



IMPATTI E INTERRELAZIONI FISCALI DEI NUOVI PRINCIPI OIC



LE FONTI DEL DIRITTO SUL BILANCIO

Gerarchia delle fonti

Direttive UE

Codice civile, TUF, TUB, Norme speciali

Amministratori

Sindaci e revisori

*Attuazioni Tecniche
Interpretazioni*

*Attuazioni Tecniche
Interpretazioni*

**Principi Contabili
Nazionali OIC**
Principi Contabili
Internazionali

Principi di Revisione (Nazionali ed
Internazionali)
Norme Comportamento CNDCEC
Comunicazioni/Delibere Consob

Trib. Milano 1° ottobre 2011 n. 11586



LA NUOVA DIRETTIVA SUL BILANCIO

DIRETTIVE

DIRETTIVA 2013/34/UE DEL PARLAMENTO EUROPEO E DEL CONSIGLIO

del 26 giugno 2013

relativa ai bilanci d'esercizio, ai bilanci consolidati e alle relative relazioni di talune tipologie di imprese, recante modifica della direttiva 2006/43/CE del Parlamento europeo e del Consiglio e abrogazione delle direttive 78/660/CEE e 83/349/CEE del Consiglio

(Testo rilevante ai fini del SEE)

Articolo 52

Abrogazione delle direttive 78/660/CEE e 83/349/CEE

Le direttive 78/660/CEE e 83/349/CEE sono abrogate.

I riferimenti alle direttive abrogate si intendono fatti alla presente direttiva e si leggono secondo la tavola di concordanza di cui all'allegato VII.

Articolo 53

Recepimento

1. Gli Stati membri mettono in vigore le disposizioni legislative, regolamentari e amministrative necessarie per

conformarsi alla presente direttiva entro il 20 luglio 2015. Essi ne informano immediatamente la Commissione.

Gli Stati membri possono prevedere che le disposizioni di cui al primo comma si applichino per la prima volta al bilancio dell'esercizio che ha inizio il 1° gennaio 2016 ovvero nel corso del 2016.

Le disposizioni adottate dagli Stati membri contengono un riferimento alla presente direttiva o sono corredate di tale riferimento all'atto della pubblicazione ufficiale. Le modalità del riferimento sono stabilite dagli Stati membri.

2. Gli Stati membri comunicano alla Commissione il testo delle disposizioni fondamentali di diritto interno che adottano nel settore disciplinato dalla presente direttiva.



LE MOTIVAZIONI DELL'ATTENZIONE

Il test della continuità aziendale

*Crisi
economica*



Il 2014 è stato, in modo diverso per settori e località, ancora un anno di crisi, con scarsa redditività e difficoltà finanziarie per le imprese.



Ciò può incidere significativamente sul bilancio 2014 compromettendo la stessa continuità aziendale e, di riflesso, condizionare i principi di redazione del bilancio.

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

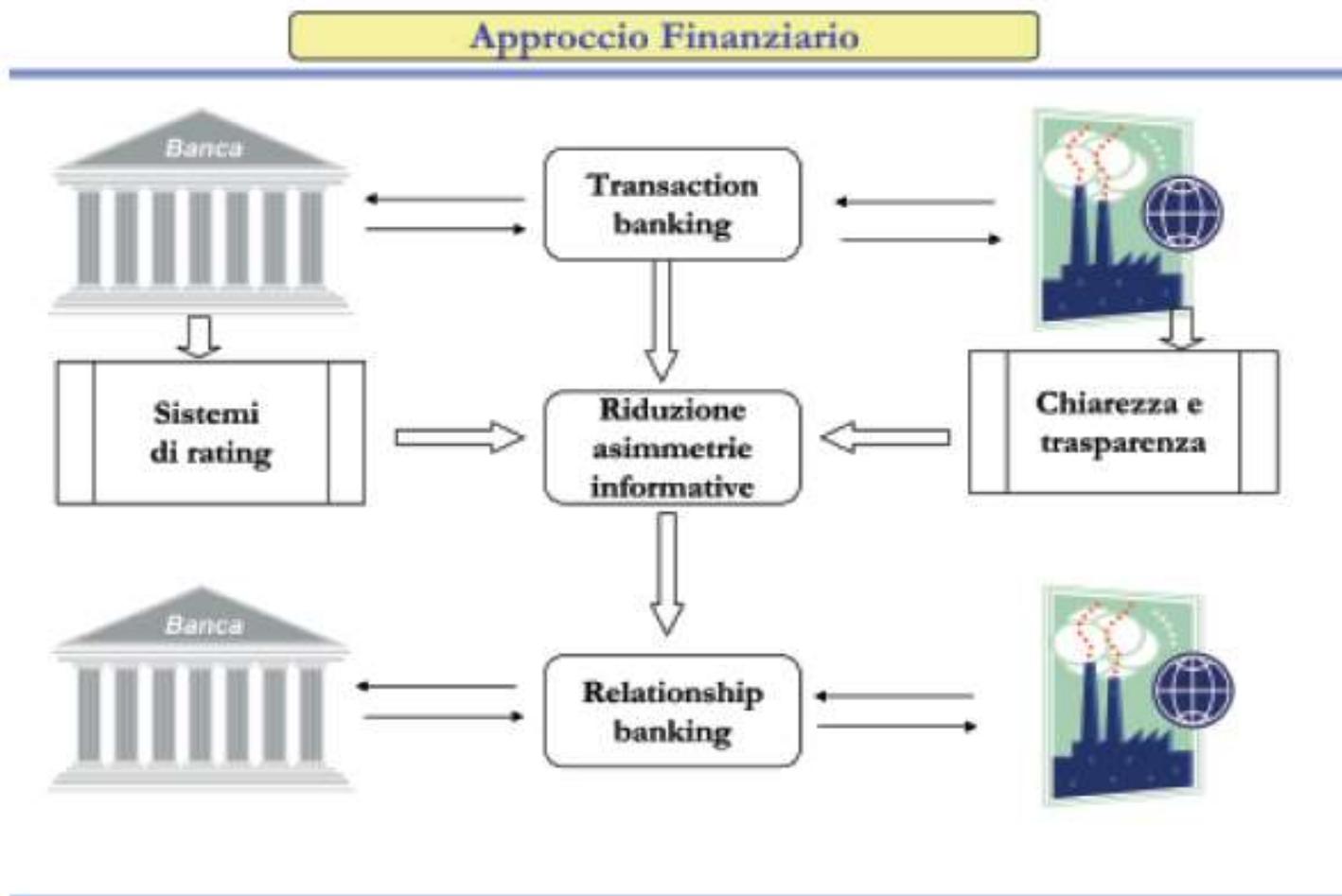
*art. 2423-
bis
codice civile*

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



LE MOTIVAZIONI DELL' ATTENZIONE

Unica possibilità di dialogo con le Banche





IL RUOLO DEI PRINCIPI CONTABILI

OIC = STANDARD SETTER NAZIONALE

Il 20 agosto 2014: pubblicata in Gazzetta Ufficiale la L. 11 agosto 2014, n. 116, di conversione del decreto legge 91/2014, che riconosce il ruolo e le funzioni dell'OIC. La legge integra il d.lgs. 38/2005 con ***l'articolo 9-bis Ruolo e Funzioni dell'OIC***

● **L'OIC**
– emana i principi contabili nazionali utilizzati per la redazione dei bilanci secondo le disposizioni del Codice civile,

- fornisce supporto all'attività del Parlamento e degli organi governativi in materia di normativa contabile,
- esprime pareri alle altre istituzioni pubbliche.



OIC = STANDARD SETTER NAZIONALE

CONSEGUENZE SUI PROSSIMI BILANCI

NELLA NOTA INTEGRATIVA

LA DICHIARAZIONE DI CONFORMITÀ

Inserimento della dichiarazione di conformità del bilancio ai principi contabili nazionali

GLI EFFETTI DOPO IL DL 91/14

La dichiarazione di conformità deve essere valutata con attenzione dagli estensori del bilancio



OIC = STANDARD SETTER NAZIONALE

L'IMPORTANZA DELLA NOTA INTEGRATIVA

Corte di Cassazione, sentenza n. 22016/2014

La Cassazione ha affermato la legittimità della verifica fiscale che aveva ritenuto indeducibili parte delle quote di ammortamento indicate in bilancio, peraltro calcolate nei limiti previsti dal Tuir e dai coefficienti ministeriali, ma non sufficientemente motivate nella nota integrativa.

Il calcolo era avvenuto, nel tempo come segue:

- per un determinato periodo, al 50% dell'aliquota massima di cui al D.M. 31.12.1988;
- successivamente, nella misura massima consentita, omettendo di specificare in nota integrativa le ragioni della variazione.

Al riguardo, l'art. 2426, n. 2 C.C. prevede che sia data menzione espressa di eventuali modifiche dei criteri d'ammortamento e dei coefficienti applicati.

L'Oic 16 (immobilizzazioni immateriali) e l'Oic 29 (cambiamenti di stime) chiariscono gli aspetti tecnici della norma codicistica, fornendo anche indicazioni operative.



OIC = STANDARD SETTER NAZIONALE

L'IMPORTANZA DELLA NOTA INTEGRATIVA

Corte di Cassazione, sentenza n. 22016/2014

•Si ricava, dalla pronuncia in questione, l'assoluta importanza della nota integrativa la quale, anche fornendo un'informativa minima ma, comunque, sufficiente, risulta fondamentale per vincere eventuali presunzioni fiscali.

•Da rilevare, altresì, l'obbligo di redigere il bilancio utilizzando le regole che supportano tecnicamente la normativa: nello specifico, l'Oic 11 (recante i principi generali di redazione del bilancio) precisa che la nota integrativa:

- a) deve rendere comprensibili gli aggregati contabili, ampliandone i contenuti informativi di natura patrimoniale, finanziaria ed economica;
- b) non può sostituire la corretta contabilizzazione, valutazione e rappresentazione che deve essere contenuta nel bilancio stesso;
- c) deve essere non complessa né particolarmente lunga, ossia tale da occultare l'effettivo contenuto informativo;
- d) costituisce un ausilio informativo complementare e insostituibile alla comprensione unitaria del bilancio;
- e) non può rimediare e sanare eventuali comportamenti contabili scorretti.



OIC = STANDARD SETTER NAZIONALE

L'IMPORTANZA DELLA NOTA INTEGRATIVA

CORTE DI CASSAZIONE, SENTENZA N. 22016/2014

Da ciò discende che l'adozione, nella redazione del bilancio, di un criterio di valutazione di un cespite patrimoniale diverso da quello utilizzato negli esercizi precedenti, in violazione del principio di continuità dei valori contabili sancito dall'art. 2423 bis c.c. e senza che la nota integrativa rechi l'adeguata motivazione della deroga richiesta rende nullo il bilancio (Cass. 11091/2008).

Questa Corte, con orientamento cui si intende dare senz'altro continuità ha infatti convincentemente statuito che il bilancio di esercizio di una società di capitali, che violi i precetti di chiarezza e precisione dettati dall'art. 2423 c.c. e ss. è illecito, ed è quindi nulla la deliberazione assembleare con cui esso sia stato approvato, non soltanto quando la violazione della normativa in materia determini una divaricazione tra il risultato effettivo dell'esercizio e quello del quale il bilancio da invece contezza, ma anche in tutti i casi in cui dal bilancio stesso e dai relativi allegati non sia possibile desumere l'intera gamma delle informazioni che la legge vuole siano fornite per ciascuna delle singole poste iscritte (Cass. 4874/2006).



ALTRI DOCUMENTI RILEVANTI



DOCUMENTO N. 22 OTTOBRE 2013

DETERMINAZIONE POSIZIONE FINANZIARIA NETTA

a) Disponibilità liquide e prontamente liquidabili (< 3 mesi)

b) Attività finanziarie a breve (< 12 mesi)

Crediti finanziari a breve termine

Titoli a breve

Crediti finanziari vs controllate/collegate a breve

Altre attività finanziarie a breve

Ratei e risconti attivi (finanziari) a breve

(...)

c) Attività finanziarie a medio lungo termine (> 12 mesi)

Crediti finanziari a m/l termine

Titoli a m/l termine

Crediti finanziari a m/l termine vs controllate/collegate

Altre attività finanziarie a m/l termine

Ratei e risconti attivi (finanziari) pluriennali

(...)

TOTALE ATTIVITÀ FINANZIARIE (a+b+c)

d) Passività finanziarie a breve

Scoperti di c/c

Debiti finanziari a breve

Debiti vs/soc. *factoring*

Debiti vs/soc. *leasing*

Debiti vs/altri finanziatori a breve

Debiti finanziari vs/controllate-collegate a breve

Ratei e risconti passivi a breve (finanziari)

(...)

e) Passività finanziarie a medio-lungo/t

Debiti vs/banche

Prestiti obbligazionari

Debiti v/soci fruttiferi a m/l termine

Debiti finanziari vs/controllate e collegate

Debiti vs/altri finanziatori

Debiti vs/*leasing*

Ratei o risconti passivi pluriennali (finanziari)

(...)

TOTALE PASSIVITÀ FINANZIARIE (d+e)



PROGETTO DI AGGIORNAMENTO OIC

IL NUOVO SET DEI PRINCIPI CONTABILI NAZIONALI

Nuovo set di standard

- Nuova versione di 20 principi contabili nazionali, di cui 19 emanati il 5 agosto 2014 ed uno pubblicato il 25 gennaio 2015. Entrata in vigore per tutti: bilanci 31 dicembre 2014
- Progetto avviato nel 2010: non era tra gli obiettivi l'allineamento agli IFRS
- Cambiamenti "formali" e nuova veste grafica in tutti i principi contabili.
- Risoluzione di incertezze ed eliminazione di incoerenze presenti in passato



PROGETTO DI AGGIORNAMENTO OIC

STRUTTURA UNIFORME DEI NUOVI PRINCIPI

I NUOVI PRINCIPI CONTABILI

SONO SUDDIVISI IN SEZIONI

- Finalità
- Ambito di applicazione
- Definizioni
- Classificazione e contenuto delle voci
- Rilevazione iniziale
- Valutazione e rilevazioni successive
- Nota integrativa



OIC N. 12 SCHEMI DI BILANCIO

- con riguardo alla nota integrativa: a) specificare che le informazioni nella nota integrativa sono presentate secondo l'ordine in cui le relative voci sono indicate negli schemi di stato patrimoniale e conto economico; e b) fornire ulteriori precisazioni con riguardo all'informazione di cui all'articolo 2427, numero 1, relativa ai criteri di valutazione adottati dalla società.
3. Rispetto alla versione del principio posta in consultazione nel 2013 si rilevano le seguenti differenze:
- è stata chiarita la definizione di attività straordinaria; si prevede, infatti, che *“L'attività straordinaria include i proventi e gli oneri la cui fonte è estranea all'attività ordinaria della società. Sono considerati straordinari i proventi e gli oneri che derivano da: a) eventi accidentali ed infrequenti; e b) operazioni infrequenti che sono estranee all'attività ordinaria della società”*. Sul tema l'OIC 12 è stato opportunamente coordinato con il principio OIC 29;



PRINCIPI CONTABILI NAZIONALI E FISCO

FACILE O DIFFICILE COORDINAMENTO?

OIC 23 Lavori in corso su ordinazione

Il criterio della percentuale di completamento

Rispetto alla precedente versione sono precisate le condizioni che obbligano l'adozione di questo principio (par. 38).

Chiarito che:

1. le fatturazioni sono anticipazioni finanziarie, iscritte alla voce D6 del passivo fino a quando vi è la certezza che il ricavo maturato sia definitivamente riconosciuto all'appaltatore quale corrispettivo del valore dei lavori eseguiti. Non riflettono lo stato di avanzamento dei lavori.

Questa precisazione comporta che il redattore del bilancio deve considerare tutte le pattuizioni contenute nel contratto per determinare quando il ricavo è sicuramente conseguito e riconosciuto dal committente



PRINCIPI CONTABILI NAZIONALI E FISCO

FACILE O DIFFICILE COORDINAMENTO?

PRINCIPI CONTABILI

OIC 13 e OIC 16 che stabiliscono in modo assolutamente preciso le modalità con le quali imputare al valore del cespite immobilizzato o delle rimanenze finali gli interessi passivi non assegnando nessuna facoltà o licenza all'estensore

AGENZIA DELLE
ENTRATE

Elevato grado di attenzione alla conformità ai principi contabili dei comportamenti per evitare manovre elusive della parziale deducibilità degli oneri finanziari



PRINCIPI CONTABILI NAZIONALI E FISCO

FACILE O DIFFICILE COORDINAMENTO?

PRINCIPI CONTABILI

OIC 13 individua nel costo specifico il criterio valutativo principale sia per i beni non fungibili che per i beni fungibili, valutabili anche con i criteri c.d. "alternativi" (FIFO, costo medio ecc.). Se non si usano metodi alternativi per i fungibili va data spiegazione in Nota Integrativa

AGENZIA DELLE
ENTRATE

Risoluzione 78/2013 e Circolare 10/2014
Non rileva fiscalmente la svalutazione dei beni valutati a costi specifici perché non prevista dall'art. 92 comma V TUIR, che la prevede solo per i beni valutati con i metodi alternativi



PRINCIPI CONTABILI NAZIONALI E FISCO

FACILE O DIFFICILE COORDINAMENTO?

PRINCIPI CONTABILI

OIC 16 prevede che le immobilizzazioni materiali destinate alla vendita, a determinate condizioni, possono essere classificate in una apposita voce dell'attivo circolante: sono vendibili nelle condizioni attuali, vendita altamente probabile con operazione conclusa in breve termine

AGENZIA DELLE
ENTRATE

Se detta classificazione non avviene secondo corretti principi contabili l'ADE potrebbe contestarla quale aggiramento delle disposizioni sulle società' di comodo.



PRINCIPI CONTABILI NAZIONALI E FISCO

FACILE O DIFFICILE COORDINAMENTO?

PRINCIPI CONTABILI

OIC 9 prevede precise modalita' ed obbligo di svalutazione delle immobilizzazioni materiali ed immateriali con rigorosa applicazione dell'impairment test

AGENZIA DELLE
ENTRATE

Risoluzione 98/2013
Effetto fiscale delle suddette svalutazioni differito extracontabilmente ed ancorato alla durata residua dell'ammortamento



OIC N. 28 PATRIMONIO NETTO

RAPPORTI FINANZIARI TRA SOCI E SOCIETA'

VERSAMENTI A TITOLO DI APPORTO DIVERSO DALL' AUMENTO DEL CAPITALE SOCIALE (definizioni OIC 28)

1. L'OIC ha elaborato una nuova edizione dell'OIC 28, allo scopo di renderne più agevole la lettura e l'utilizzo. Le variazioni apportate hanno comportato un riordino generale della tematica e un miglior coordinamento con le disposizioni degli altri principi contabili nazionali OIC.
2. Con riguardo ai temi di dettaglio, rispetto al precedente OIC 28 (nella versione rivista del 30 maggio 2005) si è provveduto a:
 - razionalizzare l'esemplificazione fatta in tema di riserve di patrimonio netto iscrivibili nella voce AVII "altre riserve";
 - precisare che i "Versamenti in conto futuro aumento di capitale" sono iscritti nel patrimonio netto solo a condizione che non siano restituibili;
 - sistematizzare in un unico punto il tema della rilevazione iniziale delle riserve in modo da fornire una disciplina organica;
 - precisare che la rinuncia di un qualunque credito da parte del socio - che si concretizza in un atto formale effettuato esplicitamente nella prospettiva del rafforzamento patrimoniale della società - è trattata contabilmente alla stregua di un apporto di patrimonio. Pertanto, in tal caso la rinuncia dei soci al diritto alla restituzione trasforma il debito della società in una posta di patrimonio netto avente natura di riserva di capitale.



OIC N. 28 PATRIMONIO NETTO

RAPPORTI FINANZIARI TRA SOCI E SOCIETA'

VERSAMENTI A TITOLO DI APPORTO DIVERSO DALL' AUMENTO DEL CAPITALE SOCIALE (definizioni OIC 28)

- la “*Riserva per versamenti effettuati dai soci*” sono riserve che sorgono in occasione di apporti dei soci effettuati con una destinazione specifica, quali:
 - i “*Versamenti in conto aumento di capitale*” che rappresentano una riserva di capitale, con un preciso vincolo di destinazione, la quale accoglie gli importi di capitale sottoscritti dai soci, in ipotesi di aumento di capitale scindibile, quando la procedura di aumento del capitale sia ancora in corso alla data di chiusura del bilancio (cfr. paragrafi 24-25);
 - i “*Versamenti in conto futuro aumento*” di capitale che rappresentano una riserva di capitale avente uno specifico vincolo di destinazione, nella quale sono iscritti i versamenti non restituibili effettuati dai soci in via anticipata, in vista di un futuro aumento di capitale;
 - i “*Versamenti in conto capitale*” che rappresentano una riserva di capitale che accoglie il valore di nuovi apporti operati dai soci, pur in assenza dell'intendimento di procedere a futuri aumenti di capitale;
 - i “*Versamenti a copertura perdite*” effettuati dopo che si sia manifestata una perdita; in tal caso, la riserva che viene a costituirsi presenta una specifica destinazione.



OIC N. 28 PATRIMONIO NETTO

TRASFORMAZIONE DEI VERSAMENTI A TITOLO DI FINANZIAMENTO

- Il loro passaggio a capitale necessita della **preventiva rinuncia dei soci al diritto alla restituzione (remissione del debito)**
- Dal verbale assembleare deve emergere con chiarezza la **volontà di ciascun socio di modificare la qualificazione del versamento**, poiché la remissione del debito si perfeziona con la comunicazione del creditore al debitore (art. 1236 c.c.)
- Con la **comunicazione scritta dai soci agli amministratori circa la rinuncia, si trasforma il finanziamento in apporto** e si può partecipare alla copertura di perdite o ai futuri aumenti di capitale



OIC N. 28 PATRIMONIO NETTO

Il passaggio a capitale dei fondi ricevuti quale finanziamento, necessita della **preventiva rinuncia dei soci al diritto di restituzione** con conseguente **trasformazione del finanziamento in apporto**

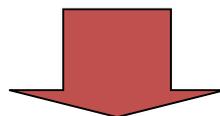
La rinuncia del credito vantato dal socio comporta la **costituzione di una riserva di capitale di pari importo da utilizzare per copertura di perdite o per futuri aumenti di capitale**

NON È CORRETTO
che i versamenti effettuati dai soci transitino
direttamente nel conto economico

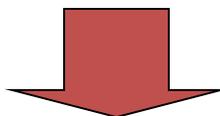


OIC N. 28 PATRIMONIO NETTO

La rinuncia del credito da parte di soci **non genera alcun utile fittizio nè alcuna sopravvenienza tassabile** (art. 88, co.4 TUIR)



L'operazione non deve concorrere a formare il reddito in quanto trova causa non nello spirito di liberalità o nella remissione di un debito da parte di un terzo, bensì nella **volontà di un socio di patrimonializzare la partecipata** (ris.min. 22/5/2002, n. 152/E).



Soci c/finanziamenti a Riserva per versamenti soci a fondo perduto



OIC N. 28 PATRIMONIO NETTO

IMPOSTA DI REGISTRO PROPORZIONALE (3%)

artt. 2, 9 e 22 DPR 131/86

- **Accordo verbale** (non soggetto a registrazione);
- **Scambio di corrispondenza** (soggetto a registrazione solo in caso d'uso)



NO

- **Tutti i contratti aventi contenuto patrimoniale** (sono soggetti a registrazione entro 20 giorni dalla sottoscrizione):
 - Atto pubblico
 - Scrittura privata autenticata
 - Scrittura privata



SI

Cass. 20.6.2010
n.15585
(Conf. Cass
1756/2008
Cass. 5946/2007)



OIC N. 28 PATRIMONIO NETTO

Nelle osservazioni inviate all'OIC è stato fatto notare che andrebbe meglio contestualizzato tale passaggio fondamentale per evitare errate interpretazioni non in linea con la dottrina prevalente; tali interpretazioni potrebbero anche essere utilizzate in modo pretestuoso dalla ADE per ricondurre alcuni di tali versamenti tra quelli non appostabili a patrimonio netto e di conseguenza riconducibili, ai sensi dell'art. 46 TUIR, a finanziamenti soci e farli così rientrare nella disciplina presuntiva di fruttuosità prevista dal TUIR.

È opportuno quindi che il principio, nel descrivere la non restituibilità definisca che tale caratteristica sussiste anche se temporanea per espressa volontà assembleare. **Ci si riferisce a quelle delibere che prevedono un tempo massimo entro il quale il Consiglio di Amministrazione deve provvedere alla convocazione della Assemblea Straordinaria per formalizzare l'aumento del capitale sociale, trascorso il quale le somme tornano, come ovvio, nella libera disponibilità dei soci.** Tale prassi assembleare è prevista in dottrina in numerosi interventi, riassunti ad esempio nel libro "le operazioni sul capitale" a cura di Quatraro, D'Amora ed altri autori – Edizioni Giuffrè con supporto di Sentenze di Cassazione ed interventi di G.E. Colombo e G. Tantini.

In buona sostanza si tratta di prevedere esplicitamente nel paragrafo 17 del nuovo Principio che tali versamenti possono rimanere vincolati alla loro destinazione originaria (e quindi non essere restituibili) sino al termine fissato dalla delibera originaria che li ha generati ovvero sino all'eventuale termine che, ai sensi dell'art. 1183 C.c., ciascun socio può chiedere agli amministratori (I comma articolo citato) o al Giudice (II comma articolo citato) secondo il principio del "quod sine die debetur, statim debetur".

Questa lettura rende giustizia e coerenza **anche alle definizioni di carattere fiscale date dall'art. 46 TUIR sulla esclusiva rilevanza della appostazione a Bilancio delle somme versate dai soci per stabilirne un titolo diverso dal mutuo e permette di trovare una forma condivisa dai principi contabili nazionali che consenta ai soci di potere ottenere pacificamente la restituzione delle loro somme divenute esuberanti, senza incorrere nella presunzione assoluta dell'art. 47 I comma secondo periodo TUIR.**

Tale precisazione nel principio contabile permetterebbe inoltre di rispettare la volontà assembleare originaria che ben può prevedere un periodo di vincolo che serva a stabilire se le suddette somme possano o meno risultare anche esuberanti rispetto alle sopravvenute esigenze della società, del suo patrimonio e della sua struttura finanziaria





OIC N. 28 PATRIMONIO NETTO



Via Fontana 1 - 20122 Milano
Tel. 02.55.01.76.51 / 02.54.01.06.62
Fax 02.55.01.98.49
e-mail adcmi@adcmi.it
Sito internet: www.adcmi.it

COMMISSIONE NORME DI COMPORTAMENTO

ASSOCIAZIONE DOTTORI COMMERCIALISTI DI MILANO

COMMISSIONE NORME DI COMPORTAMENTO E DI COMUNE
INTERPRETAZIONE IN MATERIA TRIBUTARIA

NORMA DI COMPORTAMENTO N. 162

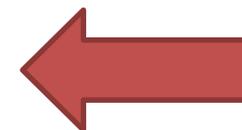
**PRESUNZIONE ASSOLUTA DI PRIORITA' NELLA DISTRIBUZIONE DI UTILI E
RISERVE DI UTILI, DI CUI ALL'ART. 47 DEL D.P.R. 917/1986**

MASSIMA

La presunzione assoluta in tema di priorità nella distribuzione dell'utile di esercizio e delle riserve di utili, prevista dall'art. 47, comma 1, ultimo periodo, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, non trova applicazione per le riserve che, pur formate con utili, non siano distribuibili ai soci.

La riserva legale per la quota eventualmente accantonata in eccesso rispetto al limite di un quinto del capitale è considerata disponibile per la distribuzione.

La presunzione di cui all'articolo 47, comma 1, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 non opera in caso di restituzione ai soci dei versamenti in conto futuro aumento di capitale al verificarsi della condizione risolutiva della mancata effettuazione dell'aumento, nonché in caso di rimborso dei mutui (finanziamenti fruttiferi o infruttiferi) erogati dai soci alla società.





OIC N. 15 I CREDITI

- a) chiarito che **tra le immobilizzazioni** si iscrivono i **crediti di natura finanziaria, nell'attivo circolante i crediti commerciali**; successivamente si distingue la scadenza
- c) previsto il caso delle controllanti delle controllanti (classificati nei «crediti verso controllanti»), mentre i crediti verso società soggette a comune controllo sono classificati negli «altri crediti» (immobilizzati o di attivo circolante)
- d) lo scorporo degli interessi attivi impliciti riguarda solo i crediti commerciali (non finanziari) con scadenza superiore all'anno e che incorporano un interesse irragionevolmente basso ; il credito è rilevato al nominale con rettifica del ricavo di vendita a oneri finanziari poi riscontati in base al tempo
- e) inserito un paragrafo che tratta della **cessione e cancellazione dei crediti**
- f) per crediti di importo non significativo e raggruppabili con caratteristiche omogenee è accettabile una valutazione forfettaria e non analitica per la stima di eventuali perdite da accantonare al F.do Svalutazione Crediti



OIC N. 15 I CREDITI

8. La classificazione dei crediti tra l'attivo circolante e le immobilizzazioni finanziarie non è effettuata sulla base del criterio finanziario (cioè sulla base del periodo di tempo entro il quale le attività si trasformeranno in liquidità, convenzionalmente rappresentato dall'anno), bensì sulla base del ruolo svolto dalle diverse attività nell'ambito dell'ordinaria gestione aziendale. In sostanza, la classificazione dei valori patrimoniali attivi si fonda sul criterio della “destinazione” (o dell'origine) degli stessi rispetto all'attività ordinaria. In particolare, il legislatore richiede la separata indicazione: dei crediti considerati tra le immobilizzazioni finanziarie (cioè di origine finanziaria) i cui importi sono esigibili entro l'esercizio successivo (si veda voce BIII2 dell'attivo); e dei crediti ricompresi nell'attivo circolante (tendenzialmente di origine commerciale) i cui importi sono esigibili oltre l'esercizio successivo (si veda voce CII dell'attivo). In questo modo lo schema in esame fornisce, benché in modo frazionato e senza un riepilogo, alcune informazioni di natura finanziaria.



OIC N. 15 I CREDITI

6. Le ricevute bancarie (o RIBA) sono strumenti che contengono un ordine di incasso disposto dal creditore ad un istituto finanziario (banca assumtrice) per la riscossione di crediti verso propri clienti derivanti da operazioni commerciali comprovate da fatture. Le ricevute bancarie di tipo “elettronico” sono procedure interbancarie di gestione automatica degli incassi commerciali. Esse non costituiscono titoli di credito, bensì strumenti per l'incasso dei crediti. Il trasferimento di ricevute bancarie non costituisce da un punto di vista sostanziale sconto o cessione del credito e, **pertanto, il credito non è rimosso dal bilancio fino all'incasso.**
14. *Debiti verso banche.* La voce D4 ricomprende i debiti contratti nei confronti delle banche indipendentemente dalla loro veste tecnica. Sono ricomprese nella voce gli scoperti di conto corrente, le anticipazioni a scadenza fissa, anticipi su fatture o ricevute bancarie, i finanziamenti a diverso titolo.
36. Lo scopo del fondo svalutazione crediti è quello di fronteggiare le previste perdite sui crediti in bilancio, pertanto il fondo è determinato tramite l'analisi dei singoli crediti e di ogni altro elemento di fatto esistente o previsto.
Le stime devono pertanto basarsi su presupposti ragionevoli, utilizzando tutte le informazioni disponibili, al momento della valutazione, sulla situazione dei debitori, sulla base dell'esperienza passata, della corrente situazione economica generale e di settore, nonché dei fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio che incidono sui valori alla data del bilancio (ad esempio il fallimento di un debitore la cui situazione era già nota alla data di bilancio).
37. Tecnicamente, lo stanziamento al fondo svalutazione crediti può avvenire tramite:
- analisi dei singoli crediti e determinazione delle perdite presunte per ciascuna situazione di anomalia già manifestatasi o ragionevolmente prevedibile;
 - stima, in base all'esperienza e ad ogni altro elemento utile, delle ulteriori perdite che si presume si dovranno subire sui crediti in essere alla data di bilancio; a tal fine si tiene, fra l'altro, conto della valutazione dell'andamento degli indici di anzianità dei crediti scaduti rispetto a quelli degli esercizi precedenti e delle condizioni economiche generali, di settore e di rischio paese.



OIC N. 19



OIC N. 15 I CREDITI E IL FISCO

Art. 101, comma V, TUIR

5. Le perdite su crediti,, sono deducibili se risultano da elementi certi e precisi e in ogni caso se il debitore e' assoggettato a procedure concorsuali o ha concluso un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'articolo 182-bis del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267. Ai fini del presente comma, il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale dalla data della sentenza dichiarativa del fallimento o del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa o del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo o del decreto di omologazione dell'accordo di ristrutturazione o del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi. Gli elementi certi e precisi sussistono in ogni caso quando il credito sia di modesta entita' e sia decorso un periodo di sei mesi dalla scadenza di pagamento del credito stesso. Il credito si considera di modesta entita' quando ammonta ad un importo non superiore a 5.000 euro per le imprese... (con piu' di 100 milioni di Euro di fatturato), e non superiore a 2.500 euro per le altre imprese. Gli elementi certi e precisi sussistono inoltre quando il diritto alla riscossione del credito e' prescritto. Gli elementi certi e precisi sussistono inoltre in caso di cancellazione dei crediti dal bilancio operata in applicazione dei principi contabili.



OIC N. 15 I CREDITI E IL FISCO

Circolare AdE n.26/E del 1° agosto 2013

[...] sono potenzialmente riconducibili nell'ambito della disciplina in esame le perdite riferibili a tutti i crediti presenti in bilancio, senza alcuna distinzione relativa alla natura degli stessi o all'attività svolta dal creditore, né rileva la causa che ha comportato l'iscrizione a conto economico della perdita [...]. Rilevano anche i crediti vantati nei confronti di soggetti non residenti [n.d.r., si veda però l'art. 110, comma 10, del TUIR, per le perdite vantate nei confronti di soggetti black list]



OIC N. 15 I CREDITI E IL FISCO

Circolare AdE n.26/E del 1° agosto 2013

- l'**articolo 101, comma 5, del TUIR** indica i requisiti di natura probatoria al ricorrere dei quali sono deducibili, senza limiti, gli oneri derivanti dalla mancata esigibilità di crediti, o di parte di essi, divenuta “definitiva”;
- l'**articolo 106 del TUIR** stabilisce una misura forfettaria di deducibilità degli oneri derivanti dalla inesigibilità dei crediti che, se pur **probabile**, si presenta ancora come **“potenziale”**. [...]



OIC N. 15 I CREDITI E IL FISCO

Circolare AdE n.26/E del 1° agosto 2013

- Individuate le procedure concorsuali idonee ad integrare la condizione di deducibilità delle perdite su crediti, è opportuno soffermarsi sul periodo d'imposta nel quale tali perdite devono concorrere alla determinazione della base imponibile.
- Come si evince dal tenore letterale della norma in esame, in caso di procedure concorsuali il legislatore considera integrati i requisiti di deducibilità "dalla data" della sentenza o del provvedimento di ammissione alla specifica procedura o del decreto di omologa dell'accordo di ristrutturazione. Al riguardo, pertanto, si ritiene che, una volta aperta la procedura, l'individuazione dell'anno in cui dedurre la perdita su crediti deve avvenire secondo le ordinarie regole di competenza.



OIC N. 15 I CREDITI E IL FISCO

Circolare AdE n.26/E del 1° agosto 2013

- Perciò, in presenza di una delle procedure sopra descritte, sarà deducibile **una perdita su crediti di ammontare pari a quello imputato a conto economico (evidentemente inferiore o al massimo uguale al valore del credito).**
- In altri termini, **si ritiene che la perdita deducibile corrisponda a quella stimata dal redattore di bilancio e, quindi, non investa necessariamente l'intero importo del credito.** Del resto, il riconoscimento di una perdita integrale del credito sarebbe improprio nel contesto di quelle procedure, contemplate dalla norma, che sono volte alla prosecuzione dell'attività imprenditoriale del soggetto in crisi (come il concordato preventivo) o che addirittura sono poste in essere per motivi differenti dall'insolvenza del debitore (come nel caso della liquidazione coatta amministrativa). **In tali contesti, infatti, può essere ragionevole ritenere di poter riscuotere il credito o almeno parte di esso.**



OIC N. 15 I CREDITI E IL FISCO

Circolare AdE n.26/E del 1° agosto 2013

- Analogamente, in relazione a crediti vantati **nei confronti di un debitore estero**, costituiscono validi elementi di supporto alla determinazione dell'entità della perdita **tutti i documenti prodotti da organi ufficialmente nominati all'interno della procedura estera alla quale il debitore risulta assoggettato.**
- Coerentemente a quanto detto, infine, **qualora in un esercizio successivo a quello in cui è stata rilevata una perdita su crediti nei confronti di un debitore assoggettato alle predette procedure intervengano nuovi elementi idonei a dimostrare che la stessa è maggiore di quella inizialmente rilevata e dedotta, anche l'ulteriore perdita, purché rilevata in bilancio e corredata da idonea documentazione, assume rilievo fiscale.** E' il caso, ad esempio, di un credito vantato nei confronti di un soggetto ammesso a concordato preventivo e per il quale viene successivamente dichiarato il fallimento,



OIC N. 15 I CREDITI E IL FISCO

Circolare AdE n.26/E del 1° agosto 2013

Per le **perdite su crediti “da valutazione”**, la “definitività” può essere verificata solo in presenza di una situazione oggettiva di insolvenza non temporanea del debitore, riscontrabile qualora la **situazione di illiquidità finanziaria e di incapienza patrimoniale del debitore sia tale da fare escludere la possibilità di un futuro soddisfacimento della posizione creditoria** (riscontrabile, ad esempio, in presenza di un **decreto accertante lo stato di fuga, di latitanza o di irreperibilità del debitore**, ovvero in caso di **denuncia di furto d’identità o nell’ipotesi di persistente assenza del debitore**).

In questi casi potrebbe essere legittimata la emissione di Nota di variazione ai fini IVA ex art. 26 II comma Dpr. 633 del 1972



OIC N. 15 I CREDITI E IL FISCO

Circolare AdE n.26/E del 1° agosto 2013

Possono considerarsi sufficienti elementi di prova:

documenti attestanti l' esito negativo di azioni esecutive attivate dal creditore (ad esempio, il verbale di pignoramento negativo), sempre che l' infruttuosità delle stesse risulti anche sulla base di una valutazione complessiva della situazione economica e patrimoniale del debitore, assoluta e definitiva;

documentazione idonea a dimostrare che il debitore si trovi nell' impossibilità di adempiere per un' oggettiva situazione di illiquidità finanziaria ed incapienza patrimoniale e che, pertanto, è sconsigliata l' instaurazione di procedure esecutive (ad esempio, le lettere di legali incaricati della riscossione o le relazioni negative rilasciate dalla agenzie di recupero crediti).

Anche in questi casi potrebbe essere legittimata la emissione di Nota di variazione ai fini IVA ex art. 26 Il comma Dpr. 633 del 1972



OIC N. 15 I CREDITI E IL FISCO

Art. 1, comma 161, del D.D.L. di Stabilità 2014

“Le disposizioni di cui al comma 160 si applicano dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2013.

Resta ferma l' applicazione delle previgenti disposizioni fiscali alle rettifiche di valore iscritte in bilancio nei periodi di imposta precedenti”.



OIC N. 15 I CREDITI E IL FISCO

Relazione illustrativa al D.D.L. di Stabilità 2014

“[...] **La norma**, inoltre, **al fine di migliorare la coerenza fra le regole fiscali e la disciplina di redazione del bilancio, a prescindere dai principi contabili adottati**, con la modifica all'ultimo periodo del comma 5 dell'articolo 101 del tuir, **consente di estendere le ipotesi in cui si considerano soddisfatti i requisiti per la deducibilità delle perdite su crediti anche all'ipotesi di cancellazione dei crediti dal bilancio redatto secondo i principi contabili nazionali**. Per i soggetti IAS/IFRS adopter, [...], è già stato previsto che la sussistenza degli elementi certi e precisi [...] deve considerarsi realizzata, tra l'altro, nell'ipotesi in cui è possibile effettuare **la derecognition di un credito, tra cui rientrano anche i trasferimenti «giuridici»**. [...]”.



OIC N. 15 I CREDITI E IL FISCO

Analisi dei principali contenuti della proposta di integrazione in tema di cancellazione dei crediti del principio contabile nazionale OIC 15

- Gli elementi cardine per stabilire se un credito debba o meno essere cancellato dal bilancio sono l'esistenza del diritto a ricevere flussi finanziari e, nel caso di trasferimento di tale diritto, l'esposizione ai rischi inerenti il credito stesso. Quando il credito si estingue o viene ceduto in un'operazione di cessione che trasferisce al cessionario sostanzialmente tutti i rischi inerenti lo strumento finanziario ceduto, il credito è cancellato dal bilancio. Nel caso in cui, invece, al trasferimento della titolarità del diritto non corrisponda il trasferimento dei rischi, il credito rimane iscritto in bilancio. Questo
- Con il nuovo principio contabile si supera l'impostazione del precedente OIC 15, che consentiva – a fronte di cessioni che non trasferivano sostanzialmente tutti i rischi – sia di cancellare il credito, sia di mantenerlo in bilancio, con l'inevitabile pregiudizio che ne derivava in termini di comparabilità dei bilanci. L'eliminazione dell'opzione contenuta nel precedente principio, inoltre, consente un'applicazione uniforme delle regole fiscali in materia di deducibilità delle perdite che emergono in caso di cessione del credito, con i vantaggi che ne derivano in termini di coerenza sistemica dell'ordinamento contabile-
- Coerentemente con quanto disposto dai principi contabili internazionali, le operazioni di smobilizzo dei crediti che non comportano il trasferimento sostanziale di tutti i rischi inerenti il credito vengono rappresentate come operazioni di finanziamento. La differente qualificazione dell'operazione rispetto alle altre operazioni di cessione comporta che la differenza tra la differenza tra importo ricevuto a fronte della cessione e valore di iscrizione in bilancio sia rilevata in bilancio, anziché come perdita da realizzazione del credito, come interesse passivo sul finanziamento (o, se del caso, in componenti di costo per servizi).

TUTTO CHIARO MA





OIC N. 15 I CREDITI E IL FISCO

Relazione illustrativa al D.D.L. di Stabilità 2014

“[...] In considerazione del fatto che, anche per le imprese che adottano i principi contabili nazionali, i trasferimenti giuridici dei crediti comportano la cancellazione di questi ultimi dal bilancio, la modifica normativa apportata all'ultimo periodo del comma 5 dell'articolo 101, consente di garantire parità di trattamento nei confronti di tutte le tipologie di imprese, a prescindere dagli standard contabili che adottano. Resta fermo il potere dell'amministrazione finanziaria di applicare l'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973 e di sindacare l'inerenza di tali perdite laddove derivanti da un'operazione antieconomica che dissimuli un atto di liberalità”.





OIC N. 15 I CREDITI E IL FISCO

Smobilizzo di crediti - Appendice C

Cancellazione del credito	Mantenimento del credito
<ul style="list-style-type: none">• 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.	<ul style="list-style-type: none">• 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.• mandato all'incasso, compreso mandato all'incasso conferito a società di factoring e ricevute bancarie;• cambiali girate all'incasso;• pegno di crediti;• cessione a scopo di garanzia;



OIC N. 15 I CREDITI E IL FISCO

CASO

**TRANSAZIONE
COMMERCIALE**

**CESSIONE DEL
CREDITO**

**RINUNCIA AL
CREDITO**

**PRESCRIZIONE DEL
CREDITO**

**CREDITI VERSO NON
RESIDENTI**

NUOVO PRINCIPIO

**AUTOMATICA DEDUCIBILITA'
PERDITA**

**IN CASO DI CESSIONE CON
PASSAGGIO DEI RISCHI
DEDUCIBILITA'**

**SE COMPORTA ESTINZIONE DEL
CREDITO DEDUCIBILITA'**

**AUTOMATICA DEDUCIBILITA'
PERDITA**

DEDUCIBILI SEMPRE

DUBBI/VERIFICHE

**SUPERATA CIRCOLARE 26 2013
SU MAGGIORE CONVENIENZA**

**SUPERATA CIRCOLARE 26 2013
SU MAGGIORE CONVENIENZA**

**ATTENZIONE A
CONFIGURABILITA' DELLA
LIBERALITA'**

**ATTENZIONE A
CONFIGURABILITA' DELLA
LIBERALITA' (ASSONIME 15 DEL
2013)**

**ESIMENTI EX ART. 110 TUIR PER
BLACK LIST (cm 35/2012 E
26/2013)**



OIC N. 15 I CREDITI E L' IVA

DISPOSIZIONI DI PRASSI IN MATERIA DI IVA EMISSIONE DI NOTA CREDITO EX ART. 26 DPR 633/72



possibilità di nota creditare l'Iva non incassata a fronte di procedure esecutive infruttuose o al termine della procedura concorsuale. La Ratio della parte IVA della questione è illustrata dettagliatamente

nella circolare 77 del 2000

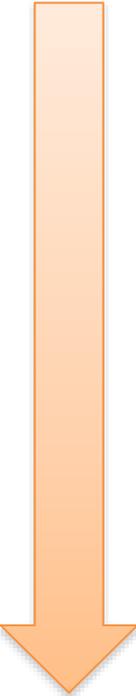
e per i termini di emissione delle Note di Credito valgono le precisazioni

nelle risoluzioni 195 del 2008 e 120 del 2009.



OIC N. 15 I CREDITI E L' IVA

CONTENUTO DELL'ART. 26 DEL D.P.R. 633 DEL 1972



Se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui agli articoli 23 e 24, viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile, in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili o per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive rimaste infruttuose o a seguito di un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'art. 182 bis o di un piano attestato ex art. 67 LF, pubblicato nel registro delle imprese o in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente, il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'art. 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'art. 25.

**CERTEZZA DEL RECUPERO DELL'IMPOSTA E QUINDI PERDITA
ISCRITTA AI FINI IMPOSTE SUI REDDITI E DEI PRINCIPI
CONTABILI AL NETTO DELLA IVA**



OIC N. 15 I CREDITI E L' IVA



NORMA DI COMPORTAMENTO N. 192

MOMENTO DI EMISSIONE DELLE NOTE DI VARIAZIONE IVA **NELLE PROCEDURE CONCORSUALI**

Massima

Nel caso di procedure concorsuali, il fornitore ha diritto di emettere una nota credito ai sensi dell'art. 26, comma 2, del D.P.R. 633/1972, nel momento in cui l'ammontare originariamente addebitato in fattura si manifesta, in tutto o in parte, non recuperabile e, quindi, anche prima della conclusione della procedura.

L'emissione della nota di variazione, ai fini IVA, può coincidere temporalmente con la rilevazione della perdita ai fini delle imposte dirette, secondo i parametri fissati dall'articolo 101, comma 5, del D.P.R. 917/1986.



OIC N. 10 RENDICONTO FINANZIARIO

Finalità, ambito di applicazione e definizioni

Il nuovo OIC 10 contiene le disposizioni per la redazione del rendiconto finanziario e le metodologie pratiche per illustrare i flussi finanziari generati e assorbiti durante il periodo amministrativo.

Predisposizione del rendiconto finanziario per tutte le società

È stata rimossa la precedente esenzione per le imprese minori “amministrativamente meno dotate” dalla predisposizione del rendiconto finanziario. Ora l’OIC 10 raccomanda la presentazione del rendiconto a tutte le tipologie societarie e ai gruppi. La nuova disposizione prevede che la società o il gruppo presenti il rendiconto finanziario nella nota integrativa.

Contenuto e struttura

Disponibilità liquide

L’OIC 10 precisa che sono disponibilità liquide i depositi bancari e postali, gli assegni, il denaro, i valori e la valuta estera in cassa. La risorsa finanziaria presa a riferimento per la redazione del rendiconto finanziario è l’insieme delle disponibilità liquide.

A differenza dello IAS 7 tra le disponibilità liquide non si comprendono gli scoperti di c/c rimborsabili a vista in quanto essi sono generalmente una risorsa finanziaria utilizzata per la gestione della tesoreria.

Struttura

È previsto un unico schema: rispetto al passato non è più consentito scegliere il tipo di prospetto. Nel nuovo OIC 10 i flussi di disponibilità liquide sono presentati distintamente tra:

- la gestione reddituale;
- le attività di investimento;
- le attività di finanziamento.

È eliminato il metodo di presentazione dei flussi di CCN per la redazione del rendiconto: la risorsa finanziaria presa a riferimento è rappresentata dalle disponibilità liquide. Il nuovo documento introduce un chiarimento: i flussi finanziari sono presentati al lordo di compensazioni.



OIC N. 10 RENDICONTO FINANZIARIO

Tavola 1

La redazione del rendiconto finanziario

Flusso della gestione reddituale

Flusso di cassa generato dalla "gestione operativa" dell'impresa. Si può determinare con il metodo diretto oppure con il metodo indiretto (vedi Tavola 2).

+ Flussi finanziari dell'attività di investimento

(- Investimenti) + disinvestimenti di immobilizzazioni (materiali, immateriali, finanziarie) e di attività finanziarie non immobilizzate. Comprende anche il flusso derivante da acquisizione/cessione di controllate e rami di azienda.

+ Flussi finanziari dell'attività di finanziamento

Ottenimento e restituzione di disponibilità liquide sotto forma di capitale di rischio (mezzi propri) e di debito (mezzi di terzi).

= Variazione delle disponibilità liquide

Questo ammontare deve "quadrare" con la variazione dell'aggregato delle disponibilità liquide di periodo (liquidità di fine esercizio meno inizio periodo).



OIC N. 10 RENDICONTO FINANZIARIO

- a) L'unica grandezza di riferimento sono le **disponibilità liquide** definite come **depositi bancari e postali, assegni, denaro e valori in cassa**.
- b) E' esposto nella nota integrativa
- c) Si applica a tutte le società che redigono il bilancio in base al Codice Civile (*eliminata la possibilità di non applicazione per i bilanci abbreviati*)
- d) Ha una struttura scalare definita (categorie, lettere,)
- e) Sono individuate e definite chiaramente le componenti delle gestioni reddituale, di investimento e di finanziamento
- f) Deve essere predisposto anche per il periodo precedente (*significa che per il bilancio 2014 vanno recuperate le informazioni a partire dal bilancio chiuso al 31 dicembre 2012*)
- g) Previsti casi particolari per interessi e dividendi, imposte sul reddito, flussi in valuta e derivati di copertura
- h) Se necessario è possibile indicare informazioni in calce al rendiconto finanziario



OIC N. 10 RENDICONTO FINANZIARIO

A. Flussi finanziari derivanti dalla gestione reddituale

Utile (perdita) dell'esercizio	4.510.000	
Imposte sul reddito	750.000	
Interessi passivi/(interessi attivi)	459.200	
(Dividendi)	-410.500	
(Plusvalenze)/minusvalenze derivanti dalla cessione di attività	46.300	
1. Utile (perdita) dell'esercizio prima d'imposte sul reddito, interessi, dividendi e plus/minusvalenze da cessione		5.355.000
Accantonamenti ai fondi	865.000	
Ammortamenti delle immobilizzazioni	390.000	
Svalutazioni per perdite durevoli di valore	100.000	
Altre rettifiche per elementi non monetari	20.000	
<i>Rettifiche per elementi non monetari che non hanno avuto contropartita nel capitale circolante netto</i>		1.375.000
2. Flusso finanziario prima delle variazioni del ccn		<u>6.730.000</u>



OIC N. 10 RENDICONTO FINANZIARIO

Decremento/(incremento) delle rimanenze	-1.310.000	
Decremento/(incremento) dei crediti vs clienti	-1.937.000	
Incremento/(decremento) dei debiti verso fornitori	-139.000	
Decremento/(incremento) ratei e risconti attivi	63.000	
Incremento/(decremento) ratei e risconti passivi	-15.000	
Altre variazioni del capitale circolante netto	85.000	
<i>Variazioni del capitale circolante netto</i>		-3.253.000
3. Flusso finanziario dopo le variazioni del ccn		<u>3.477.000</u>
Interessi incassati/(pagati)	-467.200	
(Imposte sul reddito pagate)	-500.000	
Dividendi incassati	100.500	
(Utilizzo dei fondi)	-225.000	
<i>Altre rettifiche</i>		-1.091.700
Flusso finanziario della gestione reddituale (A)		<u>2.385.300</u>



OIC N. 10 RENDICONTO FINANZIARIO

B. Flussi finanziari derivanti dall'attività d'investimento		
(Investimenti)	-362.000	
Prezzo di realizzo disinvestimenti	412.500	
Immobilizzazioni materiali		50.500
(Investimenti)	-119.000	
Prezzo di realizzo disinvestimenti	39.500	
Immobilizzazioni immateriali		-79.500
(Investimenti)	-767.000	
Prezzo di realizzo disinvestimenti	138.000	
Immobilizzazioni finanziarie		-629.000
(Investimenti)	-839.000	
Prezzo di realizzo disinvestimenti	241.700	
Attività finanziarie non immobilizzate		-597.300
Acquisizione o cessione di controllate o rami d'azienda al netto delle disponibilità liquide		0
Flusso finanziario dell'attività di investimento (B)		-1.255.300



OIC N. 10 RENDICONTO FINANZIARIO

C. Flussi finanziari derivanti dall'attività di finanziamento

Incremento (decremento) debiti a breve verso banche	277.000	
Accensione finanziamenti	1.500.000	
Rimborso finanziamenti	-2.752.000	
Mezzi di terzi		-975.000
Aumento di capitale a pagamento	900.000	
Cessione (acquisto) di azioni proprie	0	
Dividendi (e acconti su dividendi) pagati	-350.000	
Mezzi propri		550.000
Flusso finanziario dell'attività di finanziamento (C)		-425.000

Disponibilità liquide al 1° gennaio 200X+1	1.505.000
Incremento (decremento) delle disponibilità liquide (A ± B ± C)	705.000
Disponibilità liquide al 31 dicembre 200X+1	<u>2.210.000</u>



OIC N. 16 IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI

- a) ammessa la capitalizzazione degli **oneri finanziari generici** (*sempre che vi siano i presupposti per la capitalizzazione*)
- b) l'**ammortamento** è calcolato anche sui **cespiti temporaneamente non utilizzati**
- c) nel caso di unità economico-tecniche costituite da più beni, deve essere determinato il valore dei singoli beni per autonomo ammortamento (cd. **component approach**)
- d) se a seguito di ammortamento il valore netto contabile è pari al presumibile valore di realizzo, il processo di ammortamento deve essere interrotto
- e) i **cespiti destinati alla vendita** (altamente probabile e nel breve periodo), **obsoleti o non più utilizzabili o inutilizzabili** nell'attuale processo produttivo sono riclassificati nell'attivo circolante, l'ammortamento è interrotto e sono valutati al minore tra valore netto contabile e valore di mercato



OIC N. 16 IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI

Beni destinati alla vendita

OIC 16 versione 2005

- Delibera del Consiglio di Amministrazione
- Vendita avvenga nel breve periodo

OIC 16 versione attuale

- Bene vendibile alle condizioni in cui si trova alla data di bilancio
- Bene non richiede sostanziali modifiche prima della vendita
- Vendita altamente probabile, considerando prezzo di vendita e situazione di mercato
- Vendita avvenga nel breve periodo

Classificazione

OIC 16 versione 2005 : riclassificazione nell'attivo circolante

OIC 16 versione bozza 2011 : separata indicazione nell'attivo immobilizzato

OIC 16 versione 2014 : riclassificazione nell'attivo circolante

La mutata classificazione implica una implicita assunzione di responsabilità da parte dell'organo amministrativo. Una delibera appare ridondante a meno che non si ritenga appropriato es. per valore, assetto societario, maggiore opponibilità a soci di minoranza, necessità conferimento procura alla vendita,)



OIC N. 16 IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI

SCORPORO DEL TERRENO SU CUI INSISTE IL FABBRICATO

Terreni

Esplicita disposizione che richiede lo scorporo del valore del fabbricato.

Il nuovo OIC 16 precisa infatti che qualora il valore dei fabbricati incorpori anche quello dei terreni sui quali insistono, il valore del fabbricato va scorporato, anche in base a stime, per essere ammortizzato. In particolare ora il nuovo principio contabile stabilisce che il valore del terreno è determinato come differenza residua dopo aver prima scorporato il valore del fabbricato. Si rende pertanto necessaria una stima qualificata del valore del fabbricato.

Conseguentemente è stata eliminata la precedente previsione che consentiva di non scorporare il valore del terreno dai fabbricati su cui essi insistono quando il valore del terreno tenda a coincidere con il valore del fondo di ripristino/bonifica del sito.

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



OIC N. 16 IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI

FABBRICATI CIVILI

L'OIC 16 introduce una precisazione per i fabbricati civili che rappresentano una forma d'investimento e stabilisce che possono non essere ammortizzati. Tuttavia, se sono ammortizzati, il loro piano di ammortamento risponde alle medesime caratteristiche delle altre immobilizzazioni materiali. L'OIC 16 inoltre precisa che, al contrario, i fabbricati civili che hanno carattere accessorio rispetto a quelli direttamente e indirettamente strumentali sono assimilati ai fabbricati industriali e sono ammortizzati.

IMMOBILIZZAZIONI ACQUISITE A TITOLO GRATUITO

È chiarito che le immobilizzazioni acquisite a titolo gratuito sono iscritte al presumibile valore di mercato **al lordo dei costi accessori** (la precedente versione prevedeva la prima iscrizione al netto dei costi accessori). In contropartita si rileva un provento straordinario da imputare al conto economico. Inoltre è stata eliminata la previsione di iscrizione tra i conti d'ordine delle immobilizzazioni acquisite a titolo gratuito per le quali alla data di bilancio il titolo di proprietà non è stato ancora legalmente trasferito all'impresa.



OIC N. 24 IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI

L'OIC 24, pubblicato all'inizio del 2015, entra in vigore già per gli esercizi chiusi al 31 dicembre 2014.

Sono stati definiti in modo chiaro i requisiti generali per l'iscrizione degli elementi degli oneri pluriennali:

- **è dimostrata la loro utilità futura;**
- **esiste una correlazione oggettiva con i relativi benefici futuri di cui godrà la società;**
- **è stimabile con ragionevole certezza la loro recuperabilità. Essendo la recuperabilità caratterizzata da alta aleatorietà, essa va stimata dando prevalenza al principio della prudenza**

L'utilità pluriennale è giustificabile solo in seguito al verificarsi di determinate condizioni gestionali, produttive, di mercato che al momento della rilevazione iniziale dei costi devono risultare da un piano economico della società: questo sottintende l'esistenza di un piano economico previsionale (budget).



OIC N. 24 IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI

Beni Immateriali	Costi pluriennali
Identificabilità e individualità	Indeterminatezza
Diritti giuridicamente tutelati che consentono di avere benefici futuri attesi	Collegati all'acquisizione o produzione interna di un bene o un diritto
Suscettibili di valutazione e qualificazione autonoma	La propria utilità non si esaurisce nell'esercizio in cui sono sostenuti

+ Avviamento

Obbligo di capitalizzazione

Facoltà di capitalizzazione

§ 35 OIC 24



OIC N. 18 RATEI E RISCONTI

- a) **non possono essere rilevati tra i ratei e i risconti** ... i proventi e gli oneri la cui competenza è maturata per intero nell'esercizio cui si riferisce il bilancio o in quelli successivi
- b) l'ammontare relativo al **maxicanone di leasing** è rilevato tra i costi della produzione alla voce B8 "*per godimento di beni terzi*" in contropartita dell'uscita finanziaria. In chiusura di bilancio la parte non di competenza dell'esercizio è rinviata agli esercizi successivi mediante l'iscrizione di un risconto attivo
- c) nella **ipotesi di riscatto anticipato del bene**, l'ammontare del risconto attivo relativo al maxicanone è capitalizzato nel valore del cespite; tale valore si aggiunge al costo storico del bene pari al valore di riscatto



OIC N. 22 CONTI D' ORDINE

- a) Non si procede alla rappresentazione tra i conti d'ordine ... - per **evitare duplicazioni che nuocerebbero alla chiarezza** - .. quegli accadimenti che siano già stati oggetto di rilevazione nello stato patrimoniale, nel conto economico e/o nella nota integrativa
- b) Gli **impegni rappresentano obbligazioni** assunte dalla società verso terzi che traggono origine da negozi giuridici con effetti obbligatori certi, ma non ancora eseguiti (c.d. contratti ad esecuzione differita). Gli impegni che per loro natura ed ammontare possono incidere notevolmente sulla situazione patrimoniale e finanziaria sono iscritti tra i conti d'ordine. Gli impegni non quantificabili sono menzionati e commentati in nota integrativa.



OIC N. 26 OPERAZIONI IN VALUTA ESTERA

5. Per elementi monetari si intendono le attività e passività che comportano il diritto ad incassare o l'obbligo di pagare, a date future, importi di denaro in valuta determinati o determinabili. Sono elementi monetari: i crediti e debiti, le disponibilità liquide, i ratei attivi e passivi e i titoli di debito.
6. Per elementi non monetari si intendono le attività e le passività che non comportano il diritto ad incassare o l'obbligo di pagare importi di denaro in valuta determinati o determinabili. Sono elementi non monetari: le immobilizzazioni materiali e immateriali, le partecipazioni e altri titoli che conferiscono il diritto a partecipare al capitale di rischio dell'emittente, le rimanenze, gli anticipi per l'acquisto o la vendita di beni e servizi, i risconti attivi e passivi.
 - a) Per le **poste monetarie in valuta oggetto di valutazione** si applica **prima il criterio valutativo e poi la conversione in euro del risultato**.

Ad esempio, che ai crediti espressi in valuta estera si applica prima il criterio generale del valore presumibile di realizzo, poi il relativo risultato determinato in valuta è convertito al cambio di fine esercizio. In sede di bilancio si dà evidenza separata della componente valutativa da quella di conversione. In particolare, la componente valutativa è iscritta nella pertinente voce di conto economico mentre la differenza relativa all'adeguamento del tasso di cambio si imputa a conto economico nella voce C17-bis) *“utili e perdite su cambi*
 - b) **opportuno distinguere** in nota integrativa, quando non già nel C17 bis, gli utili e le perdite su cambi **realizzate da quelle non realizzate**
 - c) introdotta App. B «criteri conversione delle voci di stato patrimoniale a fine esercizio»



OIC N. 31 FONDI RISCHI ED ONERI – FONDO TFR

- a) elencato, commentato e precisato il contenuto della voce B3 «Altri fondi per rischi e oneri» (comunque non da intendersi esaustivo)
- b) gli **accantonamenti ai fondi sono iscritti fra le voci dell'attività gestionale cui si riferisce l'operazione (caratteristica, accessoria, finanziaria o straordinaria) prevalendo il criterio della classificazione "per natura" dei costi.**

Gli accantonamenti circa l'attività caratteristica sono iscritti prima e se possibile fra le voci della B di CE, solo successivamente in B12 e B13 come voci residuali. Gli accantonamenti relativi all'attività finanziaria o straordinaria sono iscritti fra le voci in C ed E del conto economico.

Ad esempio un accantonamento per perdite stimate su strumenti finanziari è rilevato nella gestione finanziaria in C17 o C17 bis o in caso di ristrutturazione aziendale, l'accantonamento è rilevato tra gli oneri straordinari alla voce E21



OIC N. 31 FONDI RISCHI ED ONERI – FONDO TFR

- c) se dopo la cessione sostanziale di tutti i rischi relativi ad un credito, permangono ancora rischi minimali, tali importi vanno iscritti in B 12 «accantonamenti per rischi» con contropartita in B 3 del passivo
- d) il **fondo per prepensionamento e ristrutturazioni** viene **iscritto quando gli organi amministrativi approvano il piano** che identifichi : a) attività o ramo interessato ; b) principali unità operative coinvolte ; c) localizzazione, categoria, numero dipendenti che usufruiranno di indennità per la cessazione anticipata del rapporto di lavoro; d) costo da sostenere per l'attuazione del programma; e) aspetti principali del piano sono stati comunicati agli interessati
- e) l'**accantonamento per resi** non può essere classificato in riduzione della voce A 1
- f) aggiornata la sezione dedicata al Fondo TFR



INDENNITA' FINE RAPPORTO AGENTI

INQUADRAMENTO GENERALE

- **Art. 1751 Cod.civ.** così come modificato dal Dlgs.303 del 1991 (**subordina la debenza di tutte le indennità di fine rapporto agenti a determinate condizioni**)
- **Inquadramento contabile** accantonabilità ex **art. 2424bis III c. C.c.** , (vedi seguito principio OIC n. 31)
- **Inquadramento fiscale:** le indennità ai fini IVA sono escluse dalla base imponibile ex **art. 15 I c. 633/72**; ai fini imposte dirette riferimenti in **art. 105 IV c., 17 lettera d) TUIR** e riferimento generale a **107 u.c. e 109 I c. TUIR** (**requisiti della certezza e della obiettiva determinabilità**). Per l' assoggettamento a ritenute vale l' **art. 25 I c. del Dpr 600/73** (**ammontare 20% - codice 1040**)



INDENNITA' FINE RAPPORTO AGENTI

CIRCOLARE 33/E DEL 8 NOVEMBRE 2013

In sintesi, quindi, l'art. 1751:

- disciplina l'indennità di cessazione senza operare più alcun riferimento ad altre fonti, costituendo pertanto l'unica fonte normativa in ordine alla relativa disciplina;
- non ripropone la distinzione (prevista dalla contrattazione collettiva) tra "indennità di risoluzione del rapporto", "indennità suppletiva di clientela" e "indennità meritocratica", fornendo quindi una nozione unitaria e compiuta dell'indennità di cessazione;
- fornisce una disciplina unitaria della "indennità di cessazione del rapporto di agenzia" sottoponendola a determinate condizioni.

Nell'attuale quadro normativo, in conclusione, sono deducibili, ai sensi del richiamato art. 105 del TUIR, gli accantonamenti per "indennità per la cessazione di rapporti di agenzia" di cui all'art. 17, comma 1, lettera d) del TUIR, i quali sono disciplinati in via esclusiva ed unitaria dall'art. 1751 del codice civile.



INDENNITA' FINE RAPPORTO AGENTI

CIRCOLARE 33/E DEL 8 NOVEMBRE 2013

3 *Giurisprudenza della Corte di Cassazione*

Più di recente la Corte di Cassazione, affrontando la questione della deducibilità dell'accantonamento per *"indennità suppletiva di clientela"* alla luce della modifica normativa intervenuta a decorrere dal 1° gennaio 1993 (che ha riformulato, come illustrato nel paragrafo precedente, l'articolo 1751 del codice civile), **ne ha riconosciuto la deducibilità (Cass. 11 giugno 2009, nn. 13506, 13507, 13508).**

Tale orientamento può ritenersi **confermato dalla sentenza dell'11 aprile 2011, n. 8134**, nella quale la Cassazione ha ribadito che *"in tema di*

Nella più recente pronuncia del 4 aprile 2013, n. 8288 la Suprema Corte sottolinea che "La giurisprudenza di questa Corte, in effetti, è oramai giunta a ritenere, sul presupposto della "unificazione", da parte dell'art. 1751 c.c., riformato, di tutte le indennità di cessazione rapporto - e al di là del carattere eventuale dell'indennità di clientela, questa soltanto dovuta in caso di scioglimento del contratto a tempo indeterminato ad iniziativa del preponente per fatto non imputabile all'agente - che anche la ridetta convenzionale indennità suppletiva di clientela rientri nella previsione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 70, applicabile *ratione temporis* (trasfuso nel vigente art. 105 TUIR), che prevedeva la deducibilità delle indennità inerenti la cessazione del rapporto d'agenzia nei limiti "delle quote maturate nell'esercizio" (Cass. n. 13506 del 2009)".



INDENNITA' FINE RAPPORTO AGENTI

CIRCOLARE 33/E DEL 8 NOVEMBRE 2013

TUIR. Al riguardo l'Avvocatura Generale dello Stato, in sede consultiva, ha precisato che "il dubbio potrebbe prospettarsi in considerazione del connotato di eventualità che caratterizza la componente costituita dalla indennità suppletiva di clientela ...: senonché da un lato va osservato che il principio enunciato nel richiamato co. 1 dell'art. 109 è destinato ad operare in quanto "le precedenti norme della presente sezione non dispongono diversamente" (e come si è accennato il precedente art. 105 contenuto nella stessa sezione concerne e disciplina specificamente gli accantonamenti relativi alle indennità che trovano causa nella fine del rapporto anche di agenzia); e d'altro lato, che per natura loro propria, gli accantonamenti (pur fiscalmente deducibili per competenza nei casi e nei limiti fissati dalla legge) in quanto anticipano all'esercizio una quota di costo destinato a verificarsi in futuro hanno necessariamente alla loro base un elemento previsionale e probabilistico (e non già certo o oggettivamente determinabile nel suo ammontare) come si desume anche dagli artt. 106 e 107 del TUIR e, in definitiva, pure dall'ultimo comma dell'art. 105 il quale, come più volte ribadito, consente espressamente l'accantonamento per indennità di fine rapporto di agenzia" (parere del 02.10.2013 n. 391527).



INDENNITA' FINE RAPPORTO AGENTI

CIRCOLARE 33/E DEL 8 NOVEMBRE 2013

4 Prassi dell'Agenzia delle entrate

In relazione all'accantonamento per indennità di cessazione del rapporto di agenzia come disciplinata dal citato art. 1751 cod. civ., nella formulazione della norma civilistica in vigore a decorrere dal 1° gennaio 1993, l'Agenzia delle entrate ne aveva sostenuto la deducibilità dal reddito d'impresa con la risoluzione 9 aprile 2004, n. 59/E; successivamente - in considerazione dell'indirizzo interpretativo espresso all'epoca dalla Cassazione⁶ - nella circolare 6 luglio 2007, n. 42, si è affermata la non deducibilità, per competenza, dal reddito d'impresa della casa mandante, degli accantonamenti effettuati per indennità suppletiva di clientela e si è ritenuta *“non ulteriormente sostenibile la tesi interpretativa secondo cui l'accantonamento ai fondi per indennità di cessazione del rapporto di agenzia, valorizzato nelle sue diverse componenti (indennità di risoluzione, indennità suppletiva e, se ne ricorrono i presupposti, indennità meritocratica) è fiscalmente deducibile nei limiti dell'importo massimo previsto dall'articolo 1751, terzo comma, del codice civile.”*



INDENNITA' FINE RAPPORTO AGENTI

CIRCOLARE 33/E DEL 8 NOVEMBRE 2013

5 *Gestione del contenzioso*

Diversamente, per le controversie relative a fattispecie disciplinate dall'art. 1751 c.c. nella formulazione in vigore dal 1° gennaio 1993, in considerazione della oramai consolidata posizione della Corte di Cassazione richiamata al paragrafo 3.2, deve ritenersi corretta la tesi favorevole alla deducibilità, per competenza, dell'accantonamento per indennità di cessazione del rapporto di agenzia in tutte le sue componenti, senza che possa invocarsi *a contrario* la carenza dei requisiti di certezza e determinabilità fissati dall'art. 109 TUIR: nell'attuale quadro normativo le condizioni per la corresponsione dell'indennità di cessazione si riferiscono a tutta l'indennità di cessazione del rapporto di agenzia, di talché l'aleatorietà dovrebbe eventualmente comportare l'indeducibilità dell'intero accantonamento, in aperto contrasto con l'art. 105 del TUIR.

Pertanto, anche gli accantonamenti per l'indennità suppletiva di clientela, dovuta in applicazione della norma recata dall'art 1751 in vigore dal 1° gennaio 1993, devono ritenersi deducibili dal reddito di impresa della casa mandante, in quanto detta indennità è compresa tra le "indennità per la cessazione di rapporti di agenzia", cui fa riferimento l'art. 17, primo comma, lettera d) del Tuir.



INDENNITA' FINE RAPPORTO AGENTI

- **Quali somme accantonare civilisticamente?**

Art. 1751 C.c. “L' importo dell' indennita' non puo' superare una cifra equivalente ad un' indennita' annua calcolata sulla base della media annuale delle retribuzioni riscosse dall' agente negli ultimi cinque anni e, se il contratto risale a meno di cinque anni, sulla media del periodo in questione. La concessione dell' indennita' non priva comunque l' agente del diritto all' eventuale risarcimento dei danni. L' agente decade dal diritto all' indennita' prevista dal presente articolo se, nel termine di un anno dallo scioglimento del rapporto, omette di comunicare al preponente l' intenzione di far valere i propri diritti. **Le disposizioni di cui al presente articolo sono inderogabili a svantaggio dell' agente.**”

Sentenza della Corte di Giustizia della UE del 23 Marzo 2006 e del 19 11 2008 — l' ammontare stabilito dall' Art. 17 della Direttiva 86/653 (recepita nel Codice civile) non può essere sostituita da un accordo economico collettivo a meno che si provi che l' applicazione di quest' ultimo garantisce all' agente un' indennità pari o superiore a quella prevista dalla Direttiva stessa e dalla Legge poichè il potere discrezionale accordato agli Stati Membri va esercitato nei limiti del sistema istituito dall' art. 17 della Direttiva citata

- **Il problema per le imprese:** i fac simili di conteggio stimato in base all' art. 17 della direttiva, in caso di agenti che hanno realmente incrementato la zona le somme dovute **sono nettamente superiori a quelle degli AEC ante recepimento Sentenza Corte Giustizia UE. (Attenzione alle decisioni della Cassazione Sez. Lavoro 16 Gennaio 2008 n. 687, 24 Luglio 2007 n. 16347 e 23 Aprile 2007 n. 9538)**



INDENNITA' FINE RAPPORTO AGENTI

PRINCIPIO OIC N. 31

Fondo per indennità suppletiva di clientela

48. L'indennità suppletiva di clientela per gli agenti e i rappresentanti di commercio viene corrisposta tutte le volte che il contratto si scioglie per fatto non imputabile all'agente, come previsto dall'articolo 1751 codice civile.
49. Gli accantonamenti al fondo sono iscritti nella voce B1 del passivo, in misura coerente al periodo di maturazione.
50. Conseguentemente nel passivo di stato patrimoniale viene stanziato un fondo per l'importo, previsto per tale indennità e maturato alla data di bilancio, determinato anche in base a stime, tenendo conto altresì dei dati storici della società.
51. Nel conto economico gli accantonamenti ai fondi per indennità suppletiva di clientela sono iscritti alla voce B7 "per servizi").



INDENNITA' FINE RAPPORTO AGENTI

PRINCIPIO OIC N. 31

Fondi di indennità per cessazione di rapporti di agenzia e per patto di non concorrenza

52. Il fondo di indennità per cessazione di rapporti di agenzia, accoglie l'indennità dovuta all'agente all'atto della cessazione del rapporto, ove ricorrono le condizioni previste dall'articolo 1751 codice civile. L'importo dell'indennità non può superare una cifra equivalente ad un'indennità annua calcolata sulla base della media annuale delle retribuzioni riscosse dall'agente negli ultimi cinque anni e, se il contratto risale a meno di cinque anni, sulla media del periodo in questione.
53. Il contratto di agenzia potrebbe prevedere, anche, un patto che limita la concorrenza da parte dell'agente. Tale clausola comporta la corresponsione all'agente di un'indennità di natura non provvigionale, in occasione della cessazione del rapporto di agenzia. L'indennità va commisurata alla durata del vincolo di non concorrenza, non superiore a due anni, dopo l'estinzione del contratto, alla natura del contratto di agenzia e all'indennità di fine rapporto.
54. Gli accantonamenti al fondo sono iscritti, in misura coerente al periodo di maturazione sulla base delle norme previste dagli accordi economici collettivi relativi al settore di appartenenza dell'agente, dell'esperienza acquisita e di elaborazioni statistiche della percentuale delle prestazioni riconosciute rispetto al numero complessivo degli agenti che hanno cessato il rapporto.



OIC N. 25 IMPOSTE SUL REDDITO

- a) posto nuovamente l'accento sulle **anticipate** circa la **ragionevole certezza**
- b) introdotte alcune definizioni (*onere fiscale, reddito imponibile, passività per imposte differite, attività per imposte anticipate*)
- c) si possono **compensare crediti e debiti tributari** solo se si ha un diritto legale alla compensazione e se si intende regolare i pagamenti mediante un unico versamento
- d) la **fiscalità corrente e differita** sono **rappresentate in modo distinto** in CE
- e) la fiscalità differita è rilevata nell'esercizio in cui emergono le differenze temporanee, salvo nei seguenti casi: (i) rilevazione iniziale dell'avviamento , (ii) rilevazione iniziale di un'attività o di una passività in un'operazione che non influenza direttamente né il risultato civilistico né il reddito imponibile e non è un'operazione straordinaria
- f) disciplinata la fiscalità differita su operazioni che non hanno avuto effetto sul conto economico (*rivalutazioni, riserve in sospensione, operazioni straordinarie*)

