nozione di immobilizzazioni immateriali di durata indeterminata.

Si rammenta che, a norma dell'art. 2426, n. 2, c.c. 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.

Il criterio contabile per tener conto della perdita di valore delle immobilizzazioni immateriali in genere, è quindi rappresentato dal tradizionale sistema degli ammortamenti, al quale si contrappone – per le imprese che adottano i principi IAS / IFRS – quello dell'«impairment test».

Il Principio Contabile n. 24 distingue tra:

- immobilizzazioni immateriali costituite da costi pluriennali;
- avviamento;
- immobilizzazioni costituite da beni immateriali (brevetti, concessioni, diritti, etc.).

La distinzione tra costi pluriennali e beni immateriali ha rilevanza ai fini della determinazione del criterio di valutazione e del periodo di ammortamento da adottare.

Mentre, infatti, per i costi pluriennali (la cui iscrizione nell'attivo patrimoniale è discrezionale), il periodo di ammortamento dev'essere il più breve possibile e, in ogni caso, non eccedere i limiti temporali imposti dalla

Continua

normativa, per i beni immateriali (la cui iscrizione nell'attivo è obbligatoria) il periodo di ammortamento è determinato dalla residua possibilità di utilizzazione del bene.

Tale periodo è misurato:

- ✖ dal periodo di tempo durante il quale l'impresa prevede di poter utilizzare l'immobilizzazione;
- ✖ (ovvero) dalle quantità di unità di prodotto (o misura simile) che l'impresa si attende di ottenere tramite l'uso dell'immobilizzazione.

Se dovesse risultare non prevedibile un limite al periodo durante il quale l'immobilizzazione immateriale è ritenuta capace di generare flussi di cassa positivi, la vita utile dell'immobilizzazione è considerata di durata indeterminata.

La vita utile dell'immobilizzazione immateriale è stimata ipotizzando che in futuro saranno sostenuti solo i costi di manutenzione necessari per mantenerne la capacità di partecipazione alla produzione del reddito ad un livello pari a quello esistente al momento in cui è effettuata la stima e sono accertate la capacità e la volontà dell'impresa a mantenere tale livello di produttività.

Anche se la durata dell'immobilizzazione è indeterminata, essa sarà comunque ammortizzata in base ai criteri indicati nel Principio Contabile 24.

Le riduzioni di valore

Secondo il principio OIC n. 24, nel corso del periodo di vita utile di un'immobilizzazione, le condizioni di utilizzo della stessa o l'operatività della società possono subire mutamenti rilevanti, e da ciò deriva la necessità di riesaminare le condizioni della residua possibilità di utilizzazione dell'immobilizzazione.

Oltre alle sistematiche riduzioni di valore costituite dall'ammortamento, ogni immobilizzazione immateriale è quindi soggetta ad un periodico riesame finalizzato a determinare se il suo valore di bilancio ha subito una perdita durevole di valore, nel qual caso dovrà essere effettuata in bilancio una svalutazione ed una stima aggiornata della vita utile residua, con conseguente effetto, negli esercizi successivi, sull'ammortamento.

Un'attenzione particolare dev'essere rivolta alle ipotesi nelle quali l'impresa sia in perdita, ma al contempo esponga in bilancio immobilizzazioni immateriali quali oneri pluriennali, che rappresentano costi iscritti nell'attivo dei quali va dimostrata la recuperabilità.

La svalutazione deve tener conto dei seguenti criteri:

- il valore delle immobilizzazioni iscritto in bilancio non deve superare quello recuperabile, definito come il maggior valore tra quello realizzabile dell'alienazione e quello effettivo d'uso delle immobilizzazioni;
- scopo dell'ammortamento è la ripartizione del costo dell'immobilizzazione tra gli esercizi della sua vita utile stimata.

Del valore recuperabile delle immobilizzazioni dev'esser già tenuto conto al momento della capitalizzazione dei costi sostenuti per il loro acquisto o la loro realizzazione; può però verificarsi una perdita durevole di valore successiva alla prima iscrizione, ovvero negli esercizi di utilizzazione, ed è in tale evenienza che devono essere obbligatoriamente effettuate le svalutazioni.

La svalutazione è subordinata alla verifica, alla data del bilancio, del valore inferiore rispetto al costo d'acquisto ridotto dell'ammortamento, considerando non il solo valore di mercato, ma principalmente il valore funzionale nell'economia dell'azienda, nella prospettiva della continuazione dell'attività. Tale «valore effettivo» è quindi quello il cui ammortamento negli esercizi futuri troverà – secondo una ragionevole aspettativa – adeguata copertura con i ricavi correlati all'utilità dei costi.

Continua

La svalutazione di un'immobilizzazione immateriale deve inoltre essere duratura, in base a un esame informato a una «ragionevole valutazione» delle cause (le quali devono avere carattere di straordinaria gravità, e non possono quindi essere fatti dei quali può esser tenuto conto nel riesame periodico dei piani di ammortamento).

Il ripristino del valore e la rivalutazione

Se vengono meno – in tutto o in parte – le cause che hanno determinato la svalutazione, questa non può essere mantenuta, e il valore originario dev'essere ripristinato, al netto degli ulteriori ammortamenti non calcolati a causa della precedente svalutazione.

È però precisato che il ripristino di valore non può applicarsi con riferimento a talune tipologie di immobilizzazioni immateriali, come l'avviamento e i costi pluriennali, dato che per tali immobilizzazioni non può verificarsi il presupposto della variazione degli elementi che ne avevano determinato la svalutazione.

Per determinate immobilizzazioni immateriali, il valore di bilancio può comprendere rivalutazioni del costo, se effettuate in applicazione di leggi speciali.

La rivalutazione delle immobilizzazioni immateriali non costituisce, a differenza di quanto accade per i ripristini di valore successivi a precedenti svalutazioni, una componente del conto economico, ma deve essere accreditata alle riserve del patrimonio netto (e in particolare, alla voce A.III, «riserve di rivalutazione»).

Qualche osservazione

L'adozione di metodologie di valutazione e svalutazione fondate sul *fair value* comporta l'utilizzo di valori correnti, corrispondenti al corrispettivo stimato di una vendita effettuata in una certa data e utili a meglio individuare il capitale economico dell'impresa.

Le informazioni trasmesse attraverso il bilancio divengono quindi assai più attendibili nell'ottica dinamica del «decisore» economico, rispetto a quelle fondate sul tradizionale metodo del costo.

L'informativa da fornire nella nota integrativa ha lo scopo di rendere edotto il lettore del bilancio sulle differenze che si avrebbero se le immobilizzazioni immateriali di durata indeterminata (tra le quali l'avviamento) fossero contabilizzate secondo il principio contabile internazionale IFRS 3, che prevede, in luogo dell'ammortamento, le riduzioni di valore nell'esercizio (o negli esercizi) nei quali si accerti che il valore di bilancio di tali immobilizzazioni non è recuperabile tramite flussi futuri di reddito.

Da un sistema di tipo formale, fondato sull'assimilazione tra tali valori e i veri e propri «beni», si passa quindi a un sistema più coerente con la natura sfuggente delle immobilizzazioni in oggetto.

Le novità illustrate conseguono alla necessità di coordinare:

- la disciplina civilistica italiana, secondo la quale – per l'avviamento e le altre immobilizzazioni a durata di utilizzazione non determinabile – è prevista l'eventuale svalutazione in caso di perdita durevole di valore e l'obbligo di ripristino se viene meno la causa che ha determinato la svalutazione;
- il principio contabile internazionale IFRS 3, secondo il quale le immobilizzazioni di durata indefinita non devono essere ammortizzate, ma assoggettate ad *impairment test* (determinazione dell'eventuale riduzione durevole del valore) e ad eventuali ripristini di valore (se consentiti).

Immobilizzazioni immateriali di durata indeterminata – principi contabili nazionali e IAS

PCDC n. 24 ante-modifiche	IAS 36 e 38	Principio contabile OIC n. 24
Non era contemplata la categoria delle immobilizzazioni immateriali di durata indeterminata	Le attività immateriali con vita utile indefinita non devono essere ammortizzate, ma – se hanno subito riduzioni durevoli di valore – sottoposte a "impairment test" ed eventualmente svalutate	Oltre ad essere ammortizzate, le immobilizzazioni immateriali sono assoggettate a un periodico riesame al fine di determinare se il loro valore di bilancio si è ridotto in modo durevole, nel qual caso dev'essere effettuata una svalutazione, con effetto sui successivi ammortamenti

Continua



Immobilizzazioni particolari: i marchi

Il marchio è il segno distintivo dei prodotti dell'impresa, e svolge una funzione distintiva del prodotto rispetto a quello di altre imprese.

Esso può consistere in un qualsiasi «nuovo segno» rappresentabile graficamente.

Si tratta, pertanto, di un elemento «sensorialmente» apprezzabile, che può segnalare la presenza dell'impresa comparando su pubblicazioni, affissioni, siti internet, etc.

La tutela giuridica approntata dal Legislatore prevede per il titolare del marchio il riconoscimento del diritto di utilizzazione in esclusiva, acquisibile attraverso la registrazione nelle forme previste dalla legge; la tutela è altresì presente, anche se attenuata, anche nel caso dei marchi non registrati (c.d. «preuso»).

In via preliminare, può essere sottolineata la differenza tra il marchio di prodotto (tipico dell'impresa che produce beni) e il marchio di servizio (tipico dell'impresa che produce servizi), tra i quali non vi sarebbe possibilità di confusione, giacché tra tali diverse tipologie di imprese non sussistono (normalmente?) rapporti concorrenziali ⁽²⁾.

Il marchio secondo i principi contabili nazionali

Dal punto di vista dell'impresa, occorre guardare al marchio come definito dalla prassi contabile nazionale e dai principi internazionali, i quali ultimi – in forza della loro previsione avvenuta con regolamento comunitario – acquistano nel diritto interno forza e valore di legge.

Secondo il documento OIC n. 24 del 30.5.2005, il marchio è - insieme alla ditta e all'insegna - uno dei segni distintivi dell'azienda (o di un suo prodotto fabbricato e/o commercializzato), e può consistere in un emblema, in una denominazione e/o in un segno (non quindi, esclusivamente, in un segno grafico).

Al marchio che risponde ai requisiti di novità, originalità e liceità è riconosciuta la particolare tutela giuridica fornita dalla registrazione secondo le forme stabilite dalla legge.

Al marchio non registrato, tuttavia, che pure può essere iscritto tra le immobilizzazioni immateriali, è riconosciuta – in presenza di un effettivo ruolo distintivo - una tutela specifica in caso di preuso.

L'iscrivibilità del marchio tra le immobilizzazioni immateriali può avvenire sia a seguito di produzione interna, sia (più frequentemente) a seguito di acquisizione a titolo oneroso da terzi, mentre non è iscrivibile il marchio ricevuto a titolo gratuito.

I costi interni iscrivibili nella voce B.I.4 vanno intesi in senso restrittivo, essendo essenzialmente riconducibili ai costi diretti interni ed esterni, sostenuti per la produzione del segno distintivo.

Se il marchio è ottenuto mediante l'acquisizione di un'azienda o di un ramo aziendale, esso dev'essere separatamente valutato ed iscritto in bilancio in base al suo valore corrente.

Il periodo di ammortamento è normalmente collegato al periodo di produzione e commercializzazione in esclusiva dei prodotti cui il marchio si riferisce; se tale periodo non è prevedibile, esso si considera comunque non eccedente i 20 anni.

Il marchio secondo gli IAS

Secondo il principio IAS n. 38, utile a inquadrare natura e caratteristiche del marchio nella prospettiva «contabile internazionale»:

- ⊙ le «entità» (ossia le imprese) « ... consumano risorse o contraggono debiti per l'acquisizione, lo sviluppo, il mantenimento o il miglioramento di risorse immateriali », tra le quali figurano anche i marchi;

Continua



- ⊙ la definizione di un'attività immateriale – in generale - richiede che questa sia identificabile per poter essere distinta dall'avviamento, il quale – ove acquisito in un'aggregazione aziendale - « ... rappresenta un pagamento effettuato dall'acquirente quale anticipazione di futuri benefici economici derivanti da attività che non sono in grado di essere identificate individualmente e rilevate separatamente»;
- ⊙ un'attività – e quindi **anche un marchio** - soddisfa il criterio dell'identificabilità quale attività immateriale quando:
 1. è «*separabile, ossia capace di essere separata o scorporata dall'entità e venduta, trasferita, data in licenza, locata o scambiata, sia individualmente che insieme al relativo contratto, attività o passività*»;
 2. (ovvero) «*deriva da diritti contrattuali o altri diritti legali indipendentemente dal fatto che tali diritti siano trasferibili o separabili dall'entità o da altri diritti e obbligazioni*»;
- ⊙ l'entità ha il controllo di un'attività se ha il potere – generalmente, in base a diritti tutelabili - di usufruire dei benefici economici futuri derivanti dalla specifica risorsa, limitando anche l'accesso a tali benefici da parte di terzi.

Come è stato rilevato, sussistono notevoli difficoltà in ordine alla determinazione del fair value dei marchi, definito dallo IAS n. 39 come il corrispettivo al quale un'attività potrebbe essere scambiata, o una passività estinta, in una libera transazione fra parti consapevoli e indipendenti.

Occorre infatti rammentare che – nel contesto degli IAS - le immobilizzazioni immateriali a vita utile indefinita, come i marchi, non sono più assoggettabili ad ammortamento sistematico e devono essere assoggettate ad ogni chiusura di bilancio al c.d. impairment test, che consiste in una revisione periodica del valore dell'intangibile iscritto in bilancio, con l'utilizzo di metodologie di valutazione fondate sull'attualizzazione dei flussi di cassa futuri o su metodi di mercato⁽³⁾.

Il marchio nel contesto delle imposte sui redditi

Nell'ambito del patrimonio dell'impresa, il marchio costituisce un bene strumentale immateriale che, se iscritto nell'attivo dello stato patrimoniale, va indicato alla voce B.I.4 (immobilizzazioni immateriali).

La cessione «autonoma» di tale cespite può produrre per il cedente una plusvalenza patrimoniale, a norma dell'art. 86 del TUIR.

Se invece tratta di una cessione del marchio inserita all'interno della complessiva cessione dell'azienda o del ramo d'azienda, il plusvalore concorre a formare un'unitaria plusvalenza da cessione d'azienda.

Per quanto attiene all'ammortamento del marchio in capo all'impresa cessionaria, occorre considerare che l'art. 37, comma 45, lettera b), del D.L. 4.7.2006, n. 223, convertito nella L. 4.8.2006, n. 248, ha aumentato da 10 a 18 gli esercizi entro i quali esso può avvenire: ai fini tributari, insomma, l'ammortamento non può essere annualmente superiore a 1/18 del costo (corrispondente al 5,56%)⁽⁴⁾.

Immobilizzazioni particolari: i diritti su opere dell'ingegno

Il principio contabile OIC n. 24 richiama l'art. 2575, c.c., secondo il quale sono oggetto del diritto d'autore le opere dell'ingegno di carattere creativo, che appartengono alle scienze, alla letteratura, alla musica, alle arti figurative, all'architettura, al teatro e alla cinematografia, o altri mezzi multimediali di espressione qualunque ne sia il modo o la forma di espressione. La tutela giuridica accordata al diritto presuppone che l'opera abbia come destinazione specifica la rappresentazione intellettuale diretta ad una comunicazione, poiché ciò che è oggetto di protezione non sono i principi scientifici o artistici contenuti, bensì la forma di espressione (libro, opera

Continua



cinematografica, esecuzione).

Il diritto è acquisito con la creazione dell'opera, momento dal quale all'autore compete il diritto esclusivo di pubblicare l'opera e di utilizzarla in ogni forma e modo nei limiti fissati dalla legge. L'unica caratteristica che le opere dell'ingegno devono presentare per poter essere oggetto di tutela è costituita dall'originalità effettiva della forma espressiva, a prescindere dall'utilità pratica (economico-patrimoniale) che esse possono avere.

L'acquisto del diritto di autore, che non è subordinato alla registrazione o ad altri adempimenti formali, è attuato con la creazione dell'opera. La tutela giuridica (morale e patrimoniale) ha una durata molto lunga, estendendosi alla durata della vita dell'autore e sino al settantesimo anno solare dopo la sua morte, ed attuandosi a prescindere da qualsiasi utilizzazione pratica dell'opera.

Sempre secondo le elaborazioni dell'OIC, i benefici futuri per l'impresa possono configurarsi sia in termini di ricavi diretti, sia in termini di ricavi indiretti.

A tale riguardo, va evidenziato che sono ricavi diretti quelli connessi alla commercializzazione dell'opera derivante da un contratto di edizione, dalla sua rappresentazione o dalla sua esecuzione diretta ad un pubblico identificato (teatri, concerti, ecc.), se è pagato un corrispettivo specifico (acquisto della riproduzione, acquisto di biglietti o abbonamenti) direttamente per quell'opera o anche per quell'opera nel contesto di una più ampia fruizione (libri, dischi, cassette, pay-tv, spettacoli dal vivo, rappresentazioni teatrali, esposizioni in mostre o musei, concerti, pubblicazioni antologiche, etc.). Sono invece ricavi indiretti quelli connessi alla rappresentazione al pubblico attraverso radio, televisione ed altri mezzi di diffusione sonora e visiva, quando il pubblico non versa per tali rappresentazioni alcuna somma specifica, ovvero versa abbonamenti annuali connessi ad una molteplicità indeterminata di spettacoli e quindi non riconducibili neanche indirettamente a quell'opera specifica.

L'iscrizione in bilancio del diritto d'autore tra le immobilizzazioni immateriali si giustifica, secondo l'OIC, alla luce della previsione anche di una sola delle due tipologie di sfruttamento (ricavi diretti / indiretti), collegata alla formazione di piani e programmi e alla quantificazione dei costi e dei ricavi attesi in misura congrua.

Con particolare riferimento al diritto d'autore, il documento OIC precisa che la legge – diversamente da quanto accaduto per la durata dell'ammortamento dei costi di impianto, delle spese di ricerca e sviluppo e pubblicità, nonché dell'avviamento - non ha posto alcun vincolo per i diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno. Vale pertanto la regola generale in base alla quale la vita utile dell'immobilizzazione è determinata con riferimento alla residua possibilità di utilizzazione (durata economica) del diritto. In considerazione dell'aleatorietà connessa allo sfruttamento di tali diritti, l'OIC ritiene però che l'ammortamento debba essere effettuato in un periodo ragionevolmente breve. Per ogni altra considerazione, è fatto rinvio alle precisazioni fornite relativamente alla trattazione dei diritti di brevetto.

Nel corso del periodo di vita utile di un'immobilizzazione, inoltre, le condizioni di utilizzo della stessa o l'operatività della società possono subire mutamenti rilevanti, e da ciò deriva la necessità di riesaminare le condizioni della residua possibilità di utilizzazione dell'immobilizzazione. Oltre alle sistematiche riduzioni di valore costituite dall'ammortamento, ogni immobilizzazione immateriale (e quindi anche i diritti d'autore) è pertanto soggetta ad un periodico riesame finalizzato a determinare se il suo valore di bilancio ha subito una perdita durevole di valore: in tale ipotesi, dovrà essere effettuata in bilancio una svalutazione ed una stima aggiornata della vita utile residua, con conseguente effetto, negli esercizi successivi, sull'ammortamento.

Profili reddituali per le imprese

Il vigente art. 103 del TUIR dispone, al primo comma, che le quote di ammortamento del costo dei diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno, oltre che dei brevetti industriali, dei processi, delle formule e delle informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico

Continua



(c.d. know how) sono deducibili in misura non superiore al 50%.

Si rammenta a tale riguardo che, nella precedente versione, anteriore alle modificazioni apportate dall'art. 37, comma 45, lett. a), D.L. 4.7.2006, n. 223, convertito dalla L. 4.8.2006, n. 248, la deducibilità era limitata a 1/3 del costo. Secondo la relazione di accompagnamento al decreto del 2006 e le schede di lettura approntate dai Servizi studi parlamentari, tali modifiche normative sono finalizzate a consentire la deduzione in un più breve in un lasso temporale del costo dei diritti di utilizzazione dei beni immateriali, allo scopo di incentivare gli investimenti in nuove tecnologie. I diritti d'autore hanno quindi beneficiato del loro «apparentamento» ai brevetti industriali e ai marchi, anche se da questi si differenziano perché non portatori, in sé, di particolari caratteristiche, come la novità, né di utilità economico-patrimoniale.

Il comma 46 dell'art. 37 del D.L. n. 223/2006 ha reso applicabili le nuove disposizioni a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto stesso (4.7.2006)⁽⁵⁾, anche con riferimento alle quote di ammortamento relative ai costi sostenuti nel corso dei precedenti periodi d'imposta. Relativamente ai brevetti industriali, però, la nuova disposizione opera limitatamente ai brevetti registrati a partire dalla data di entrata in vigore del decreto, oltre che per quelli registrati nei cinque anni precedenti.

I diritti in ambito IAS / IFRS

I diritti d'autore rientrano per le imprese IAS adopter nell'ambito applicativo del principio IAS 38.

Anche queste attività immateriali rientrano dunque entro le classi di attività indicate tra le informazioni integrative del principio (paragrafo 119), ossia:

- a. marchi;
- b. testate giornalistiche e diritti di editoria;
- c. software;
- d. licenze e diritti di franchising;
- e. diritti di autore, brevetti e altri diritti industriali, diritti di servizi e operativi;
- f. ricette, formule, modelli, progettazioni e prototipi; e
- g. attività immateriali in via di sviluppo.

Queste classi possono essere scomposte (aggregate) in classi più piccole (più grandi) se ciò comporta un grado di informazione più utile per gli utilizzatori del bilancio.

Note

(1) Il *fair value* viene definito come una stima razionale e imparziale del prezzo di un bene o servizio tenendo conto di fattori come la scarsità, l'utilità, il rischio. Il costo di produzione o di rimpiazzo, cioè di tutti gli elementi che la teoria del valore usa per determinare il prezzo di un bene. Di norma, esso corrisponde al valore di mercato.

(2) Cfr. Sent. n. 11179 del 17 luglio 2003 della Corte di Cassazione, Sez. I civ.

(3) Cfr. R. Moro Visconti, «Esiste davvero un valore "normale" per marchi e brevetti?», Il Fisco n. 12 del 24 marzo 2008, pag. 1-2125.

(4) Cfr. F. e L. Dezzani, «Bilancio al 31 dicembre 2006: "Marchi". Ammortamento in 18 esercizi», Il Fisco n. 32 del 4.9.2006, pag. 1-4938.

(5) Pertanto, come precisato dall'Agenzia delle Entrate nella circolare 4.8.2006, n. 28/E (par. 64), i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare dovevano applicare le nuove aliquote di ammortamento a partire dall'esercizio 2006.



INFORMAZIONE:
APPROFONDIMENTI
NEWSLETTER SETTIMANALI
CIRCOLARI SETTIMANALI E MENSILI
E-BOOK

STRUMENTI:
SOFTWARE
FORMULARI & MODELLI
FORUM

SERVIZI PER LA TUA PROFESSIONE:
VETRINA CONSULENTI
RSS FISCALI PER IL TUO SITO
CONSULENZA
E-LEARNING ACCREDITATA PER LA F.P.O.

ED ANCORA:



La rivista di approfondimento mensile

La pubblicazione periodica di risposte alle
tematiche antiriciclaggio



Il caso del giorno a cura Dott. Sandro Cerato

La Tua **Informazione** professionale **quotidiana**
La Tua **Formazione** professionale **continua**

Ravvisabile l'elusione fiscale in caso di compensi erogati all'amministratore in misura troppo elevata



di Federico Gavioli

La Corte di Cassazione con la sentenza n.25572, del 14 novembre 2013, ha stabilito due importanti principi che sicuramente faranno discutere per le conclusioni contenute; in primo luogo è affermato che l'amministrazione finanziaria può sindacare l'entità del compenso corrisposto dalla società all'amministratore, contestando eventualmente un'elusione fiscale, nell'ipotesi che esso sia eccessivo e non giustificato da una valida ragione economica. In secondo luogo i giudici di legittimità affermano che l'amministratore unico di una società di capitali è equiparabile all'imprenditore, con la conseguenza che quanto da lui percepito a titolo di compenso, non è deducibile dal reddito d'impresa.

Il caso

La Commissione Tributaria Centrale con sentenza del gennaio 2010, aveva accolto il ricorso dell'amministrazione finanziaria, relativo all'avviso di accertamento emesso nei confronti della SRL, inerente un recupero di imposta ai fini Irpeg ed Ilor per l'anno 1988; tra le varie contestazioni rilevate nel citato avviso di accertamento era contenuta anche la ripresa a tassazione della parte più consistente del reddito d'impresa, della somma pari 50.000.000 delle vecchie lire; si trattava del compenso all'amministratore, che per effetto della deduzione del costo dava un risultato finale di bilancio, per la SRL, uguale a zero. Tale deduzione non era altro che un espediente elusivo posto in essere al fine di sottrarsi al pagamento delle imposte, tenuto conto anche della consistente entità della pretesa retribuzione, che andava ridimensionata.

Le motivazioni del ricorso in Cassazione

La SRL nel ricorso in Cassazione censura la sentenza dei giudici del merito perché porre dei limiti ai compensi degli amministratori comporterebbe una grave menomazione della libertà d'impresa, considerato che alcun intento elusivo poteva essere posto in essere, per il semplice fatto che entrambi i gli amministratori remunerati avevano corrisposto l'imposta mediante la ritenuta alla fonte.

Occorre preliminarmente ricordare che l'amministratore delegato della SRL, assieme al direttore della stessa SRL, erano gli unici soci della SRL ricorrente.

Per i giudici di legittimità l'argomentazione della SRL ricorrente è infondata.

La Corte di Cassazione osserva che in tema di imposte sui redditi e con riferimento alla determinazione di quello d'impresa, l'art. 62 del DPR 917/86, afferma che è esclusa l'ammissibilità di deduzioni a titolo di compenso per il lavoro prestato o l'opera svolta dall'imprenditore, limitando la deducibilità delle spese per prestazioni di lavoro a quelle sostenute per quello dipendente e per compensi spettanti agli amministratori di società di persone; non è consentito, quindi, dedurre dall'imponibile il compenso per il lavoro prestato e l'opera svolta dall'amministratore unico di società di capitali. Nel caso in esame, per la Corte di Cassazione, la posizione di quest'ultimo è equiparabile, sotto il profilo giuridico, a quella dell'imprenditore, non essendo individuabile, in relazione alla sua attività gestoria, la formazione di una volontà imprenditoriale distinta da quella della società, e non ricorrendo quindi l'assoggettamento all'altrui potere direttivo, di controllo e disciplinare, che costituisce il requisito tipico della subordinazione, come nella specie.

Continua

La prassi ministeriale : la risoluzione n.113/E del 2012

L'Agencia delle Entrate con la R.M. n.113/E del 31.12.2012 (a testimonianza del fatto che sull'argomento ormai c'è molta confusione), è intervenuta sulla questione della deducibilità dei compensi erogati dalle società di capitali ai loro amministratori, dopo che la Corte di Cassazione con la sent. n.18702 del 13.08.2010, aveva suscitato diverse perplessità e molto interesse, stabilendo, tra l'altro, che tali compensi sono indeducibili dal reddito d'impresa delle società di capitali. Con tale sentenza i giudici di legittimità hanno ribadito, infatti, richiamando quanto già affermato nella sent. n. 24188 del 2006, che la formulazione dell'art. 62 del vecchio D.P.R. 917/86 consente di dedurre dal reddito d'impresa le spese per prestazioni lavorative concernenti il solo lavoro dipendente, nonché i compensi erogati agli amministratori di società di persone; la stessa norma escluderebbe, invece, la deducibilità degli emolumenti erogati dalle società di capitali, atteso che in quest'ultimo caso si verificherebbe, sotto il profilo giuridico, l'equiparazione tra la figura dell'imprenditore e quella dell'amministratore di società di capitali, giacché vi sarebbe un'unica volontà imprenditoriale espressa appunto dall'amministratore, non distinta da quella della società. Poiché il citato ex art. 62 stabilisce che «Non sono ammesse deduzioni a titolo di compenso del lavoro prestato o dell'opera svolta dall'imprenditore», la Cassazione ha ritenuto che, stante la predetta equiparazione, non sia deducibile il compenso erogato da una società di capitali al suo amministratore.

L'Agencia delle Entrate con la R.M. n.113/E del 2012 ha affermato che i compensi pagati al liquidatore-socio da una SRL, per l'attività da lui svolta, sono deducibili dal reddito di quest'ultima al momento della corresponsione e concorrono alla determinazione del reddito imponibile di chi li riceve. Per i soggetti IRES, infatti, non trovano applicazione le disposizioni degli art. 60 e 8 del D.P.R. 917/86, che sono destinate esclusivamente ai compensi erogati per il lavoro prestato o per l'opera svolta dall'imprenditore individuale (e dai suoi familiari), prevedendone, rispettivamente, l'indeducibilità dal reddito d'impresa e la non concorrenza al reddito complessivo del percipiente.

Nella parte conclusiva della risoluzione, l'Agencia delle Entrate ha affermato che, fermo restando la predetta deducibilità dei compensi amministrativi, tuttavia, «resta fermo che, in sede di attività di controllo, l'Amministrazione finanziaria può disconoscere totalmente o parzialmente la deducibilità dei componenti negativi di cui si tratta in tutte le ipotesi in cui i componenti appaiano insoliti, sproporzionati ovvero strumentali all'ottenimento di indebiti vantaggi». Secondo il Fisco, pertanto, i compensi amministrativi sono sempre sindacabili, anche sotto il profilo quantitativo. In tal senso, viene richiamata, infatti, l'eventuale «sproporzione» di tali emolumenti, su cui potrebbe intervenire l'Ufficio in sede di controllo della posizione fiscale.

La sentenza della Cassazione

I giudici di legittimità con la sentenza in commento, inoltre, affermano che rientra nei poteri dell'amministrazione finanziaria la valutazione di congruità dei costi e dei ricavi esposti nel bilancio e nelle dichiarazioni, ancorché non risultino irregolarità nella tenuta delle scritture contabili o vizi negli atti giuridici d'impresa. Ne consegue che la deducibilità, ai sensi dell'art. 62, del DPR 917/1986, dei compensi degli amministratori delle società (nella specie una SRL) non implica che gli uffici finanziari siano vincolati alla misura indicata in deliberazioni sociali o contratti, competendo all'amministrazione finanziaria la verifica dell'attendibilità economica dei predetti dati. Del resto il fatto che la deducibilità del compenso all'amministratore ormai possa essere eccepita anche con riferimento alle società di capitali, non cambia affatto il quadro complessivo della fattispecie in esame, dal momento che si tratta di innovazione, introdotta all'art. 95, DPR 917/86, dall'art. 6, comma 6, del D.Lgs. n. 247/05, ed entrata in vigore soltanto l'1.1.2004, giusta il disposto del comma 13, senza possibilità quindi di efficacia retroattiva.

Per i giudici di legittimità il ricorso della SRL va rigettato con condanna della ricorrente, al rimborso delle spese a favore dell'amministrazione finanziaria.



VIDEO CONFERENZE INTERATTIVE

DEL COMMERCIALISTA TELEMATICO.com

Gli incontri SONO IN DIRETTA ed hanno durata generalmente di tre ore, con taglio decisamente operativo. Lo strumento permette agli utenti di interagire direttamente con il relatore, di intervenire in diretta, in audio ed anche in video, porre domande, chiedere chiarimenti, fornire la propria opinione...E' come essere ad un vero e proprio convegno, come tutti nella stessa sala "virtuale", però si è comodamente seduti al proprio posto di lavoro.

Chi partecipa alla conferenza potrà poi rivedere gratuitamente la registrazione tutte le volte che vuole, dalla propria scrivania, dal proprio computer in qualsiasi momento, 24 ore su 24, 7 giorni su 7 (fino ad un anno di tempo).

Viene distribuito materiale didattico.



PRENOTAZIONE

per la partecipazione alla video-conferenza in diretta via internet

del giorno _____

in materia di _____

COGNOME _____

NOME _____

INDIRIZZO _____

CITTA' _____

TELEFONO _____

INDIRIZZO E-MAIL _____

PARTITA I.V.A. _____

ISCRITTO ALBO _____

AL NUMERO _____

Si allega ricevuta pagamento

INVIARE FAX A COMMERCIALISTATELEMATICO: 0641489979
oppure mail a: info@commercialistatelematico.com
per qualsiasi informazione: 0641780083

la partecipazione in diretta alla videoconferenza consente di maturare crediti formativi riconosciuti ai fini della formazione obbligatoria

CONSULTA IL CALENDARIO DELLE PROSSIME VIDEOCONFERENZE

prenota quelle di tuo interesse

data	Argomento	Docente
3 Aprile 2014	Collegio sindacale e sindaco unico	Dott. Flavia Silla
10 Aprile 2014	Edilizia: IVA e detrazioni	Dott. Gianni Marchetti
29 Aprile 2014	Presentazione software Contenzioso Telematico	
14 Maggio 2014	Tutte le novità di UNICO 2014	Dott. Sandro Cerato



La tardiva Approvazione del bilancio di esercizio

di Antonino Pernice

APPROVAZIONE BILANCIO NELLE SOCIETA' DI CAPITALI

In base agli artt.2364-2366-2484 del c.c., l'assemblea dei soci deve essere convocata entro 4 mesi chiusura esercizio per l'approvazione del bilancio (30 gg prima dell'assemblea consegnare il bilancio e relazione al collegio sindacale).

La convocazione dell'assemblea deve effettuarsi dal presidente del cda o dell'amm.unico, almeno 15-8 giorni prima.

Per la convocazione occorre riunire il cda (annotare il verbale).

L'art. 2364, 2° c., del C.C. (Assemblea ordinaria) prevede che *"L'assemblea ordinaria deve essere convocata almeno una volta all'anno, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio sociale. L'atto costitutivo può stabilire un termine maggiore, non superiore in ogni caso a sei mesi, quando particolari esigenze lo richiedono"*.

Pertanto, si ha che:

- ✗ l'assemblea dei soci deve essere convocata almeno una volta l'anno, **entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio** (30 aprile, qualora non ricorra l'anno bisestile);
- ✗ tale termine **può** essere (E' UNA FACOLTA') **tuttavia elevato a 180 giorni** (entro il 30 giugno qualora non ricorra l'anno bisestile) qualora lo statuto sociale lo preveda, e (CONGIUNTAMENTE), alternativamente la società sia tenuta alla redazione del bilancio consolidato o vi siano valide ragioni per fruire della dilazione, che dovranno essere allora esplicitate, nella propria relazione sulla gestione, dagli amministratori.

Non è necessario che lo statuto specifichi le ragioni per cui consente il maggior termine per l'approvazione del bilancio.

Tempi e procedure

- Il c.d.a. predispone il bilancio, redige la relazione sulla gestione e fissa la data dell'Assemblea dei soci - Art.2423 – 2428 –;
- 30 giorni prima dell'assemblea – art.2429 c.c. - consegna di bilancio e relazione al collegio sindacale;
- 15 giorni prima dell'assemblea – S.p.A. - art.2366 c.c. - convocazione assemblea con pubblicazione su G.U.;
- 15 giorni prima dell'assemblea – art.2429 c.c. – deposito presso la sede sociale del bilancio, relazione sulla gestione e relazione dei sindaci, affinché i soci possano prenderne visione;
- 8 giorni prima dell'assemblea – S.r.l. – art.2484 c.c. – convocazione assemblea mediante raccomandata;
- entro i 30 giorni successivi all'assemblea – art.2435 – 2457 bis c.c. – deposito presso il registro imprese del bilancio, relazione sulla gestione, relazione del collegio sindacale, verbale assemblea e dell'elenco dei soci riferito alla data di approvazione del bilancio;
- entro 7 mesi dalla chiusura dell'esercizio (se il bilancio non è stato approvato, in base alla bozza presentata dagli amm.ri all'assemblea) versamento delle imposte a saldo e del primo acconto; presentazione della dichiarazione dei redditi in banca o in posta;

Continua



- entro 10 mesi dalla chiusura dell'esercizio presentazione dichiarazione dei redditi per via telematica.
- In base all'art.4. del D.P.R. n.322 del 22 luglio 1998 (Dichiarazione e certificazioni dei sostituti d'imposta)

FASI DI APPROVAZIONE BILANCIO:

1. redazione e approvazione del progetto di bilancio da parte dell'organo amministrativo, con successivo invio del medesimo, a cura degli stessi amministratori, al collegio sindacale e al revisore legale (ove esistenti), almeno 30 giorni antecedenti l'assemblea in prima convocazione chiamata all'approvazione del bilancio;
2. relazioni al bilancio del collegio sindacale e del revisore legale, che i menzionati soggetti dovranno redigere in maniera tale che le stesse, unitamente al bilancio da approvare, possano essere depositate presso la sede sociale almeno 15 giorni prima dell'assemblea in prima convocazione chiamata all'approvazione del bilancio;
3. approvazione del bilancio e suo deposito presso il Registro delle imprese entro i successivi 30 giorni.

Pertanto, per l'esercizio chiuso al 31 dicembre 2013, il termine (ordinario) ultimo per l'approvazione del bilancio è fissato al 30 aprile 2014 e, in presenza di organi di controllo, entro il 31 marzo l'organo amministrativo dovrà consegnare loro il progetto di bilancio, così da rispettare il termine ultimo del 15 aprile 2014 per il deposito del bilancio e allegati, comprese le relazioni di sindaci e revisore legale, presso la sede della società.

Tuttavia, il Codice Civile, prevede anche la convocazione dell'assemblea oltre il 30 aprile, purché entro il 29 giugno

Tale facoltà è però soggetta alle seguenti particolari condizioni.

APPROVAZIONE BILANCIO OLTRE I TERMINI ORDINARI. MOTIVAZIONI E PROCEDIMENTO

1. Relazione del bilancio consolidato: è una delle cause di differimento dei termini di convocazione dell'assemblea di approvazione del bilancio fino a 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio che non pone particolari problemi: in tale eventualità, oggettiva e riscontrabile, nessuna particolare spiegazione dovrà infatti essere fornita dall'organo amministrativo nella relazione sulla gestione, ove si potrà semplicemente dare conto dell'avvenuto verificarsi di detta condizione.

2. Particolari esigenze concernenti la struttura ed all'oggetto della società: è una delle cause più difficoltosa.

In tale seconda fattispecie, infatti, salvo che lo statuto non individui aprioristicamente dette «particolari esigenze», il loro manifestarsi sarà conseguentemente devoluto all'apprezzamento, in concreto, da parte degli amministratori, che dovranno darne conto nella relazione sulla gestione.

In tale seconda fattispecie, inoltre, una posizione minoritaria, in dottrina e giurisprudenza, fa riferimento a quanto deciso, ad esempio, da Corte di Appello di Roma, con sentenza 22/05/1997 (quindi nel previgente ordinamento, ma con conclusioni che sono state talvolta replicate anche in vigenza del testo dell'art.2364, comma 2, c.c., post Riforma del Diritto Societario), per introdurre un ulteriore requisito che rende legittima la dilazione a 180 giorni del termine di convocazione dell'assemblea ordinaria per l'approvazione del bilancio nel maggior termine:

- sarebbe indispensabile che *“le particolari esigenze cui la legge fa riferimento siano dovute a circostanze obiettive e precisamente determinate, facilmente riscontrabili dall'esame del bilancio da approvare”*.

(in tal senso Fondazione Accademia Romana di Ragioneria, Nota operativa n. 3/2012, Termini per l'approvazione del bilancio d'esercizio nelle Società per Azioni e Società a responsabilità Limitata, riferisce della "sentenza n. 247/2006 della commissione Tributaria di Isernia" che avrebbe disposto in senso conforme al citato passaggio della Corte d'Appello della capitale).

Tale posizione appare, per l'appunto, minoritaria (ma comunque da tener presente per l'amministratore che non voglia correre il benché minimo rischio, la quale avrà così modo di illustrare specificamente i riflessi sulle poste di bilancio delle cause della dilazione fruita).

Vanno comunque individuate, all'atto pratico, quelle che possono essere le «particolari esigenze» legittimanti il differimento in parola.

Una prima circostanza prende le mosse direttamente dalla causale espressamente contemplata dalla legge:

- l'obbligo di redazione del bilancio consolidato costituisce giustificazione ex lege, permanente e fisiologica, della dilazione, perchè la capogruppo deve in tal caso necessariamente avere a disposizione i dati di bilancio e le altre informazioni di interesse dalle società controllate;
- similmente (in quanto rispondente alla medesima logica di fondo), appare così innegabile che possa beneficiare della proroga del termine a 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio sociale anche la società che, pur se non tenuta al bilancio consolidato, necessita però di valutare il bilancio delle società partecipate, perchè esse costituiscono asset fondamentale o comunque di notevole rilievo del patrimonio aziendale;
- estendendo il campo, analogamente, se una o più delle controllate versa in situazione di crisi che ne possa comportare una forte contrazione del patrimonio netto, potrebbe essere indispensabile attendere che siano compiutamente verificati e valutati, dall'organo amministrativo della partecipata, tali effetti, poiché ciò potrebbe influire sul valore della partecipazione detenuta dalla capogruppo, con connessa possibile svalutazione che potrebbe ripercuotersi in maniera determinante sull'entità del patrimonio netto della controllante (magari comportando uno dei casi di perdite superiori al terzo del capitale sociale).

Numerosi sono i casi ulteriormente prospettabili per legittimare il differimento del termine di approvazione ordinario del bilancio:

- essi, infatti, non costituisce una casistica predefinita, ma derivano (ad eccezione della predetta ipotesi della redazione del bilancio consolidato) da elaborazioni dottrinali, talvolta anche sulla base di pronunciamenti giurisprudenziali.

L'unico fattore comune è che le «particolari esigenze» debbono essere relative alla struttura o all'oggetto sociale, essendo invece ininfluenti altre possibili cause giustificative.

Si è così prospettato che possano permettere la citata dilazione dei termini, ad esempio:

- la peculiare complessità dell'assetto organizzativo dell'impresa, con esigenze di sintesi di ordine contabile che richiedono tempi non brevi per la raccolta e l'elaborazione dei dati: può essere il caso delle aziende con filiali diffuse sul territorio (e magari anche all'estero), ciascuna con un notevole margine di autonomia amministrativa;
- il decesso o la grave malattia dell'amministratore unico nel periodo di redazione del progetto di bilancio, oppure ancora le dimissioni dell'intero organo amministrativo nel medesimo lasso temporale, per la conseguente necessità per il nuovo management di "ambientarsi" e, soprattutto, collezionare i dati contabili e le informazioni sull'impresa che possano essere rilevanti ai fini della corretta redazione del bilancio (considerazioni simili possono valere quando ad abbandonare l'impresa è il suo responsabile amministrativo, a capo del sistema contabile interno);

- ☑ perfezionamento, nel corso dell'esercizio, di operazioni straordinarie (fusioni, scissioni, conferimenti o cessioni d'azienda, ecc.): fra di esse, parrebbe potersi ritenere che rientri anche il caso del primo esercizio di messa in liquidazione della società medesima;
- ☑ introduzione di innovazioni normative peculiari per società che svolgono una determinata attività (sempre che ciò abbia riflessi importanti sul bilancio);
- ☑ rilevanti modifiche all'assetto organizzativo della società, come pure protratte interruzioni o impossibilità di accesso, ovvero impreviste variazioni, del sistema informatico per la tenuta della contabilità societaria, che ritardano in maniera consistente la disponibilità dei dati per la redazione del bilancio;
- ☑ un mutamento complessivo dei principi contabili (e, in particolare, il passaggio a quelli internazionali IAS/IFRS o il loro abbandono per tornare a quelli nazionali), con comprensibili esigenze di "soluzioni sul campo" a fronte di problemi che si possono presentare in relazione alla valutazione ed esposizione in bilancio di determinate poste: una causale che, evidentemente, appare da limitarsi al primo esercizio in cui si ha tale cambiamento, non potendo viceversa assurgere al ruolo di giustificazione permanente per il differimento dei termini di approvazione del bilancio;
- ☑ nelle società con modello dualistico di governance, la mancata approvazione del bilancio da parte del consiglio di sorveglianza, che comporta l'intervento dell'assemblea, laddove lo statuto preveda detta possibilità, a norma dell'art. 2409-terdecies, comma 2, c.c.;
- ☑ nelle società che operano su commessa, la necessità di valutare lo stato di avanzamento di alcune commesse (ad esempio estere) che possono incidere notevolmente sul risultato dell'esercizio;
- ☑ vi possono rientrare anche le cause di forza maggiore, quali disastri naturali (alluvioni, terremoti, ecc.) o provocati dall'uomo (furti, incendi dolosi, ecc.), avvenuti nel periodo in cui usualmente si procede alla redazione del progetto di bilancio e che ne impediscono la formazione nel termine di 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio sociale: in queste casistiche, tuttavia, a ben vedere, potrebbe essere contestato che non si è in presenza di una esigenza specificamente collegata all'oggetto o alla struttura della società, ma a un'ipotesi dovuta a cause "esterne" alla società medesima. Pertanto, è da accogliere con favore un provvedimento, quale la delibera del Consiglio dei Ministri del 31 gennaio 2013, con la quale, con disposizione ad hoc, è stato posticipato al 30 settembre 2013 il termine per l'approvazione dei bilanci relativi all'esercizio 2012 delle società di capitali che hanno subito danni dal sisma del maggio 2012: ciò non tanto e non solo, per quanto qui di interesse, perché tale provvedimento concede ben più di 180 giorni di dilazione per l'adempimento, quanto proprio perché esso elimina alla radice eventuali problemi sulla possibilità stessa di avanzare causali giustificative della deroga al termine ordinario;
- ☑ Diverso e dibattuto è il caso dei (sempre possibili, se non frequenti, sulla base dell'esperienza precedente) mutamenti della normativa fiscale, che possono avere notevole impatto sul carico tributario dell'esercizio e, quindi, sul risultato economico del medesimo: è stato infatti sostenuto, ad esempio, che le innovazioni alla disciplina sulle società di comodo introdotte dal D.L. 138/2011 (ad esempio, con la ricomprensione fra tali soggetti anche delle società che, pur avendo superato il c.d. "test di vitalità", hanno conseguito però perdite fiscali per tre periodi d'imposta consecutivi) possano legittimare il rinvio dei termini, se la società è in attesa dell'esito dell'interpello disapplicativo tempestivamente presentato (e sempre che le imposte altrimenti dovute risultino di ammontare proporzionalmente consistente rispetto alla dimensione societaria); non vi è però unanimità di vedute rispetto a tale posizione, tenuto conto che trattasi, nel caso, più propriamente di una novità riferita alle società in generale e non a quella società (o meglio: al suo oggetto o alla sua struttura) specificamente⁽¹⁾.

CONSEGUENZE DELLA MANCATA APPROVAZIONE DEL BILANCIO NEI TERMINI DI LEGGE.

Cosa succede qualora l'organo amministrativo violi i termini per la convocazione dell'assemblea deputata all'approvazione del bilancio dell'esercizio?

Continua



Deve innanzitutto ritenersi che una tale infrazione si concretizzi anche nel caso in cui gli amministratori fruiscano del maggior termine di 180 giorni, senza che però le ragioni addotte nella relazione sulla gestione o nella nota integrativa siano valide, come pure nel caso in cui essi non forniscano giustificazioni della fruizione del maggior termine nei citati documenti di bilancio.

Ciò premesso, va considerato che la fattispecie non è espressamente regolata, in tutte le sue conseguenze, dalla normativa e anche la giurisprudenza e la dottrina non si esprimono concordemente sull'argomento.

Per opinione nettamente prevalente, tuttavia, è da ritenersi che **le violazioni di cui sopra non inficino la validità dell'assemblea che approva il bilancio anche oltre il termine di legge** (Vgs. Nota), mentre comportano la responsabilità dell'organo amministrativo, che ha operato contra legem; sotto un profilo procedurale, va però notato che, se è stato nominato l'organo di controllo, grava sul collegio sindacale l'obbligo di convocare l'assemblea, supplendo all'inerzia degli amministratori, cosicché la responsabilità per il riscontrato mancato rispetto dei termini si estende anche ai sindaci che non abbiano correttamente operato, evitando di porre tempestivamente rimedio alle mancanze dell'organo amministrativo⁽²⁾.

Il doppio sistema di controllo (obbligo sull'organo amministrativo e, in caso di inerzia, sui sindaci) dovrebbe teoricamente rendere molto difficile una violazione quale quella qui in esame (ma la pratica dice altro);

deve peraltro osservarsi che, da un lato, non in tutte le società di capitali (si pensi, nella specie, alle piccole S.r.l.) è presente l'organo di controllo, mentre, dall'altro lato, è ben possibile che, se alla convocazione dell'assemblea non procedono amministratori o sindaci, nelle S.p.a. i soci possano richiederla con ricorso all'autorità giudiziaria, ai sensi dell'art. 2367, c.c. mentre, nelle S.r.l., va ritenuto che la convocazione medesima possa provenire da tanti soci che rappresentino almeno un terzo del capitale sociale.

In forza dell'art. 2631, c.c., «*Gli amministratori e i sindaci che omettono di convocare l'assemblea dei soci nei casi previsti dalla legge o dallo statuto, nei termini ivi previsti, sono puniti con la sanzione amministrativa pecuniaria da 1.032 a 6.197 euro.*

Ove la legge o lo statuto non prevedano espressamente un termine, entro il quale effettuare la convocazione, questa si considera omessa allorché siano trascorsi trenta giorni dal momento in cui amministratori e sindaci sono venuti a conoscenza del presupposto che obbliga alla convocazione dell'assemblea dei soci»;

prosegue poi la citata disposizione prevedendo che l'ammenda «*è aumentata di un terzo in caso di convocazione a seguito di perdite o per effetto di espressa legittima richiesta da parte dei soci.*

Nell'opinione giurisprudenziale, inoltre, la mancata convocazione nei termini dell'assemblea di bilancio può rappresentare una grave irregolarità, tale da giustificare l'immediata revoca degli amministratori e dei sindaci, con nomina di un amministratore giudiziario: ciò, come anticipato, anche nel caso di ritardo nella convocazione senza che siano ravvisabili o indicate le «particolari esigenze» che consentono il rinvio (in tal senso Tribunale di Montepulciano, 29.07.1991)

Partendo da tale orientamento, **è quindi ipotizzabile**, in presenza degli ulteriori presupposti richiesti dalle diverse norme di riferimento, la responsabilità degli amministratori per danni alla società (art.2392, c.c.) e verso i creditori sociali (art. 2394, c.c.), così come nei confronti di ogni socio o terzo che si ritenga singolarmente danneggiato dalla violazione commessa dall'organo amministrativo (art. 2395, c.c.).

Infine, potrebbe ricorrere una fattispecie di **responsabilità civile per illecito amministrativo dei sindaci**, ai sensi dell'art. 2407, c.c., una volta verificato che essi non hanno provveduto a convocare l'assemblea nei termini previsti dallo statuto o dalla legge, non ponendo rimedio al comportamento omissivo degli amministratori.

CAS - Sez. I - Sentenza n. 7623 del 14/08/1997

La delibera di approvazione del bilancio di una società per azioni non è invalida per esser stata adottata dopo la scadenza del termine di quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio sociale, stabilito dall'art. 2364, secondo comma, cod. civ., o del termine più lungo (ma non superiore a sei mesi) dalla detta chiusura, fissato nell'atto costitutivo, conformemente alle previsioni dell'ultima parte della disposizione citata.

CAS - Sez. V - Sentenza n. 23983 del 24/09/2008

Ai fini dell'accertamento della violazione di cui all'art. 9 del D.P.R. n. 600 del 1973 - che, per la presentazione della dichiarazione IRPEG, stabilisce il termine di «un mese dall'approvazione del bilancio o rendiconto» e, se il bilancio non è stato approvato nel termine stabilito dalla legge o dall'atto costitutivo, «entro un mese dalla scadenza del termine stesso» - occorre fare riferimento all'art.2364, secondo comma, cod. civ. (nel testo vigente "ratione temporis"), che prevede che l'assemblea ordinaria (unico organo competente all'approvazione del bilancio e del rendiconto) «deve essere convocata almeno una volta all'anno, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio sociale» e che «l'atto costitutivo può stabilire un termine maggiore, non superiore in ogni caso a sei mesi, quando particolari esigenze lo richiedono», senza che queste ultime debbano essere indicate nell'atto costitutivo o costituire oggetto di una apposita delibera, essendo sufficiente che nel verbale dell'assemblea il ritardo risulti giustificato con il richiamo della previsione del medesimo atto costitutivo ovvero che gli amministratori invochino tale previsione per giustificare la ritardata convocazione dell'assemblea (Vgs. Cass. n. 7623/97, 9757/2008).

DEPOSITO DEL BILANCIO PRESSO IL REGISTRO delle IMPRESE

Ai sensi dell'art.2435, 1^a c., c.c. (Pubblicazione del bilancio e dell'elenco dei soci e dei titolari di diritti su azioni), entro 30 giorni dall'approvazione una copia del bilancio, corredata dalle relazioni previste dagli artt.2428 e 2429 e dal verbale di approvazione dell'assemblea, deve essere, a cura degli amministratori, depositato presso l'ufficio del registro delle imprese o spedita al medesimo ufficio a mezzo di lettera raccomandata.

Il termine di deposito del bilancio è quello di 30 giorni a decorrere dalla data di approvazione del bilancio da parte dell'assemblea sociale.

Si assume quindi come riferimento per il computo dei termini, la data di effettiva approvazione, a nulla influendo l'eventuale tenuta di un'assemblea andata deserta.

Per il calcolo del termine i trenta giorni devono comprendere anche i giorni festivi; se il termine cade di sabato o di giorno festivo la presentazione è considerata tempestiva se effettuata entro il primo giorno successivo non festivo.

Ai sensi dell'art.2364, 2^a c. c.c. (Assemblea ordinaria), *l'assemblea ordinaria deve essere convocata almeno una volta l'anno, entro il termine stabilito dallo statuto e comunque non superiore a 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio sociale (30 aprile). Lo statuto può prevedere un maggior termine, comunque non superiore a 180 giorni, nel caso di società tenute alla redazione del bilancio consolidato ovvero quando lo richiedono particolari esigenze relative alla struttura ed all'oggetto della società; in questi casi gli amministratori segnalano nella relazione prevista dall'art.2428 le ragioni della dilazione.*

Pertanto, la maggior parte delle società, a seguito di previsioni statutarie, chiude l'esercizio a esempio il 31.12.2013, per cui entro il mese di marzo 2014, l'organo amministrativo predispone il progetto di bilancio da

Continua

depositare prima nella sede della società entro il 15.4.2014, comprese le eventuali relazioni di sindaci e revisore legale, e poi da approvare, nell'ambito dell'assemblea dei soci, entro il 30.4.2014.

Dunque, nel mese di maggio ricade il termine ultimo per il deposito dei bilanci del 2013 nel Registro delle imprese del proprio territorio.

Si evidenzia che le società che approvano il bilancio entro 180 giorni, entro luglio sono tenute a presentarlo presso il competente Registro delle imprese.

Ipotesi di omesso deposito del bilancio.

1. Nell'ipotesi di mera omissione del deposito del bilancio, ma il progetto è stato redatto a cura degli amministratori, ciascun amministratore (e, se nominati, ciascun sindaco) sarebbe sottoposto alle sanzioni di cui all'art. 2630 c.c., cioè al pagamento da 45,78 a 458,67 euro, nel caso di differimenti non superiori ai trenta giorni rispetto ai termini statuiti, e da 137,33 a 1.376 euro nel caso di ritardi superiori.

Avvalendosi dell'istituto dell'oblazione, peraltro, e quindi provvedendo al pagamento entro il 60° giorno successivo alla contestazione, l'importo da versare andrà da un minimo di 91,56 ad un massimo di 274,66 euro.

2. Nell'ipotesi di omesso deposito del bilancio, ma il progetto non è stato redatto o non è stato approvato, il codice civile non prevede specifiche sanzioni in merito a tale situazione né sul piano amministrativo né, tantomeno, sul piano penale.

Tuttavia, essendo uno specifico dovere degli amministratori predisporre il progetto di bilancio, non si può certo escludere che la sua mancata (o ritardata) redazione e presentazione all'assemblea possa determinare in capo ai componenti l'organo gestionale specifiche responsabilità per danni causati alla società, ai soci ed ai terzi, ma, in questo caso (così come peraltro nel caso del mancato deposito), tali danni dovranno essere provati, non essendo detta responsabilità di tipo "automatico".

A riguardo, si segnala inoltre come la mancata predisposizione del progetto di bilancio non consenta neppure di convocare l'assemblea (che si troverebbe ad approvare un documento inesistente): situazione, questa, che l'art. 2631 c.c. sanziona in via amministrativa con esborsi pro capite in capo ad amministratori e sindaci da 1.032 a 6.197 euro.

Il termine si considera omesso allorché lo stesso sia trascorso da trenta giorni, ma la sanzione è oblazionabile ex art. 16 della L. 689/81.

3. L'ipotesi più frequente è quella nella quale il progetto di bilancio viene redatto, viene regolarmente presentato all'assemblea, la quale, tuttavia, non lo approva, per diversi motivi; ad esempio, può succedere:

- ✕ che non si pervenga al raggiungimento dei quorum costitutivi o deliberativi dell'assemblea;
- ✕ che i soci di maggioranza votino negativamente (ad esempio per la mancata condivisione delle "politiche di bilancio" degli amministratori);
- ✕ che sussistano situazioni di dissidio fra soci paritetici che si esprimano con voto opposto ("voto bilanciato").

Si evidenzia che in questi casi nessuna sanzione potrà essere irrogata ad amministratori o sindaci che omettessero la pubblicazione del "progetto di bilancio":

- ✕ al riguardo, il codice civile all'art. 2478-bis c.c. per le srl e all'art. 2435 c.c. per le spa, prevede, in modo soft, che "il bilancio" (e non il progetto) correlato dalle relazioni di accompagnamento richieste deve essere depositato a cura degli amministratori.

Per questi motivi, i principali Registri delle Imprese, sulla base del principio di "tipicità" degli atti da iscrivere o

Continua



depositare, non consentono agli amministratori di presentare progetti di bilancio non approvati dall'assemblea.

In merito all'APPROVAZIONE BILANCIO ENTRO IL MAGGIOR TERMINE STABILITO DALL'ART.2364 C.C., fermo restando quanto sopra esposto, come affermato dalla maggioranza della giurisprudenza di merito e di legittimità (cfr. Cass., 14 agosto 1997, n. 7623), è da ritenere che:

- è valida la deliberazione di approvazione del bilancio d'esercizio da parte dell'assemblea convocata oltre la scadenza del termine legale di centoventi giorni (o del maggior termine statutario di centottanta giorni nei casi previsti) dalla chiusura dell'esercizio sociale;
- i termini fissati dall'art.2364 c.c., ai fini dell'approvazione del bilancio, non avrebbero natura perentoria ed il loro mancato rispetto non fa venir meno l'obbligo di redazione del bilancio e di convocazione dell'assemblea ordinaria dei soci da parte dell'organo amministrativo, né costituisce una violazione della funzione informativa del bilancio.

Si evidenzia che la convocazione assembleare cui fa riferimento l'art.2364, 2^a c., c.c., è la prima convocazione;

- il termine deve quindi intendersi rispettato anche qualora l'approvazione del bilancio intervenga in seconda convocazione, la quale, ai sensi dell'art. 2369, deve tenersi entro 30 giorni dalla data della prima assemblea;
- ne discende come sia possibile che l'assemblea in seconda convocazione si tenga ben oltre il termine dei 120 giorni (o del maggior termine statutario di 180 giorni nei casi previsti) dalla chiusura dell'esercizio sociale.

In pratica, ad esempio, può avvenire che:

- nel verbale di assemblea ordinaria per approvazione bilancio in 1^a convocazione, del 29.04.2014, viene dichiarato che l'assemblea non è validamente costituita per mancanza del collegio sindacale e per mancanza della maggioranza del capitale sociale richiesto dallo statuto per la validità delle assemblee in 1^a convocazione;
- nel verbale di assemblea ordinaria per approvazione bilancio in 2^a convocazione, del 30.04.2014, viene dichiarato che l'assemblea non è validamente costituita per mancanza del collegio sindacale e per mancanza della maggioranza del capitale sociale richiesto dallo statuto per la validità delle assemblee in 2^a convocazione;
- nel verbale di assemblea ordinaria per approvazione bilancio in 1^a convocazione, del 30.05.2014, viene dichiarato che l'assemblea non è validamente costituita per mancanza del collegio sindacale e per mancanza della maggioranza del capitale sociale richiesto dallo statuto per la validità delle assemblee in 1^a convocazione;
- nel verbale di assemblea ordinaria per approvazione bilancio in 2^a convocazione, del 16.07.2014, viene dichiarato che l'assemblea per l'approvazione bilancio 2013 era stata precedentemente regolarmente convocata, con raccomandata n..... per il giorno 29 aprile in 1^a convocazione, il giorno 30 aprile in 2^a convocazione e di nuovo il 30 maggio e che tutte le adunanze sono andate deserte per mancanza del quorum costitutivo. Pertanto, nell'odierna seduta del 16.07.2014, viene dichiarata l'assemblea validamente costituita ed atta a deliberare e si procede a deliberare l'approvazione del bilancio chiuso al 31.12.2013, nella forma predisposta dall'organo am/v.

Presentazioni dichiarazioni fiscali, termini e modalità.

L'invio telematico delle dichiarazioni fiscali relative al 2013, deve avvenire entro il 30/09/2014.

I contribuenti possono procedere alla presentazione direttamente, tramite i servizi telematici dell'Agenzia, o avvalendosi di intermediari abilitati (professionisti, Caf, associazioni di categoria).

Continua



Chi procede personalmente all'adempimento, deve utilizzare:

- Fisconline (al quale si accede tramite codice pin da richiedere all'Agenzia delle Entrate), se non è tenuto a presentare il modello 770 o è obbligato a presentarlo in relazione a non più di venti soggetti;
- Entratel, se è tenuto a presentare il 770 per più di venti soggetti.

L'intermediario rilascia una ricevuta, firmata e datata, con l'impegno a trasmettere telematicamente il modello, specificando se la dichiarazione gli è stata consegnata già compilata o se provvede lui anche alla sua redazione.

Poi, entro 30 giorni dal termine di presentazione, consegnerà al contribuente l'originale della dichiarazione inviata e copia della comunicazione dell'Agenzia delle Entrate che ne attesta l'avvenuta ricezione.

PRESENTAZIONE, TERMINI E MODALITA'

Termini e modalità di presentazione delle dichiarazioni fiscali (Art. 1, commi da 217 a 220, L. n. 244/2007)

Commento di Gaetano Mauro

217. All'articolo 4, comma 4-bis, del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, e successive modificazioni, le parole: «entro il 31 marzo» sono sostituite dalle seguenti: «entro il 31 luglio».

218. Le persone fisiche nonché le società o le associazioni di cui all'articolo 6 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, presentano all'Agenzia delle entrate le dichiarazioni in materia di imposta sui redditi e di imposta regionale sulle attività produttive esclusivamente in via telematica entro il 31 luglio dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta secondo le modalità stabilite dal regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, e successive modificazioni. Sono esonerati dall'obbligo di invio telematico di cui al presente comma i contribuenti che non hanno la possibilità di utilizzare il modello 730 perché privi di datore di lavoro o non titolari di pensione.

219. Le persone fisiche non titolari di redditi d'impresa o di lavoro autonomo possono presentare la dichiarazione dei redditi all'Agenzia delle entrate mediante spedizione effettuata dall'estero, entro il termine previsto per la trasmissione telematica di cui al comma 218, tramite raccomandata o altro mezzo equivalente dal quale risulti con certezza la data di spedizione ovvero avvalendosi del servizio telematico. I contribuenti esonerati dall'obbligo di presentazione della dichiarazione ai sensi dell'articolo 1 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, ai fini della scelta della destinazione dell'8 per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche prevista dall'articolo 47 della legge 20 maggio 1985, n. 222, e dalle leggi che approvano le intese con le confessioni religiose di cui all'articolo 8, terzo comma, della Costituzione, possono presentare, entro il termine di cui al citato comma 218, apposito modello, approvato ai sensi dell'articolo 1, comma 1, del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, e successive modificazioni, ovvero la certificazione di cui all'articolo 4, comma 6-ter, del medesimo regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 322 del 1998, per il tramite di un ufficio della società Poste italiane Spa ovvero avvalendosi del servizio telematico o di un soggetto incaricato della trasmissione in via telematica delle dichiarazioni, di cui al comma 3 dell'articolo 3 del citato regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 322 del 1998.

220. L'Agenzia delle entrate, entro il 1° ottobre di ogni anno, rende accessibili ai contribuenti, in via telematica, i dati delle loro dichiarazioni presentate entro il 31 luglio. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate sono stabilite le modalità per rendere accessibili i dati delle dichiarazioni.

Il comma 217 modifica l'articolo 4, comma 4, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, posticipando dal 31 marzo al 31 luglio di ogni anno il termine entro il quale i sostituti di imposta devono presentare in via telematica all'Agenzia delle

Continua



entrate la dichiarazione unica modello 770 - anche ai fini dei contributi dovuti all'I.N.P.S. e dei premi dovuti all'I.N.A.I.L. - riferita al precedente anno solare.

Il comma 218 modifica le modalità di presentazione della dichiarazione dei redditi delle persone fisiche e delle società di persone e le società ed associazioni ad esse equiparate, stabilendo che esse possono presentare la dichiarazione dei redditi esclusivamente in via telematica entro il 31 luglio dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo di imposta.

Con il presente comma, dunque, viene eliminata, per tali soggetti, la possibilità, in alternativa alla presentazione telematica, di presentare la dichiarazione tramite banca o ufficio postale nel periodo compreso tra il 1° maggio ed il 30 giugno dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo di imposta.

Sono espressamente esonerati dall'obbligo di cui al comma 218 in esame i contribuenti che non hanno la possibilità di utilizzare il modello 730, perché privi di datore di lavoro o non titolari di pensione.

Per le modalità di presentazione della dichiarazione si rinvia al già citato D.P.R. n. 322 del 1998. Ai sensi dell'articolo 3, comma 5, del D.P.R. n. 322 del 1998, si prevede che, fermo restando l'obbligo di trasmissione telematica gravante sui soggetti di cui al comma 2 dello stesso articolo 3, la dichiarazione può essere presentata all'Agenzia delle entrate anche mediante spedizione effettuata dall'estero, utilizzando il mezzo della raccomandata o altro equivalente dal quale risulti con certezza la data di spedizione ovvero avvalendosi del servizio telematico.

Il comma 219, primo periodo, consente alle persone fisiche, non titolari di redditi di impresa o di lavoro autonomo, di presentare la dichiarazione dei redditi, oltre che per via telematica, anche mediante spedizione effettuata dall'estero tramite raccomandata o altro mezzo equivalente, dal quale risulti con certezza la data di spedizione.

Il secondo periodo del comma 219 stabilisce le modalità di presentazione del modello per la scelta dell'8 per mille per i contribuenti esonerati dall'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi. Tali soggetti possono effettuare tale scelta mediante presentazione, entro il 31 luglio dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo di imposta, di apposito modello, da approvare con provvedimento amministrativo e da pubblicare sulla Gazzetta Ufficiale.

In alternativa, nei medesimi termini, tali soggetti possono avvalersi della certificazione unica, anche ai fini contributivi, rilasciata dal sostituto d'imposta, ai sensi dell'articolo 4, comma 6-ter, del D.P.R. n. 322 del 1998.

I suddetti documenti sono presentati tramite gli uffici della società Poste italiane Spa, ovvero tramite il servizio telematico o tramite un soggetto incaricato della trasmissione in via telematica delle dichiarazioni.

Infine, si segnala il comma 220, il quale prevede che l'Agenzia delle entrate, entro il 1° ottobre di ogni anno, renda accessibili ai contribuenti, in via telematica, i dati delle loro dichiarazioni presentate entro il 31 luglio. Con successivo provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate si stabiliranno le modalità per rendere accessibili i dati delle dichiarazioni.

Dich sost. imposta dpr 322 1998

In base all'art.4. del D.P.R. n.322 del 22 luglio 1998 (Dichiarazione e certificazioni dei sostituti d'imposta), risultante dopo le modifiche apportate dall'art.42, comma 7-ter, lettera e), D.L. 30 dicembre 2008, n. 207, modificato in sede di conversione, entrato in vigore il 01 marzo 2009:

1. Salvo quanto previsto per la dichiarazione unificata dall'art.3, comma 1, i soggetti indicati nel titolo III del dpr 600/73, obbligati ad operare ritenute alla fonte, che corrispondono compensi, sotto qualsiasi forma, soggetti a ritenute alla fonte secondo le disposizioni dello stesso titolo, nonché gli intermediari e gli altri soggetti che intervengono in operazioni fiscalmente rilevanti tenuti alla comunicazione di dati ai sensi di specifiche disposizioni normative, presentano annualmente una dichiarazione unica, anche ai fini dei contributi dovuti all'Istituto nazionale per la previdenza sociale (I.N.P.S.) e dei premi dovuti all'Istituto nazionale per le assicurazioni contro gli infortuni sul lavoro (I.N.A.I.L.), relativa a tutti i percipienti, redatta in conformità ai modelli approvati con i provvedimenti di cui all'articolo 1, comma 1.

Continua



3-bis. I sostituti d'imposta,, che effettuano le ritenute sui redditi a norma degli articoli 23, 24, 25, 25-bis e 29 del citato decreto n. 600 del 1973, tenuti al rilascio della certificazione di cui all'articolo 7-bis del medesimo decreto, trasmettono in via telematica, direttamente o tramite gli incaricati di cui all'articolo 3, commi 2-bis e 3, all'Agenzia delle entrate i dati fiscali e contributivi

contenuti nella predetta certificazione, nonché gli ulteriori dati necessari per l'attività di liquidazione e controllo dell'Amministrazione finanziaria e degli enti previdenziali e assicurativi, entro il 31 luglio dell'anno successivo a quello di erogazione.....

4-bis. Salvo quanto previsto dal comma 3-bis, i sostituti di imposta, comprese le Amministrazioni dello Stato, anche con ordinamento autonomo, gli intermediari e gli altri soggetti di cui al comma 1 presentano in via telematica, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, commi 2, 2-bis, 2-ter e 3, la dichiarazione di cui al comma 1, relativa all'anno solare precedente, entro il 31 luglio di ciascun anno.

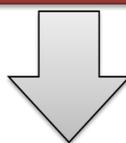
In base all'art.1, DPCM 24.07.2013 (Termini per la presentazione in via telematica relativa all'anno 2012 della dichiarazione modello 770/2013) 1. La dichiarazione dei sostituti d'imposta, di cui all'art.4, comma 1, dpr 322/98, e successive modificazioni, relativa all'anno 2012, è presentata in via telematica, direttamente ovvero tramite i soggetti incaricati di cui all'art.3, commi 2-bis e 3, del medesimo dpr 322/1998, entro il 20 settembre 2013.

Note

(1) In tal senso, Fondazione Luca Pacioli, nel Documento n. 17 del 9 maggio 2005 (§ 2.2 - in "Finanza & Fisco" n. 20/2005, pag.1642), Termini per la convocazione dell'assemblea e modalità di deposito presso il registro delle imprese, ha affermato che "Non è più consentito derogare al termine ordinario, qualora la particolare esigenza non sia riferibile all'oggetto ovvero alla struttura sociale", facendo l'esempio, fra le ipotesi che non legittimerebbero il differimento di termini, dell'attesa del termine per aderire a sanatorie fiscali o del giudizio ai tempi pendente presso la Corte di Giustizia Europea circa l'applicazione dell'IRAP

(2) in tal senso, Corte di Cassazione, sentenza 14/08/1997, n. 7623 (riportata nella giurisprudenza di merito - Tribunale di Napoli, 14 dicembre 2007 .

**Il Commercialista Telematico
per i propri utenti
si è fatto in 3**



VIENI A SCOPRIRE I NUOVI SERVIZI



Società di comodo: attenzione alla rilevazione delle imposte in bilancio



di Sandro Cerato

Le regole in tema di società di comodo rischiano, se applicate, di obbligare il redattore del bilancio a modificare il rendiconto d'esercizio per tener conto del maggior carico impositivo. Si rammenta, infatti, che, oltre ad aver introdotto una nuova presunzione di non operatività (società in perdita sistemica), la manovra di ferragosto (DL 138/2011) ha previsto per le società di capitali (S.p.a., S.r.l. e S.a.p.a.) ed i soggetti assimilati (società ed enti di ogni tipo non residenti, con stabile organizzazione nel territorio dello Stato) che si qualificano "di comodo" (perché non hanno superato il test di operatività o perché in perdita sistemica) una maggiorazione del 10,5% dell'aliquota ordinaria dell'imposta sul reddito d'impresa (che passa, pertanto, dal 27,50% al 38%) da applicarsi sul reddito minimo, determinato a norma dell'art. 30 L. 724/1994.

Alla luce di quanto sopra, **una società di capitali deve, pertanto, conoscere se è considerata o meno di comodo per poter redigere correttamente il bilancio d'esercizio 2013**, nel quale andranno stanziati le imposte sul reddito. Allo stesso modo, sarà interesse della società verificare se è possibile applicare o meno una causa di esclusione e/o di disapplicazione automatica della disciplina in esame, per evitare il maggior carico impositivo da rilevare in bilancio. Sul punto, è bene ricordare che, l'esclusione automatica dalla disciplina delle società di comodo non compete se le società ricadono in una delle cause di esclusione previste dall'art. 30 cc. 1 n. 1 – 6-sexies della L. 724/94, le quali sono comuni alle società non operative e alle società in perdita sistemica: in presenza anche solo di una di tali cause, nessuna delle due discipline troverà applicazione (C.M. n. 23 11.6.2012).

A dispetto delle suddette cause di esclusione (comuni sia alle società non operative che a quelle in perdita sistemica), le cause di disapplicazione sono, invece, differenti, a seconda riguardino società non operative per insufficienza dei ricavi (in tal caso operano le cause di disapplicazione previste dal Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 14.2.2008), oppure riguardino società in perdita sistemica (in tal caso trovano applicazione le cause di disapplicazione previste dal Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 11.6.2012).

Occorre evidenziare, limitatamente alla società in perdita sistemica, che, mentre le cause di esclusione devono essere verificate nel periodo d'imposta successivo al triennio nel quale la società è stata in perdita (periodo di applicazione delle disposizioni antielusive), le cause di disapplicazione (indicate nel Provv. 11.6.2012) esplicano efficacia se verificate in uno qualsiasi dei periodi d'imposta facenti parte del suddetto triennio di osservazione: il verificarsi di una causa di disapplicazione, in almeno uno dei periodi d'imposta di "osservazione", comporta, peraltro, la disapplicazione della disciplina delle società non operative nel periodo di "applicazione" (il quarto), nonché l'interruzione del triennio di osservazione, il quale riprende a decorrere dal periodo successivo a quello interessato dalla causa di disapplicazione.

Le società che risultano di comodo per il 2013, se non possono beneficiare di nessuna causa di esclusione o di disapplicazione automatica, possono avanzare istanza di disapplicazione (c.d. interpello disapplicativo) alle Direzioni Regionali delle Entrate. Tali contribuenti hanno tutto l'interesse a presentare l'interpello in tempo utile per conoscere la risposta dell'Agenzia delle Entrate entro il termine per il versamento delle imposte dovute in base alla dichiarazione annuale: tenendo conto dei 90 giorni a disposizione dell'Amministrazione finanziaria per rispondere, l'interpello si sarebbe dovuto presentare entro lo scorso 17.3.2014, per ottenere la risposta entro il

Continua



16.6.2014, ovvero potrà essere ancora presentato entro il prossimo 17.4.2014, per conoscere l'esito entro il 16.7.2014. Va però detto che nella prassi professionale non risulta agevole disporre, già all'inizio del corrente mese di marzo, di tutti i dati necessari, atteso che la società non ha ancora approvato il bilancio, oppure perché spesso si confida in cause di esclusione o disapplicazione non conoscibili a questa data (ad esempio, la congruità e coerenza agli studi di settore).

Ad ogni modo, il termine ultimo per l'interpello, oltre il quale l'istanza verrebbe considerata inammissibile, è fissato al 02.07.2014, posto che la risposta delle Entrate deve pervenire prima della trasmissione del mod. Unico 2014, prevista per il prossimo 30 settembre.

Ad ogni modo, è bene ricordare che, la presenza di situazioni di incertezza sull'esito dell'interpello disapplicativo può rappresentare una possibilità di rinvio dell'assemblea di approvazione del bilancio di esercizio, con una motivazione di carattere fiscale, così come ipotizzato dalla Amministrazione Finanziaria nel Convegno di Telefisco 2008. Pertanto, qualora la differenza tra Ires ordinaria o da società di comodo risultasse significativa, potrebbe essere ipotizzabile il rinvio a 180 giorni, al fine di chiudere il bilancio, stanziando le imposte in modo corretto, dopo aver ricevuto il provvedimento della Direzione regionale, qualificando ciò come motivo legato alla struttura e all'attività dell'impresa che legittima l'uso della deroga prevista dall'articolo 2364, ultimo comma, del Codice civile.



Un'opportunità da non perdere!



CIRCA
2.000 ARTICOLI
l'anno riservati
agli utenti abbonati.



QUALITÀ
degli approfondimenti
e dei commenti
in materia fiscale,
garantita da autorevoli
esperti.



ACCESSO
alle discussioni
del FORUM riservato
agli abbonati.



CONSULTAZIONE
gratuita della rivista
on-line FISCUS.



CONVENZIONE
con S.B. Europe
Consulting Srl per la
consultazione gratuita
per tre mesi della
banca dati, in materia
di finanza agevolata,
contributi, ecc.



Il reato di bancarotta fraudolenta I profili esaminati dalla Corte di Cassazione in alcune sentenze del febbraio 2014

di Valeria Nicoletti

La Corte di Cassazione, nel passato mese di febbraio, è tornata a pronunciarsi su alcuni aspetti del reato di bancarotta fraudolenta ex art. 216 del R.D. 16 marzo 1942, n. 267.

La Corte, nella sentenza n. 9081 del 25 febbraio 2014 prende posizione **sui finanziamenti nei confronti società collegate privi di contropartita o valida garanzia**, configurandoli come *“atti distrattivi”*, e pertanto, qualificandoli come una *“sottrazione di risorse economiche che avrebbero potuto e dovuto essere destinate al soddisfacimento dei creditori”*, rappresentati principalmente, nel caso esaminato, dall' Amministrazione Finanziaria e dagli Istituti Previdenziali, verso i quali la fallita aveva una fortissima esposizione debitoria.

Il gruppo societario, infatti, è privo di personalità giuridica, la quale permane individualmente in capo alle società componenti; pertanto, ribadisce la Corte nella citata sentenza, *“la nozione di interesse sociale deve essere valutata tenendo conto della autonomia soggettiva delle singole società del gruppo e della impossibilità per i creditori di “inseguire” i beni su cui rivalersi, nel caso in cui gli stessi, usciti dalla disponibilità della società collegata”*.

Tutto ciò vale a *fortiori* quando, come nel caso in sentenza, il trasferimento di risorse infragruppo avviene a favore di società già in difficoltà economica, poi fallite, e a fronte della reiterato consiglio del collegio sindacale dell' erogante ad interrompere la politica finanziamento a favore della controllante stente una situazione a proprio carico di omessi versamenti nei confronti dell'Erario.

In questo contesto, la Corte definisce **improprio** il richiamo alla previsione dell'art. 2634, comma 3, c.c., in tema di *“vantaggio compensativo”*, in quanto, come affermato da un condivisibile insegnamento del Supremo Collegio *“in tema di bancarotta fraudolenta patrimoniale, per escludere la natura distrattiva di un'operazione infragruppo non è sufficiente allegare tale natura intrinseca, dovendo invece l'interessato fornire l'ulteriore dimostrazione del vantaggio compensativo ritratto dalla società che subisce il depauperamento in favore degli interessi complessivi del gruppo societario cui essa appartiene”*⁽¹⁾ da cui non può prescindere.

Con la sentenza n. 9090 del 25 febbraio 2014, la Cassazione esamina, invece, **il caso in cui il creditore si identifichi con dell'amministratore effettivo** - qualifica attribuita in sentenza. e non negata nel ricorso dal soggetto – affermando che la condotta di quest'ultimo, volta alla restituzione, in periodo di dissesto, di finanziamenti in precedenza concessi, integri l'ipotesi di **bancarotta per distrazione e non quella di bancarotta preferenziale**⁽²⁾.

Proprio dalla qualifica soggettiva di amministratore dell' agente, deriva, per i Giudici, quella violazione dell'obbligo di fedeltà e di tutela degli interessi sociali nei confronti dei terzi, che caratterizza la bancarotta fraudolenta patrimoniale per distrazione.

Il rimborso a se stesso di un credito, secondo tale impostazione, costituisce fatto ben diverso e più grave rispetto alle mera volontà di privilegiare un creditore in posizione paritaria rispetto ad altri.

La questione, tuttavia, come evidenzia anche la stessa Cassazione in sentenza, è tutt'altro che pacifica.

Continua

Infatti, secondo altra impostazione, dette condotte devono essere inquadrare nell'ambito della meno grave ipotesi di bancarotta preferenziale di cui all'art. 216, comma 3, R.D. 16 marzo 1942, n. 267, in quanto, l'amministratore che rimborsa a se medesimo il finanziamento prima erogato alla società, altro non fa che favorire se stesso in danno degli altri creditori sociali.

In effetti si è evidenziato che, in tale fattispecie, laddove il credito dell'amministratore sia effettivamente esistente, non si verifica alcun depauperamento del patrimonio posto a garanzia dei creditori e, dunque, nessuna offesa a tale oggettività giuridica, ma lesa è solo all'interesse dei creditori a veder rispettata la *par condicio*.

A sostegno di tale impostazione si è anche acutamente osservato che sia l'art. 216 che l'art. 223 R.D. 16 marzo 1942, n. 267, nel prevedere la punizione dell'amministratore per bancarotta preferenziale, non distinguono il caso in cui l'amministratore paga un credito (effettivo) a se stesso dal caso in cui lo paga ad un terzo in violazione della *par condicio*.

La stessa Corte di Cassazione, infatti, non aveva esitato, nei primi giorni di febbraio, a prendere posizione per questo secondo orientamento, in effetti, più garantista ed aderente al dato normativo.

Nella sentenza n. 5186 del 3 febbraio 2014 gli Ermellini evidenziavano come, dalla specifica condotta contestata all'imputato altro non potesse derivare **se non una alterazione della *par condicio creditorum*, che è proprio l'elemento caratterizzante la bancarotta preferenziale** rispetto a quella fraudolenta patrimoniale.

La maggior intrinseca gravità del fatto nel caso in cui - come quello in esame - l'agente rivesta la duplice qualifica soggettiva di socio finanziatore e di amministratore della società, afferma la Cassazione nella n. 5186 del 3 febbraio 2014, può e **deve tradursi solo in un diverso e maggior trattamento sanzionatorio rispetto al caso in cui il soggetto agente rivesta solo la qualifica di socio** finanziatore e non anche di amministratore; il che ben può trovare ingresso attraverso lo strumento dell'art. 133 c.p. senza dunque imporre un cambio della fattispecie sanzionatoria integrata.

In ultimo, con la sentenza n. 9104 del 25 febbraio 2014 la Cassazione ribadisce come **nell'ipotesi di bancarotta fraudolenta sia legittimo il sequestro preventivo e, quindi, la successiva confisca, delle giacenze di conto corrente acceso dall'indagato** presso una banca quando si accerti che siffatta ricchezza costituisca il provento di distrazioni fraudolente commesse in pregiudizio di società fallite.

A tal fine, non rileva la confusione con il personale patrimonio qualora il cespite sequestrato rappresenti il prodotto o il profitto del reato della distrazione fraudolenta in pregiudizio della fallita società, quale risultato della condotta criminosa, con la conseguenza che esso mantiene una sua intrinseca pericolosità che non si esaurisce nella confusione patrimoniale.

Accertata, quindi, l'esistenza del rapporto pertinenziale con un'attività illecita, per la Corte, **"non rileva il fatto che non può esservi certezza che la somma oggetto del provvedimento ablatorio rappresenti effettivamente il profitto derivante da attività illecite, dal momento che il denaro è un bene fungibile"**.

Nel rigettare l'ultimo motivo di ricorso per Cassazione, i Giudici ricordano, in primis, come la Corte Costituzionale, con la pronuncia n. 134 del 31 maggio 2012, abbia dichiarato **inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art. 216, ultimo comma R.D. 16 marzo 1942 n. 267**, censurato, in riferimento agli art. 3, 4, 27, comma 3, 41 e 111 Cost., **nella parte in cui prevede che, per ogni ipotesi di condanna per i fatti di bancarotta previsti nei commi precedenti del medesimo articolo, si applichino le pene accessorie dell'inabilitazione** all'esercizio di un'impresa commerciale e dell'incapacità ad esercitare uffici direttivi presso qualsiasi impresa **per la durata di dieci anni**.

In sentenza la Cassazione riporta quanto affermato dalla stessa Corte Costituzionale, che dichiarare inammissibile la questione di costituzionalità, sentiva l'esigenza di riforma sul tema **"Ferma l'opportunità che il**

Continua

Legislatore ponga mano ad una riforma del sistema delle pene accessorie, che lo renda pienamente compatibile con i principi della Costituzione, i rimettenti, nel prospettare la violazione del principio di eguaglianza (art. 3 cost.) e del principio della finalità rieducativa della pena (art. 27, comma 3, cost.) - unitamente ad ulteriori censure - con riferimento alla predeterminazione nella misura fissa di dieci anni della pena accessoria prevista dall'ultimo comma dell'art. 216 r.d. n. 267 del 1942, chiedono alla Corte costituzionale di aggiungere le parole "fino a" alla disposizione citata, al fine di rendere applicabile l'art. 37 c.p. (secondo il quale «Quando la legge stabilisce che la condanna importa una pena accessoria, e la durata di questa non è espressamente determinata, la pena accessoria ha una durata eguale a quella della pena principale inflitta, o che dovrebbe scontarsi, nel caso di conversione, per insolvibilità del condannato»)".

“Sollecitano”, continua la Corte Costituzionale, i rimettenti “un'addizione normativa che - essendo solo una tra quelle astrattamente ipotizzabili - non costituisce una soluzione costituzionalmente obbligata, ma implica scelte affidate alla discrezionalità del legislatore”.

Sulla base di ciò, in assenza di un intervento legislativo che modifichi il sistema delle sanzioni accessorie in materia di reati fallimentari, in caso di bancarotta fraudolenta, **anche qualora si applichi una pena "patteggiata"** ed in assenza di specifico accordo tra le parti, la con la sentenza n. 9104 del 25 febbraio 2014 la Corte afferma che *“è legittima l'applicazione da parte del giudice di una pena accessoria per la durata di dieci anni e, quindi, nella specie, per una durata superiore alla pena principale inflitta, trattandosi di pena accessoria la cui durata è fissata in misura fissa ed inderogabile dal legislatore”*.

Note

(1) In senso conforme: Cass. pen., sez. V 07 giugno 2013 n. 34030, Cass. pen., sez. V 27 settembre 2012 n. 44963 Cass. pen., sez. V, 25 settembre 2008 n. 41293, Cass. pen., sez. II, 18 dicembre 2007 n. 1137, Cass. pen., sez. V, 24 maggio 2006 n. 36764

(2) In senso conforme: Cass. Pen., sez. V Penale, sentenza 3 luglio - 6 novembre 2012, n. 42710



**Solo su Fiscus, ogni mese,
la giurisprudenza
selezionata e commentata
da Valeria Nicoletti**

Software per il passaggio dalla situazione contabile al Bilancio CEE

Principali caratteristiche

C.T. BILANCIO 2014 permette la creazione del bilancio in formato XBRL basato sulla recente tassonomia "Principi contabili italiani" rilasciata il 04 gennaio 2011.

Con **C.T. BILANCIO 2014** è possibile produrre automaticamente il Bilancio Riclassificato U.E. nelle due forme previste dal codice civile, ordinaria ed abbreviata (art. 2435 bis), sia in italiano che in inglese.

C.T. BILANCIO 2014 consente di calcolare automaticamente le imposte IRES ed IRAP, evitando errori nell'accantonamento delle imposte. I prospetti delle imposte, integrati nel programma, sono aggiornati con le ultime novità fiscali ed aiutano l'utente nella valutazione delle variazioni fiscali in aumento e diminuzione.

Il software prevede il calcolo dell' "ACE", del "ROL" e dell' "IRES da IRAP" e propone i valori risultanti nel foglio dell'IRES.

C.T. BILANCIO 2014 consente di redigere automaticamente la nota integrativa sia in forma abbreviata che ordinaria. I documenti oltre a generare in automatico le tabelle dei dati e delle variazioni del bilancio, contemplano tutti i punti del Bilancio con commenti estesi ed appropriati e sono aggiornati con le ultime novità civilistiche. L'utente può personalizzare ed arricchire con la propria professionalità i dettagli della nota integrativa.

Con **C.T. BILANCIO 2014** è possibile effettuare un'analisi dell'andamento reddituale, patrimoniale e finanziario attraverso la redazione automatica del Rendiconto Finanziario e di numerosi indici di bilancio per la valutazione delle performance aziendali, con i commenti e con i grafici, necessari per la stesura della Relazione sulla gestione.



Software ideato e sviluppato da Maria Vittoria Pegoli in collaborazione con D.T. Software

Acquista
Ora



VOCI DAL FORUM

Il Forum del Commercialista Telematico rappresenta un punto di incontro virtuale dove professionisti ed addetti del settore possono scambiarsi informazioni, sollevare e/o risolvere dubbi di applicazione pratica della materia fiscale e del lavoro. Non la risposta di un esperto quindi, ma il confronto libero ed aperto di più voci.



Fatture da emettere-perdite su crediti-sopravvenienza passiva

carlo

Nel come vi comportereste con questa casistica?

Nell'anno 2002 vengono prestati dei servizi ad una azienda. Si presenta un preliminare alla stessa. Si prevede in contabilità il relativo ricavo con fatture da emettere. Si sollecita più volte il cliente per il pagamento (la fattura non viene emessa per il "discorso" Iva). Il cliente non paga mai. Ora a distanza di più di 10 anni si decide di fare pulizia in bilancio. In teoria non si potrebbe passare per la disciplina delle perdite su crediti?!

Allora in questi casi, si potrebbe "stralciare" il conto fatture da emettere con le sopravvenienze passive? In questo fattispecie ai fini ires ed irap come vengono trattate? In entrambi i casi indeducibili?

In effetti, nel 2002 tale componente positivo di reddito era stato tassato normalmente.

Che ne pensate?

Enrico

In effetti il co. 4 dell'art. 101 del TUIR stabilisce che si considerano sopravvenienze passive il mancato conseguimento di ricavi o altri proventi che hanno concorso a formare il reddito in precedenti esercizi, il sostenimento di spese, perdite od oneri a fronte di ricavi o altri proventi che hanno concorso a formare il reddito in precedenti esercizi e la sopravvenuta insussistenza di attività iscritte in bilancio in precedenti esercizi diverse da quelle di cui all'articolo 87.. In definitiva, se non si vuole una duplicazione tributaria, deve essere ammessa la possibilità di recuperare fiscalmente la sopravvenienza passiva. Non è possibile applicare in questo caso le indicazioni della C.M. 24/09/2013 n. 31/E (che sarà oggetto di attenta disamina nel corso della videoconferenza che si terrà giovedì prossimo sulle novità del bilancio 2013) non trattandosi di errore emendabile con dichiarazione integrativa resa almeno entro i termini di accertamento ex art. 43 del DPR 600/73.

Daniilo

Di che importi parliamo? Se sono importanti, io non ritengo sia deducibile la perdita di un credito del quale la prescrizione non sia MAI stata interrotta.

carlo

Per la cronaca si parla di importi sui € 6000 . A mio avviso non è corretto trattare la fattispecie come perdita su crediti, in quanto la fattura non è mai stata emessa ovvero i termini di prescrizione non sono mai iniziati. Pertanto, gestire lo "storno" del conto fatture da emettere con la sopravvenienza passiva sia l'unica "soluzione". Invece, ai fini fiscali ho alcuni dubbi sulla deducibilità o meno della stessa, sebbene il componente positivo sia stato tassato nell'esercizio di competenza, e quindi sarebbe da "evitare" la doppia imposizione.

Daniilo

I termini di prescrizione iniziano da quando il credito è esigibile, non da quando viene emessa la fattura.

Ad ogni modo, sopravvenienza passiva o perdita su crediti che sia, a mio parere non è deducibile, visto l'importo.

Enrico

Non credi che così operando si verifichi una situazione di doppia tassazione?

Il ricavo contrapposto al credito per fatture da emettere è stato tassato (1° tassazione) e una seconda tassazione con la ripresa come variazione in aumento nell'anno della correzione (2° tassazione).

Continua





VOCI DAL FORUM

Il Forum del Commercialista Telematico rappresenta un punto di incontro virtuale dove professionisti ed addetti del settore possono scambiarsi informazioni, sollevare e/o risolvere dubbi di applicazione pratica della materia fiscale e del lavoro. Non la risposta di un esperto quindi, ma il confronto libero ed aperto di più voci.



Fatture da emettere-perdite su crediti-sopravvenienza passiva

carlo

La ribadisco la mia perplessità sul fatto se sia deducibile. Solamente l'evitare la doppia imposizione, per difetto, mi fa propendere per la sua deducibilità integrale.

Per quanto riguarda la "prescrizione" ho trovato questa scheda di aggiornamento di EUTEKNE.

Ai sensi dell'art. 2935 c.c., la prescrizione comincia a decorrere dal giorno in cui il diritto può essere fatto valere e, quindi, dal momento in cui lo stesso è sorto. Tale regola generale vale anche per le prestazioni sottoposte a un termine da stabilirsi d'accordo tra le parti. Ove tale accordo non sia stato raggiunto, la prescrizione decorre dal momento in cui il credito è sorto, in quanto fin da tale momento il creditore può esercitare il suo diritto rivolgendosi al giudice per la fissazione di detto termine, con la conseguenza che, se il creditore non ricorre al giudice, dalla sua protratta inerzia può derivare l'estinzione del diritto stesso non fatto valere (Cass. 14.3.86 n. 1731).

In ogni caso, per evitare di dover definire ogni volta il momento iniziale di decorrenza della prescrizione, in dottrina⁵² si è proposto di introdurre, ai fini fiscali, una presunzione di maturazione a decorrere dalla data di scadenza della fattura di riferimento.

Seguendo alle lettera questa interpretazione, se non emetto fattura, non si può determinare con esattezza la data di scadenza della stessa. (si entra in un circolo vizioso).

In definitiva deducibile o no?

Enrico

Il credito esiste dal momento in cui è stato iscritto in bilancio. Se è stato iscritto vuol dire che esisteva un diritto a riscuotere il corrispettivo di una prestazione svolta. La fattura ha solo una funzione fiscale; mentre il credito deriva dall'aver svolto un lavoro. In caso contrario, si dovrebbe parlare di credito per operazioni inesistenti, ma non credo sia il caso.

Daniilo

Ritengo che la doppia tassazione ci sia laddove la perdita fosse IN OGNI CASO indeducibile. In questo caso, il contribuente dovrebbe essere in grado di dimostrare la verosimiglianza della perdita.

A me non è mai capitato di avere un debito di seimila euro e di non essere FORMALMENTE sollecitato nemmeno una volta in 10 anni

Mari85

Ritengo Ma il fatto che la fattura non sia mai stata emessa non rileva nella discussione? Nel senso, se la fattura fosse stata emessa avremmo avuto dei crediti in luogo del conto temporaneo "fatture da emettere", da qui la decorrenza per i termini della prescrizione. Ed essendo passati dieci anni (senza una sollecitazione formale) i crediti sarebbero stati stralciati senza conseguenze fiscali (ovvero sarebbero stati deducibili). Invece qui si parla di un conto di assestamento, che io stornerei solo con un conto "sopravvenienze passive", e dato che è stato un errore mio non emettere la fattura tale sopravvenienza la tratterei come indeducibile.

Inoltre non capisco il termine doppia tassazione. Il ricavo registrato a fine anno, con contropartita fatture da emettere, è stato giustamente tassato. Ora se anche noi volessimo stornare il "credito" trattandolo come sopravvenienza indeducibile, questo farebbe sì che per prima cosa si registri una sopravvenienza (costo deducibile) e poi si rilevi in dichiarazione una variazione in aumento (rendendola indeducibile) e così facendo si annullano le variazioni, per cui per me effettivamente nella dichiarazione attuale non si pagherebbero imposte "aggiuntive" ma le stesse identiche imposte che si sarebbero rilevate senza effettuare lo stralcio del "credito"... Quindi non parlerei di doppia tassazione ma di indeducibilità di una sopravvenienza causata da un errore.

Correggetemi se sbaglio ragionamento



VOCI DAL FORUM

Il Forum del Commercialista Telematico rappresenta un punto di incontro virtuale dove professionisti ed addetti del settore possono scambiarsi informazioni, sollevare e/o risolvere dubbi di applicazione pratica della materia fiscale e del lavoro. Non la risposta di un esperto quindi, ma il confronto libero ed aperto di più voci.



Fatture da emettere-perdite su crediti-sopravvenienza passiva

Enrico

La tassazione è doppia proprio a causa della ripresa fiscale in aumento che fa sulla sopravvenienza passiva.

Solo considerandola deducibile, l'errore iniziale (la rilevazione del ricavo per fatture da emettere) che ha determinato tassazione può essere stornato. Se fa la ripresa in aumento in sede dichiarativa del costo straordinario (la sopravvenienza passiva per annullamento del credito) paga le tasse per la seconda volta, posto che sterilizza fiscalmente la deduzione.

Così operando rinuncia al risparmio fiscale che la deduzione della sopravvenienza assicurerebbe.

Infatti, esemplificando il ricavo di 100 (errato) ha determinato una tassazione nel 2002 di 33 che è stata versata nel 2002. Se nel 2013, rileviamo l'impossibilità di ricevere i flussi finanziari che il credito dovrebbe assicurare, lo stesso andrebbe portato a perdita su crediti (si veda in tal senso il nuovo OIC 15 e le novità fiscali che esso apporta). Il risparmio fiscale che assicurerebbe la perdita su crediti di 100 considerata deducibile sarebbe 27,50. Se questa deduzione fosse sterilizzata attraverso una variazione in aumento del reddito fiscale, si perderebbe il risparmio fiscale. Ecco perché si verifica doppia tassazione che comunque in parte resterebbe a causa del cambio di aliquota IRES tra il 2002 ed oggi. In definitiva deducibile o no?

**continua a seguire la discussione sul
forum del Commercialista telematico**

FORUM**Il Forum del Commercialista Telematico**

L'APP GRATUITA DEL COMMERCIALISTA TELEMATICO

per scaricarla VAI in APPSTORE oppure in GOOGLEPLAY, digita COMMERCIALISTA TELEMATICO e scarica GRATUITAMENTE l'APP con le notizie flah, notizie sempre aggiornate



Porta Il Commercialista Telematico nel tuo tablet

Scarica le App 



Fiscus - periodico di approfondimento del Commercialista Telematico Srl

Anno V

Editore del sito internet: Commercialista Telematico srl

e.mail: info@commercialistatelematico.com

domicilio: via Tripoli 86 Rimini

telefono 0541/780083

fax 0541/780655

p.iva 03273690408

capitale sociale euro 20.000,00 i.v.

R.E.A. 285198

periodico telematico registrato presso il Tribunale di Rimini al n. 13/2004

Direttore Responsabile: Roberto Pasquini