



LE “AREE CRITICHE” DEL BILANCIO 2009: RIMANENZE E AMMORTAMENTO

Dott. Carlo ONETO

Diretta 22 febbraio 2010

BENI FUNGIBILI



C.C. Art. 2426, 1° c., 10)

Criteri convenzionali

Attenzione

- Media ponderata
- Primo entrato, primo uscito (FIFO)
- Ultimo entrato, primo uscito (LIFO)

Se il metodo prescelto rende un valore che differisce in misura apprezzabile dai costi correnti alla chiusura dell'esercizio
Va indicata la differenza per categoria di beni, nella nota integrativa

Tuir DPR 917/1986 – art. 92

Raggruppamento per categorie omogenee, per natura e per valore
Criterio fiscale coincide con quello civilistico (c.4)

Svalutazione consentita (c. 5)

Confronto con valore normale (art. 9, 3), inteso come valore medio ultimo mese

Vale anche per esercizi successivi se in bilancio non si evidenzia il ripristino del valore

CAMBIAMENTO DI VALUTAZIONE SECONDO PRINCIPI CONTABILI

ISTITUTO
DI RICERCA
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



Art. 2423-bis, c. 1, n. 6) “i criteri di valutazione non possono essere modificati da un esercizio all'altro

c.2 è consentito in casi eccezionali (motivazione in nota integrativa)
L'adeguamento / svalutazione non sono considerati cambiamento di principi

OIC 29

- a. Cambiamento principi contabili ad es. da CMP a LIFO (cambio criterio)
- b. Cambiamento di stima

OIC 13

La svalutazione si realizza utilizzando stesso metodo, cioè con uniformità di criterio; pertanto è considerato cambiamento di stima

Distinzione secondo natura:

1. Spese che partecipano alla formazione del costo; ad es. apprezzamento costi indiretti
2. Valori non attuali ma relativi al futuro realizzo dei beni.

La norma non prevede mancanza valori di mercato; es. obsolescenza/deperimento; assenza del segnale del mercato; es. Beni fuori listino

Art.110, c. 6; nessuna comunicazione Agenzia per svalutazione ex art. 92, 5; non costituisce cambiamento di criterio

BENI INFUNGIBILI/1

ISTITUTO
DI RICERCA
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



Art. 2426, c. 1, 9)

Beni con caratteristiche di specificità;

Beni unici

Iscrizione: costo di acquisto o di produzione (come per i fungibili)

Ovvero

Bilancio: Valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato se minore (obbligo)

Nota integrativa: obbligo di evidenziare la svalutazione; anche ammontare se significativa

Esercizi successivi

Obbligo ripristino del valore di costo o del maggior valore; quando non vi sono più le condizioni per mantenerlo

BENI INFUNGIBILI /2 - SVALUTAZIONE FISCALE

ISTITUTO
DI RICERCA
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



ADC n. 168 / 2007

L'art. 92, co. 5 fa esplicito riferimento solo ai co. da 2 a 4, relativo ai metodi *c.d. convenzionali*, e non al co. 1 che, invece, richiama il criterio del costo specifico; viene ammessa la svalutazione delle rimanenze perché recepita la previsione civilistica di valutazione al minore tra costo e valore di mercato.

L'attribuzione di tale minor valore, (art. 2426 C.C., n. 9), assume immediata rilevanza fiscale per effetto del co. 1 dell'art. 83 del Tuir : *"principio di derivazione"*

Il reddito d'impresa si determina partendo dal risultato di bilancio; nessuna variazione in aumento è consentita in assenza di una norma specifica.

Conclusioni

Il Legislatore ha introdotto un criterio prudenziale (la valorizzazione al minore tra costo e valore mercato) nella valutazione delle rimanenze a flussi di costo; è ragionevole ritenere che anche i costi specifici debbano essere confrontati con il valore normale determinato per ciascun bene.

La chiusura dei bilanci 2009

5

LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE

ISTITUTO
DI RICERCA
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



C.C. 2426, 1° c., 11)

Possono essere iscritti sulla base dei corrispettivi contrattuali maturati con ragionevole certezza

TUIR DPR 917/86

Durata inferiore 12 mesi Valutazione al costo Art. 92, 6 (spese sostenute)

Ultrannuali

Valutazione a corrispettivi pattuiti, art. 93

Dal periodo d'imposta 2007 (L. 27/12/2006 n. 296, art. 1, c. 70) abolizione valutazione con metodo commessa completata

Si applica alle opere/ forniture/ servizi la cui esecuzione ha inizio a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data del 31/12/2006

La chiusura dei bilanci 2009

6

COMMESSE IN VALUTA ESTERA: RIS. N. 249 DEL 17/09/2009

ISTITUTO
DI RICERCA
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



TUIR 110, c.3

Non sono fiscalmente rilevanti le perdite o gli utili derivanti dalla conversione della valuta estera con riferimento a debiti / crediti

TUIR 110, c.2

Conversione eseguita seguendo dettato art. 9

Cambio: riferimento al giorno in cui sono stati percepiti i corrispettivi;

Si passa dal criterio di cassa a quello di competenza (al termine dell'esercizio).

L'art. 2426, n. 8-bis), prevede, che le attività e le passività in valuta, ad eccezione delle immobilizzazioni, devono essere iscritte al tasso di cambio a pronti alla data di chiusura dell'esercizio (...).

LEGGE 24/12/2007 N. 244 – IL PUNTO DELLA SITUAZIONE

ISTITUTO
DI RICERCA
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



Ammortamento dei beni materiali

- ☐ Dal periodo d'imposta 2008 non è più possibile dedurre gli ammortamenti accelerati ed anticipati.
- ☐ Solo per il 2008, per i beni nuovi acquistati ed entrati in funzione nello stesso 2008, non si è applicata la riduzione a metà della quota di ammortamento; possibile ammortamento per quota intera, anche direttamente in dichiarazione dei redditi. Per il periodo d'imposta 2009 cessa agevolazione

D.L. 1/07/2009 n. 78, art. 6

- Prevista revisione generale dei coefficienti di ammortamento entro il 31/12/2009

Criterio: "Per tenere conto della mutata incidenza sui processi produttivi dei beni a più avanzata tecnologia o che producono risparmio energetico, entro il 31 dicembre 2009 si provvede alla revisione dei coefficienti di ammortamento, di cui al decreto del Ministro delle finanze 31 dicembre 1988, pubblicato nella Gazzetta ufficiale della Repubblica italiana 2 febbraio 1989, n. 27, compensandola con diversi coefficienti per i beni industrialmente meno strategici."

LA DEDUCIBILITÀ DELLE QUOTE DI AMMORTAMENTO: LE VARIAZIONI (RIS. N. 78 DEL 17/06/2005)

ISTITUTO
DI RICERCA
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



È obbligatoria la variazione in aumento se ammortamenti civilistici > fiscali

In caso contrario:

“non può ammettersi in via generalizzata la possibilità di calcolare discrezionalmente gli ammortamenti fiscali in misura diversa dagli ammortamenti civilistici e, quindi, in modo avulso dalle indicazioni di bilancio, stante il principio di derivazione del reddito imponibile dal risultato del conto economico enunciato all'art. 83 del TUIR.”

Va esclusa quindi:

“la possibilità di dedurre dal reddito dei futuri esercizi il minore ammontare (rispetto a quello civilistico) degli ammortamenti non dedotti in precedenza, attraverso variazioni in diminuzione che non troverebbero legittimità nel sistema delle norme sul reddito di impresa.”

SVALUTAZIONE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI/1

ISTITUTO
DI RICERCA
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



Causa:

Condizioni di utilizzo; ad. es. operatività società
Valore Immobilizzazione per confronto

Tra

Costo di acquisto
al netto quote di ammortamento

E

Residua possibilità di utilizzazione

Periodi successivi

Se i motivi della svalutazione sono venuti meno, il valore svalutato non può essere mantenuto ma ripristinato totalmente o parzialmente

Nota integrativa : 2427, c. 1, 3-bis - Entità e motivazione della riduzione dei valori
- influenza, sul risultato economico dell'esercizio

La svalutazione è obbligatoria; la discrezionalità riguarda solo il quantum

SVALUTAZIONE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI/2

ISTITUTO
DI RICERCA
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



Nel conto economico:

Causa fatti ordinari	→ B – 10c	Cambiamenti tecnologici; cambiamenti dei prodotti	Ripristino (anche rimborso da terzi)	→ A/5
Causa fatti straordinari	→ E) 21	calamità - incendi		→ E/20

ONERI PLURIENNALI

ISTITUTO
DI RICERCA
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



Oneri pluriennali

C.C.

TUIR art. 108

Immobilizzazioni immateriali

- 1) Costi di impianto e di ampliamento
- 2) Costi di ricerca sviluppo e pubblicità

.....

6) Altre

Spese di impianto
Studi e ricerche, pubblicità

108.3

Categoria residuale

Cass. Sent. N. 377 del 02/12/2005

“La norma fiscale non individua autonomamente una categoria di spesa da considerare comunque di carattere pluriennale. In presenza di spese per le quali la disciplina civilistica non prevede in termini tassativi la ripartizione in più esercizi, l'eventuale integrale imputazione dello stesso al conto economico dell'esercizio di sostenimento vale anche sul piano fiscale.”

CAPITALIZZAZIONE COSTI COSTITUENTI ONERI PLURIENNALI

ISTITUTO
DI RICERCA
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



- OIC 24 Due condizioni a) Costi o spese effettivamente sostenute
 b) Utilità futura

Congruità – rapporto causa/ effetto; costo / utilità futura

La capitalizzazione non è consentita per politiche di bilancio

Cautela 2426, c. 1, punto 5) → Copertura accantonamenti nel netto patrimoniale

Nota integrativa: 2427, c. 1, punto 3) - ragioni della iscrizione e rispettivi criteri di ammortamento

TUIR: Si applica principio art. 110, c. 1 circa le modalità di determinazione del costo

SPESE INCREMENTATIVE SU BENI DI PROPRIETÀ DI TERZI

ISTITUTO
DI RICERCA
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



X Fitto / comodato / leasing

Immobilizzazioni immateriali	Se le migliorie e le spese incrementative non sono separabili dai beni stessi: cioè se non hanno una loro autonoma funzionalità Deducibilità: nei limiti della quota imputabile a ciascun esercizio
Immobilizzazioni materiali	Beni che hanno una loro individualità e autonomo funzionamento; Al termine del periodo di locazione / comodato sono rimossi dall'utilizzatore Deducibilità: seguono la relativa disciplina di ammortamento