



[www.stsnetwork.it](http://www.stsnetwork.it)

**Studio  
Tributario  
Societario**

# **CORSO CONTABILITA' GENERALE E BILANCIO**

Milano – Novembre 2011

# OBIETTIVI DEL CORSO

- Fornire gli strumenti e le metodologie per rappresentare le dinamiche d'impresa in una prospettiva economico aziendale;
- Fornire le adeguate competenze metodologiche per strutturare, leggere ed interpretare il bilancio d'esercizio.

# La contabilità d'impresa

## La contabilità generale

- La contabilità generale (CO.GE.) è un processo di rilevazioni quali-quantitative che rappresenta ed esprime attraverso il linguaggio contabile le operazioni aziendali;
- La CO.GE. si prefigge di rappresentare i risultati di sintesi dell'intera attività d'impresa; mentre le contabilità speciali mirano a fornire risultati parziali afferenti a prescelti gruppi o sistemi di operazioni di gestione;
- Obiettivo fondamentale della CO.GE è quello di determinare il **Risultato Economico di Periodo** (o **Reddito**);
- Inoltre la CO.GE. ha come obiettivo quello di generare aggregati contabili ai fini della rielaborazione extracontabile per diverse e speciali esigenze.

## Reddito e patrimonio

---

- Il **reddito** è il risultato economico della gestione sviluppata nell'esercizio: esso può essere sia positivo (utile) sia negativo (perdita)
- Ricavi di competenza - Costi di competenza = Reddito d'esercizio
- Il **patrimonio** (di funzionamento) si determina al termine di ogni esercizio, in stretta connessione con la determinazione del reddito

# Determinazione del reddito

- **Procedimento sintetico:**
- Il reddito d'esercizio corrisponde all'incremento o al decremento che il patrimonio netto ha subito nell'esercizio

Patrimonio  
netto al 1/1

+

Utile  
1/1-31/12

=

Patrimonio  
netto al 31/12

# Determinazione del reddito

- **Procedimento analitico:**
- Il reddito d'esercizio si definisce come la differenza tra un flusso di valori economici positivi (ricavi di competenza) e un flusso di valori economici negativi (costi di competenza) maturati nell'esercizio

$$\begin{array}{|c|} \hline \text{Costi ordinari} \\ \text{e straordinari} \\ \hline \end{array} + \begin{array}{|c|} \hline \text{Utile} \\ \text{1/1-31/12} \\ \hline \end{array} = \begin{array}{|c|} \hline \text{Ricavi ordinari} \\ \text{e straordinari} \\ \hline \end{array}$$

$$\begin{array}{|c|} \hline \text{Costi ordinari} \\ \text{e straordinari} \\ \hline \end{array} = \begin{array}{|c|} \hline \text{Perdita} \\ \text{1/1-31/12} \\ \hline \end{array} + \begin{array}{|c|} \hline \text{Ricavi ordinari} \\ \text{e straordinari} \\ \hline \end{array}$$

## I cicli operativi aziendali

---

- Le attività aziendali possono essere schematizzate individuando alcuni principali cicli:
  - Attività di finanziamento con capitale proprio;
  - Attività di finanziamento con capitale di terzi;
  - Investimenti in fattori produttivi e loro utilizzo;
  - Vendita bei e servizi recupero mezzi monetari;
  - Investimento disinvestimento beni patrimoniali accessori.

## Gli equilibri aziendali

---

- L'attività amministrativa e di governo dell'impresa ha successo se l'assetto aziendale viene mantenuto in equilibrio;
- Il concetto di equilibrio aziendale è un concetto "*multidimensionale*" che viene rapportato su base temporale.
- Le dimensioni dell'equilibrio aziendale sono essenzialmente tre:
  - Patrimoniale;
  - Economico o Reddittuale;
  - Finanziario.
- Esse vengono rapportate a dimensioni temporali di breve o di lungo periodo

## Gli equilibri aziendali

- **Equilibrio patrimoniale** attiene al bilanciamento tra i mezzi e le sostanze a disposizione dell'azienda (**fonti**) e le attività che l'impresa svolge per raggiungere il suo fine (**impieghi**);
- **Equilibrio Economico o Reddittuale** attiene al bilanciamento tra i **ricavi** di esercizio (intesi come frutto della gestione) e i **costi** di esercizio (cioè il valore economico del sacrificio dell'attività aziendale);
- **Equilibrio finanziario** si realizza attraverso il bilanciamento tra i flussi in entrata e quelli in uscita, considerati in un determinato arco temporale.

## Gli equilibri aziendali

---

- Gli equilibri aziendali si esprimono in relazioni formali in sistema di equazioni;
  
- Equilibri aziendali:
  - *Patrimoniale: **Fonti = Impieghi***
  - *Economico o Reddittuale: **Costi = Ricavi***
  - *Finanziario: **Entrate = Uscite***

## Le scritture contabili

- Le scritture contabili sono l'insieme di rilevazioni ordinate secondo un **metodo**, da applicarsi ad un **sistema** di operazioni al fine di pervenire a determinati risultati con i quali controllare gli obiettivi e far conoscere quelli perseguibili successivamente;
- In particolare, la contabilità è strumentale alla determinazione del risultato economico di periodo (utile se positivo, perdita se negativo) attraverso la redazione del Bilancio d'esercizio;
- Si avvale di strumenti specifici: i **Conti**;
- Si avvale di un metodo contabile: il **Metodo della Partita doppia**.

## Le scritture contabili

Le scritture o rilevazioni contabili possono essere classificate secondo diversi criteri:

- rispetto al tempo di esecuzione:
  - scritture preventive;
  - scritture concomitanti;
  - scritture consuntive.
- rispetto al criterio:
  - scritture sistematiche = rilevazioni ordinate in relazione a determinati fatti o aspetti di fatti ponendo in luce le relazioni esistenti;
  - scritture cronologiche per cui i fatti sono considerati in base al tempo di attuazione;
- ...

## Le scritture contabili

---

- rispetto all'oggetto:
  - scritture elementari = oggetto semplice
  - scritture complesse = oggetto è l'intera gestione aziendale
- rispetto alla legge:
  - scritture facoltative
  - scritture obbligatorie
- Nel nostro corso affronteremo le scritture complesse, sia sistematiche (Libro Mastro) che cronologiche (Libro Giornale).

## Il conto

---

- È un insieme di scritture riguardanti un dato oggetto, aventi lo scopo di determinare l'aspetto qualitativo e quantitativo, in un certo istante e nel fluire del tempo;
- Il conto è intestato ad un oggetto; non necessariamente l'oggetto di conto deve essere un bene economico;
- Il conto accoglie valori espressi nella moneta di conto;
- La contabilità utilizza pertanto il conto come strumento di rilevazione, cioè come strumento per raccogliere le informazioni che derivano dalle decisioni adottate.

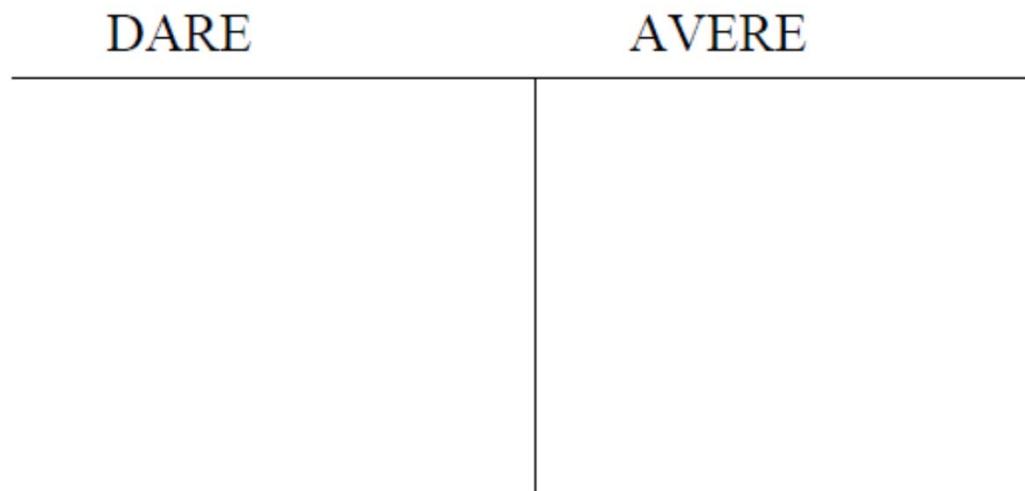
## Forma del conto

---

- Graficamente il conto può assumere diverse forme secondo il tipo di rappresentazione delle due sezioni, e si distinguono:
  - conti a sezioni divise contrapposte;
  - conti a forma scalare;
  - altre forme.

## Forma del conto

- La forma più diffusa è quella del **conto a sezioni divise contrapposte**: la sezione di sinistra, chiamata DARE e quella di destra detta AVERE ;



## Funzionamento del conto

---

- Ciascun conto è movimentato nelle due sezioni denominate **DARE** e **AVERE**;
- Si distingue tra:
  - **Conto unilaterale:** accoglie valori significativi in una sola delle due sezioni;
  - **Conto bilaterale:** accoglie valori significativi in entrambe le sezioni.

## Il piano dei conti

---

- È l'insieme dei conti classificati per natura ed ordinati a sistema, che permette di realizzare le finalità conoscitive e di controllo dei valori economici e finanziari generati dalla gestione.

## Sistema contabile

---

- Le scritture contabili complesse quando investono l'intera gestione dell'azienda hanno un oggetto complesso e sono tra loro collegate in modo da formare un sistema;
- Il sistema contabile definisce il contenuto delle scritture, ossia l'oggetto complesso attraverso il quale si intende "*controllare*" l'attività economica aziendale;
- Esso è costituito da una pluralità di conti correlati tra loro, derivanti dal processo di rilevazione dei fatti di gestione che determinano variazioni degli oggetti di conto nel tempo;
- Le scritture che formano un sistema possono essere tenute seguendo diversi metodi.

## Metodo contabile

---

- Il metodo contabile è l'insieme delle norme e delle regole relative alla forma, alle modalità con le quali si procede nelle rilevazioni, cioè a porre i dati nei conti;
- Se il sistema risponde alla domanda "*cosa si rileva*", il metodo risponde alla domanda "*come si rileva*";
- Le due nozioni di metodo e di sistema di scritture sono tra loro correlate, in quanto deve sussistere sempre l'aderenza tra forma (metodo) e contenuto (sistema);
- In rapporto, quindi, al contenuto delle scritture (complesso) si individua il metodo più appropriato.

## Metodo contabile

---

- Diversi sono i metodo contabili elaborati nell'ambito degli studi di ragioneria, in modo particolare possiamo distinguere tra:
  - **metodo delle scritture semplici**, ossia un metodo che prevede di registrare il fatto di gestione compiuto considerandolo come a sé stante = partitario merci;
  - **metodo delle scritture doppie**, cioè un metodo che prevede sempre che il fatto di gestione sia analizzato sotto un duplice aspetto, aspetto originario e aspetto derivato.

## Il metodo della partita doppia

---

- Il metodo contabile della partita doppia si applica quando la gestione viene rappresentata mettendo in evidenza due aspetti diversi, ma tra loro collegati, aspetto originario e aspetto derivato;
- È una modalità di rilevazione dei fatti di gestione consistente nella simultanea annotazione di quantità/valori in due serie di conti in modo antitetico, o con segno opposto: DARE e AVERE.

## Teorema fondamentale della partita doppia

---

- Il metodo della partita doppia si basa su un teorema:  
*Il totale degli accreditamenti coincide con il totale degli addebitamenti.*

## Corollari al teorema

---

- Questo teorema prevede i seguenti corollari:
  - Il totale del saldo di tutti i conti DARE è uguale al totale del saldo di tutti i conti AVERE;
  - Il saldo di un gruppo qualunque di conti coincide col saldo dei rimanenti ma con segno opposto;
  - Il giro saldo di tutti i conti in un unico conto comporta l'autochiusura di questo.

## Aspetti della gestione

---

- **Aspetto originario:** così è detto l'aspetto finanziario con riguardo alla oggettiva misurabilità, attraverso variazioni di denaro, di crediti, o di debiti;
- **Aspetto derivato:** così è detto l'aspetto economico, con riguardo alla misurabilità derivata dalle variazioni.

## Le due serie di conti

---

- È necessario che i conti siano accesi a distinte serie di fatti economici, così come questi fatti si formano in relazione agli scambi compiuti dall'azienda;
- Si distingue tra:
  - Conti accesi all'aspetto originario (**conti finanziari**): attengono alle variazioni finanziarie attive o passive;
  - Conti accesi all'aspetto derivato (**conti economici**): attengono alle variazioni di componenti di reddito o di capitale.

## Le due serie di conti

---

- Per rispettare il teorema della partita doppia i conti funzionano in modo antitetico, cioè:
  - i conti che rappresentano l'aspetto originario accolgono in DARE le **variazioni finanziarie positive** e in AVERE le **variazioni finanziarie negative**;
  - Viceversa, i conti che rappresentano l'aspetto derivato, accolgono in DARE le **variazioni economiche negative** e in AVERE le **variazioni economiche positive**.

## Il concetto di variazione

---

- **Variazioni economiche positive:** hanno influenza positiva sui valori economici, cioè sul capitale di proprietà e sulla dinamica reddituale (costi/ricavi);
- **Variazioni economiche negative:** l'inverso del punto precedente;
- **Variazioni finanziarie positive:** sono modificazioni di segno positivo nel denaro o nei crediti/debiti;
- **Variazioni finanziarie negative:** l'inverso del punto precedente.

## Schema di rappresentazione dell'attività d'impresa

	VE -	VE +
<i>Aspetto economico: valori economici</i>	Variazioni economiche negative in DARE	Variazioni economiche positive in AVERE
<i>Aspetto finanziario: valori finanziari</i>	Variazioni finanziarie positive in DARE	Variazioni finanziarie negative in AVERE
	VF +	VF -

## Schema di rappresentazione dell'attività d'impresa

VE -	VE +
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Costi della produzione caratt.</li> <li>• Costi per finanziamenti</li> <li>• Costi per investimenti access.</li> <li>• Rettifiche di ricavi</li> <li>• Rimborsi di capitale proprio</li> <li>• Distribuzione di utili</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Dotazione iniziale di capitale pr</li> <li>• Ricavi della produzione caratt.</li> <li>• Ricavi da investimenti accessori</li> <li>• Rettifiche di costi</li> <li>• Aumenti di capitale proprio</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Entrate di denaro in cassa</li> <li>• Versamenti sui c/c bancari</li> <li>• Nuovi crediti di regolamento</li> <li>• Nuovi crediti di finanziamento</li> <li>• Diminuzione di debiti di regol.</li> <li>• Diminuzione di debiti di finanz.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Diminuzione denaro in cassa</li> <li>• Prelevamento dai c/c bancari</li> <li>• Nuovi debiti di regolamento</li> <li>• Nuovi debiti di finanziamento</li> <li>• Diminuzione di crediti di regol.</li> <li>• Diminuzione di crediti di fin.</li> </ul>
VF +	VF -

# Conti finanziari

DARE	AVERE
<p><b>Variazioni finanziarie attive (VF +) quali:</b> entrate di cassa sorgere di crediti estinzione di debiti</p>	<p><b>Variazioni finanziarie passive (VF -) quali:</b> uscite di cassa sorgere di debiti estinzione di crediti</p>

# Conti economici

## CONTI DI REDDITO

DARE	AVERE
<ul style="list-style-type: none"><li>• Costi</li><li>• Storni di ricavo</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Ricavi</li><li>• Storni di costi</li></ul>

## CONTI DI CAPITALE

DARE	AVERE
Decrementi di capitale netto	Incrementi di capitale netto

# Conti economici e finanziari

## Conti finanziari

Conti accesi a valori numerari certi		Conti accesi a valori di credito		Conti accesi a valori di debito	
D	A	D	A	D	A
+ denaro	- denaro	+ crediti	- crediti	- debiti	+ debiti

## Conti economici

Conti economici di capitale		Conti economici di reddito	
D	A	D	A
- capitale	+ capitale	+ costi - ricavi	+ ricavi - costi

## Terminologia contabile

- **Istituire o intitolare un conto:** fissarne l'oggetto e la denominazione;
- **Aprire o accendere un conto:** effettuare la prima movimentazione;
- **Addebitare un conto:** movimentare la sezione DARE;
- **Accreditare un conto:** movimentare la sezione AVERE;
- **Saldo di un conto:** somma algebrica del totale con segno DARE e del totale con segno AVERE; il saldo porta il segno del totale di maggiore importo;
- **Chiudere un conto:** determinare il saldo ed iscriverlo nella sezione di segno opposto a pareggio;
- **Stornare un conto:** spostare una quantità di conto simultaneamente nella sezione di uguale segno di un altro conto ma nella sezione di segno opposto del primo.

## Tipologie di operazioni

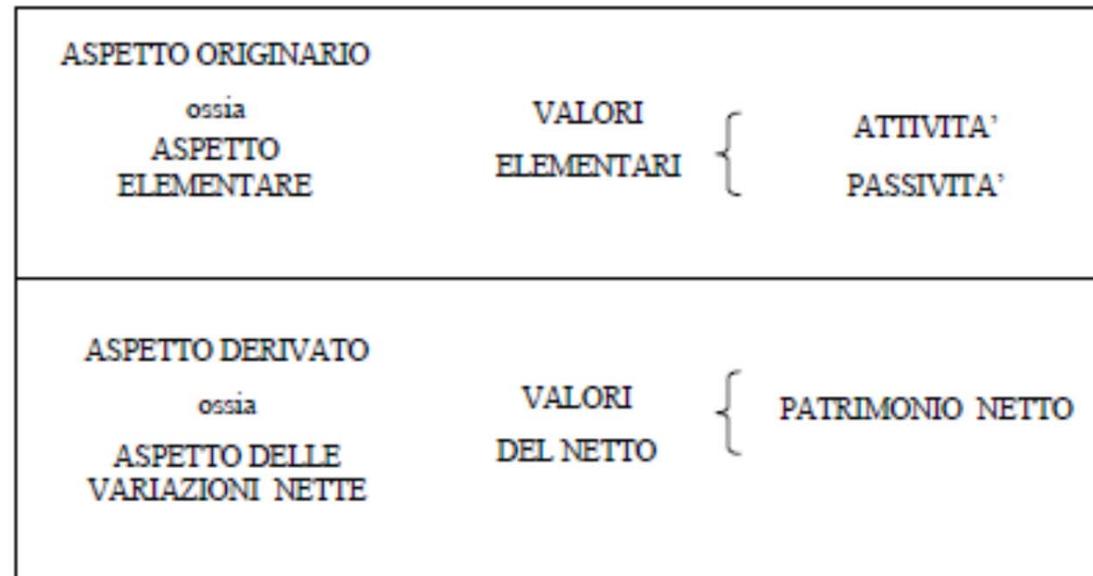
- Operazioni di scambio osservabili sotto i due aspetti (finanziario ed economico): generano variazioni economiche e finanziarie contrapposte, coincidenti in valore, dette anche **permutazioni economico-finanziarie**;
- Operazioni di scambio puramente finanziario: generano variazioni finanziarie di segno opposto e sono dette **permutazioni finanziarie**;
- Operazioni di scambio in natura, generano variazioni economiche di segno opposto e coincidenti in valore dette **permutazioni economiche**;
- Operazioni di scambio miste, scomponibili in più operazioni e permutazioni di varia natura.

# Sistema contabile

- Ogni periodo storico ha visto elaborato il suo sistema contabile, ossia l'oggetto complesso delle scritture contabili:



## Il modello di Fabio Besta (logica patrimoniale)



**GINO ZAPPA**



PERIODO TRA LE DUE GUERRE, CENTRALITÀ DELLA  
DINAMICA ECONOMICA, COSTI E RICAVI, PER  
CUI L'ATTENZIONE ERA RIVOLTA NON TANTO AL  
PATRIMONIO QUANTO AL  
**REDDITO**



**SISTEMA DEL REDDITO**  
volto a rilevare solo quei fatti  
esterni di gestione, cioè  
quei fatti che danno origine al  
reddito.

## Il modello di Gino Zappa (logica reddituale)

ASPETTO ORIGINARIO ossia ASPETTO NUMERARIO	VALORI NUMERARI	{	Denaro Crediti e Debiti di regolamento
ASPETTO DERIVATO ossia ASPETTO ECONOMICO	VALORI ECONOMICI	{	Capitale Reddito (compresi crediti e debiti di finanziamento)

## Il modello di Gino Zappa (analisi dell'aspetto derivato)

Versamento e rimborso di capitale proprio	CAPITALE	
Acquisto fattori produttivi	COSTI	REDDITO
Vendita prodotti	RICAVI	
Concessione e recupero finanziamenti a terzi	CREDITI non numerari	
Ottenimento e rimborso finanziamenti di terzi	DEBITI non numerari	

ALDO AMADUZZI



EVOLUZIONE DELLA TEORIA ZAPPIANA = MODELLO  
DI EQUILIBRIO DEL SISTEMA AZIENDALE



## **SISTEMA DEL CAPITALE E DEL RISULTATO ECONOMICO**

che risolve la difficile distinzione  
tra crediti e debiti di  
funzionamento e crediti e debiti di  
finanziamento, individuando  
l'aspetto finanziario e l'aspetto  
economico della gestione.

## Il modello di Aldo Amaduzzi



## Il modello di Aldo Amaduzzi (analisi dell'aspetto derivato)

Versamento e rimborso di capitale proprio	<b>CAPITALE</b>	
Acquisto fattori produttivi	<b>COSTI</b> per fattori produttivi e vari	<b>REDDITO</b>
Vendita prodotti	<b>RICAVI</b> per prodotti e vari	
Pagamento interessi passivi su finanziamenti a terzi	<b>COSTI</b> (quota onerosa per finanziamenti attinti)	
Incasso di proventi finanz. su finanziamenti a terzi	<b>RICAVI</b> (per finanziamenti concessi)	

# Le scritture contabili



## Importanza in generale dei libri e delle scritture contabili

---

- **Funzione interna** Ordine e conoscenza dell'impresa diretta ad imprenditore e soci
  
- **Funzione esterna** Tutela interessi terzi (e interessi pubblici in genere)

## Processo di rilevazione

---

- **Selezione e raccolta documenti:** Fatture di acquisto, di vendita, ricevute fiscali, scontrini, assegni, etc. da cui emergono i dati;
- **Prima nota:** preliminare annotazione delle operazioni di gestione per tipo e carattere;
- **Movimentazione dei conti** di mastro attraverso il metodo della partita doppia;
- **Libro giornale:** annotazione ufficiale obbligatoria delle operazioni di gestione ordinate cronologicamente.

## Soggetti obbligati

---

### **Norme civilistiche (art. 2214 c.c.):**

- Nelle imprese individuali l'obbligo della tenuta dei libri e delle scritture contabili incombe sull'imprenditore (e sull'istitutore se presente) a norma dell'art. 2205 c.c.;
- Nelle società ed enti pubblici tale obbligo incombe sugli amministratori;
- Sussiste la possibilità di affidare a terzi gli adempimenti ma senza l'esonero dalle responsabilità.

## Soggetti obbligati

### **Norme fiscali (art. 13 DPR 600/1973):**

- Società soggette ad IRES;
- Enti pubblici e privati diversi dalle società, soggetti a IRES, che abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- Snc – Sas e soc. ad esse equiparate;
- Persone fisiche imprenditori;
- Esercenti arti e professioni e associazione fra professionisti;
- Enti pubblici e privati diversi dalle società, soggetti a IRES, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.

## Rilevanza civilistica

---

- Bancarotta semplice o fraudolenta in caso di mancata o irregolare tenuta (216 e 217 L.F.);
- Nell'ambito del trasferimento d'azienda delimita la sfera di responsabilità dell'acquirente art. 2560;
- Rilevanza probatoria contro l'imprenditore art. 2709 (presunzione legale cfr. art. 2727);
- Rilevanza probatoria a favore dell'imprenditore art. 2710 quando siano regolarmente tenute solo per rapporti inerenti l'impresa (presunzione semplice cfr. art. 2729 rimessa alla discrezionalità del giudice).

## Rilevanza fiscale (II.DD. e IVA)

- Le scritture di cui si è rifiutata o sottratta l'esibizione in sede di verifica o che si è dichiarato di non possedere, non possono essere prese in considerazione a favore del contribuente in sede di accertamento amministrativo o contenzioso (artt.32 e 33 DPR 600/1973; art. 52 DPR 633/1972);
- Deroga alla necessità di prove documentali o di presunzione gravi, precise e concordanti, per la rettifica della dichiarazione (anche IVA) in caso di mancanza, di sottrazione all'ispezione della polizia tributaria di una o più scritture contabili, ovvero nel caso in cui il contribuente non abbia dato seguito agli inviti disposti dagli uffici (**accertamento induttivo**, art. 39, co. 2, lett. c), DPR 600/73; art. 55, co. 2, DPR 633/1972);

## Rilevanza fiscale (II.DD. e IVA)

---

- Deroga alla necessità di prove documentali o di presunzioni gravi precise e concordanti in caso di irregolarità formali delle scritture contabili gravi, numerose e ripetute, che rendano inattendibile nel loro complesso le scritture stesse (art. 39, co. 2, lett. d), DPR 600/73).

## Contabilità ordinaria (art. 13, DPR 600/1973)

---

- Il regime di contabilità ordinaria è obbligatorio per i soggetti che rientrano nelle seguenti categorie:
  - Società ed enti commerciali soggetti ad IRES;
  - Imprese individuali e società di persone che hanno conseguito, nel periodo d'imposta precedente ricavi superiori a:
    - € 400.000, se esercitano attività di servizi;
    - € 700.000, se esercitano altre attività.
  - Imprese individuali e società di persone che hanno optato per il regime ordinario. Non è più prevista l'opzione preventiva in quanto sia l'opzione che la revoca di regimi contabili si desumono:
    - dal comportamento concludente del contribuente o,
    - dalle modalità di tenuta delle scritture contabili.

## Libri contabili obbligatori

- In relazione alle norme del Codice civile (art. 2214 c.c.) e alle norme tributarie, gli imprenditori commerciali (persone fisiche o società) in contabilità ordinaria sono obbligati a tenere i seguenti libri e scritture:
  - Libro giornale
  - Libro inventari
  - Libro mastro
  - Scritture ausiliarie di magazzino
  - Registro dei beni ammortizzabili
  - Registri IVA
- Inoltre, l'art. 2214, c.c., obbliga gli imprenditori a conservare ordinatamente, per ciascun affare, gli originali delle lettere, dei telegrammi e delle fatture ricevute, nonché le copie delle lettere, dei telegrammi e delle fatture spedite.

## Soppressione dell'obbligo di vidimazione e bollatura

- Il comma 2, dell'art. 2215, c.c., dispone la soppressione dell'obbligo della bollatura e della vidimazione del libro giornale e del libro degli inventari;
- Restano invece esclusi da tale disposizione i libri sociali obbligatori previsti dall'art. 2421, c.c. [libro dei soci; libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee; libro delle adunanze e delle deliberazioni del CdA; libro delle adunanze e delle deliberazioni del collegio sindacale, etc.] ed ogni altro libro o registro per i quali l'obbligo della bollatura o della vidimazione è previsto da norme speciali;
- L'abolizione dell'obbligo della bollatura è stata estesa anche ai registri previsti dalle norme fiscali. Per questi registri resta, comunque, confermato l'obbligo della numerazione progressiva delle pagine che li compongono.

## Soppressione dell'obbligo di vidimazione e bollatura

---

- Per effetto della soppressione della bollatura iniziale, che richiedeva l'intervento dell'Ufficio del Registro delle Imprese o del notaio, la numerazione è ora eseguita direttamente dal contribuente che è obbligato alla tenuta delle scritture;
- È sufficiente che il contribuente attribuisca un numero progressivo a ciascuna pagina prima di utilizzare la stessa;
- In caso di registri a fogli mobili o di registri tenuti in forma meccanizzata, è sufficiente che il singolo foglio o le singole pagine del registro meccanizzato siano numerati prima dell'utilizzo del singolo foglio o prima della stampa della singola pagina del registro meccanizzato (e non più prima della messa in uso dell'intero registro o per blocchi).

## Imposta di bollo e TT.CC.GG. su libro giornale e libro inventari

- **A) Bollo Art. 16 Tariffa All. A al D.P.R. n. 642/1972**
  - € 14,62 per ogni 100 pagine o frazione per i soggetti che assolvono in modo forfetario la TT.CC.GG.;
  - € 29,24 per ogni 100 pagine o frazione per altri soggetti;
- **B) Tassa di concessione governativa art. 23 Tariffa DPR 641/1972**
  - per il libri posti in uso da società ed imprenditori = € 67 ogni 500 pagine che compongono il libro;
  - per i libri posti in uso da società di capitali è stata prevista una determinazione forfettaria:
    - € 309,87 Società di capitali con c.s. < € 516.456,90
    - € 516,46 Società di capitali con c.s. > € 516.456,90
  - Deve essere versata entro il termine di pagamento dell'IVA relativa all'anno precedente, mediante F24

## Libro giornale

---

- Nel libro giornale vanno annotate cronologicamente, giorno per giorno, tutte le operazioni relative alla gestione aziendale;
- Le annotazioni devono essere effettuate non oltre 60 giorni dall'effettuazione dell'operazione, a norma dell'art. 22, D.P.R. 600/1973;
- Il libro può sostituire i registri IVA:
  - se le registrazioni sono effettuate nel libro giornale nei termini previsti dalla disciplina IVA;
  - su richiesta dell'Amministrazione finanziaria sono forniti, in forma sistematica, gli stessi dati che si sarebbero dovuti annotare nei registri suddetti.

# Libro giornale

- Si riporta la forma classica:

Conto x	data a	Conto y	PARZIALI (o importo Dare)	TOTALE (o importo Avere)
---------	-----------	---------	---------------------------------	--------------------------------

- È consentito tenere libri giornali sezionali per la medesima azienda purché le operazioni vengano poi riassunte su un libro giornale riepilogativo.

## Libro inventari

- Deve essere redatto all'inizio dell'esercizio e successivamente ogni anno, e deve contenere l'indicazione e la valutazione delle attività e delle passività dell'impresa e, quindi, il bilancio, il rendiconto economico e la nota integrativa con l'indicazione dell'utile conseguito o della perdita subita;
- La redazione annuale dell'inventario deve:
  - avvenire entro 3 mesi dal termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi ai fini delle imposte dirette (art. 15, D.P.R. 600/1973);
  - chiudersi con il bilancio (stato patrimoniale) e con il conto economico e con la nota integrativa;
  - essere sottoscritto dal contribuente.

## Libro mastro

- L'art. 14, DPR 600/1973 stabilisce l'obbligo della tenuta di scritture ausiliarie in cui devono essere registrati gli elementi patrimoniali e reddituali, raggruppati in categorie omogenee, in modo da consentire di desumere, chiaramente e distintamente, i componenti positivi e negativi che concorrono alla determinazione del reddito;
- In esso sono classificati in gruppi omogenei i valori derivanti dagli stessi fatti di gestione rilevati nel libro giornale;
- Nella pratica, il libro mastro si compone di schede contabili intestate a ciascun conto rientrante nel piano dei conti dell'impresa;
- Ai sensi dell'art. 22, DPR 600/1973, il libro mastro non deve essere vidimato, né bollato e nemmeno numerato.

## Scritture ausiliarie magazzino

- L'art. 14 DPR 600/1973 prevede anche la tenuta delle scritture ausiliarie di magazzino per le imprese in contabilità ordinaria che per due esercizi consecutivi abbiano superato entrambi i seguenti limiti:
  - ricavi superiori a € 5.164.568,99 per esercizio;
  - rimanenze finali superiori a € 1.032.913,80.
- In tal caso, il contribuente ha l'obbligo di tenere la contabilità di magazzino dal secondo periodo di imposta successivo a quello in cui, per la seconda volta consecutiva, si verifica il superamento di tali limiti;
- Sono esonerati i commercianti al minuto e assimilati ed i soggetti che devono tenere i registri di carico-scarico imposti da particolari leggi, purché detti registri contengano le informazioni richieste per le scritture ausiliarie di magazzino.

## Scritture ausiliarie magazzino

- Le scritture ausiliarie di magazzino devono registrare le quantità entrate ed uscite di:
  - merci destinate alla vendita;
  - semilavorati, purché siano classificati distintamente in inventario;
  - prodotti finiti;
  - materie prime e altri beni destinati ad essere in essi incorporati fisicamente;
  - imballaggi per il confezionamento dei prodotti.
- Sono esclusi dall'obbligo di registrazione i beni in corso di lavorazione, i titoli azionari e le obbligazioni, i materiali di consumo non incorporati nel prodotto, i materiali per la manutenzione, la cancelleria, i ricambi a condizione che non costituiscano oggetto dell'attività.

## Registro dei beni ammortizzabili

- A decorrere dal 1997, la tenuta del registro dei beni ammortizzabili non è più obbligatoria (art. 2, DPR 695/1996). I soggetti in contabilità ordinaria possono eseguire le relative annotazioni nel libro degli inventari, entro 3 mesi dal termine di scadenza per la presentazione della dichiarazione dei redditi, a condizione che in sede di controllo i registri contabili risultino aggiornati e vengano stampati contestualmente alla richiesta avanzata dal verificatore;
- Inoltre, a partire dal 1° gennaio 2002 è possibile non tenere il registro dei beni ammortizzabili se:
  - le registrazioni sono effettuate nel libro giornale nel termine di presentazione della dichiarazione dei redditi;
  - su richiesta dell'Amministrazione finanziaria sono forniti, in forma sistematica, gli stessi dati che si sarebbero dovuti annotare nei registri suddetti.

## Registro dei beni ammortizzabili

- Il libro dei beni ammortizzabili deve contenere l'indicazione, per ciascun immobile e per ogni bene mobile iscritto in pubblici registri, dei seguenti dati:
  - anno di acquisizione;
  - costo originario;
  - rivalutazioni e svalutazioni;
  - entità del fondo ammortamento, nella misura raggiunta al termine del periodo d'imposta precedente;
  - coefficiente di ammortamento effettivamente praticato;
  - quota annuale di ammortamento;
  - eliminazioni dal processo produttivo.
- Invece le indicazioni riguardanti i beni mobili non iscritti in pubblici registri possono essere fornite con riferimento a categorie di beni omogenee, per anno di acquisizione e coefficiente di ammortamento.

## Registro IVA

---

- Il DPR 633/1972 in materia di IVA impone al contribuente la tenuta dei seguenti libri:
  - registro delle fatture di acquisto;
  - registro delle fatture emesse;
  - registro dei corrispettivi.

## Registro delle fatture di acquisto

- In tale registro il contribuente deve numerare in ordine progressivo le fatture e le bollette doganali, relative ai beni o servizi acquistati o importati, nell'esercizio dell'attività. Sono comprese le autofatture.
- Ai fini della registrazione, vanno riportati i seguenti dati:
  - data della fattura (o autofattura) o della bolletta doganale;
  - numero progressivo attribuito alla fattura stessa;
  - ditta, denominazione o ragione sociale del cedente del bene o prestatore di servizi;
  - ammontare imponibile, distinto per aliquota;
  - ammontare dell'imposta, distinto per aliquota.
- Devono essere separatamente annotate anche le fatture relative a operazioni non imponibili o esenti.

## Registro dei corrispettivi

- Coloro che sono obbligati ad emettere ricevute fiscali o scontrini fiscali devono annotare nel registro dei corrispettivi le operazioni soggette all'obbligo del rilascio della ricevuta fiscale o dello scontrino distintamente dalle altre eventuali operazioni, secondo l'aliquota IVA applicabile;
- I produttori agricoli devono tenere il registro dei corrispettivi, ai sensi dell'art. 24, DPR 633/1972, quando pongono in essere operazioni certificate mediante scontrino fiscale o ricevuta fiscale. Essi devono annotarvi relativamente alle operazioni effettuate in ciascun giorno, l'ammontare globale dei corrispettivi delle operazioni imponibili e delle relative imposte, distinto secondo l'aliquota applicabile.

## Registro delle fatture emesse

---

- Il contribuente deve annotare, entro 15 giorni dalla data di emissione, le fatture emesse, nell'ordine della loro numerazione e con riferimento alla data di emissione, indicando per ciascuna:
  - data di emissione;
  - numero progressivo attribuito;
  - ditta, denominazione o ragione sociale del committente del servizio;
  - ammontare imponibile (distinto per aliquota);
  - ammontare dell'imposta (distinto per aliquota).
- Inoltre, nel registro delle vendite, vanno riportate le eventuali note di variazione (note di addebito o di accredito) conseguenti a rettifiche effettuate.
- Occorre, altresì, indicare l'ammontare delle operazioni non imponibili o esenti.

## Abolizione delle annotazioni relative alle liquidazioni periodiche iva

---

- A decorrere dalle liquidazioni relative al 2002, ai sensi dell'art. 11, comma 1, DPR 7 dicembre 2001, n. 435, i contribuenti (mensili o trimestrali) non sono più tenuti ad annotare gli elementi necessari per il calcolo dell'imposta nell'apposita sezione dei registri delle fatture emesse o dei corrispettivi;
- Per quanto riguarda il versamento dell'imposta relativa ai periodi di liquidazione, non sarà più necessario effettuare l'annotazione dei relativi estremi sui registri delle fatture emesse o dei corrispettivi.

## Modalità di tenuta delle scritture contabili

---

- Gli elementi importanti ai fini di una corretta tenuta dei libri e delle scritture contabili sono i seguenti:
  - assenza di spazi in bianco;
  - assenza di interlinee;
  - assenza di trasporti a margine;
  - assenza di abrasioni;
  - cancellature fatte in modo da permettere la lettura delle parti cancellate.

## Contabilità automatizzata

- L'art. 1, DM 11 agosto 1975 stabilisce che qualora il contribuente si avvalga della contabilità automatizzata, le annotazioni nei registri delle fatture, dei corrispettivi e degli acquisti di cui agli artt. 23, 24, 25 e 39 del DPR 633/1972, possono essere eseguite entro 60 giorni dalla data di effettuazione delle operazioni. Nel decreto è previsto, tuttavia, che restino fermi i termini per la liquidazione dell'imposta;
- Con RM 27.7.1985, n. 396136 è stato precisato che le rilevazioni devono essere effettuate in tempo utile per consentire al contribuente di adempiere a tutti gli obblighi previsti dalla normativa IVA.

## Contabilità automatizzata

- In base all'art. 7, co. 4-ter, DL 357/1994, la tenuta dei registri contabili a mezzo dei sistemi meccanografici è considerata regolare anche quando in difetto di trascrizione su supporti cartacei, in sede di controlli ed ispezioni i dati contabili risultino comunque aggiornati sugli appositi supporti magnetici e vengano stampati contestualmente alla richiesta avanzata dagli organi competenti ed in loro presenza;
- In sostanza, purché i dati contabili risultino acquisiti sul computer entro il termine di 60 giorni dalla effettuazione delle operazioni (cfr. art. 22, co. 1, DPR 600/1973), non occorre, ai fini della regolarità nella tenuta delle scritture contabili, procedere di volta in volta alla stampa dei dati sui supporti cartacei; tuttavia, in qualsiasi momento deve essere possibile trascrivere su supporti cartacei i dati memorizzati sul computer.

## Obbligo di conservazione

- Tutte le scritture contabili ed i relativi documenti di supporto (DDT, fatture, bolle doganali, corrispondenza, etc.) devono essere conservati per un periodo:
  - civilisticamente, non inferiore ai 10 anni (art. 2220 C.C.);
  - fiscalmente, fino a quando non è definito l'accertamento relativo al periodo d'imposta (art. 22 DPR 600/73).
- Con riferimento al luogo di conservazione delle scritture contabili, si presume che le stesse siano tenute presso la sede legale, a meno che non venga data comunicazione ai sensi dell'art. 35 n. 4 del DPR 633/1972 che le stesse siano conservate in altri luoghi;
- Inoltre se il contribuente dichiara che le scritture contabili o alcune di esse si trovano presso altri soggetti, deve esibire un'attestazione dei soggetti stessi, recante la specificazione delle scritture in loro possesso.

## Conservazione elettronica

- La conservazione elettronica può essere effettuata a partire dal 3 febbraio 2004, vale a dire a partire dalla data di entrata in vigore del DM 23 gennaio 2004;
- Tuttavia, dopo tale data il contribuente può scegliere di conservare in maniera elettronica anche tutti o alcuni dei documenti relativi ai periodi d'imposta precedenti il 2004;
- La fase iniziale del processo di conservazione è costituita dalla «*memorizzazione*», la quale consiste:
  - per i documenti informatici, nella trasposizione del documento elettronico su qualsiasi supporto di cui sia garantita la leggibilità nel tempo;
  - nel caso del documento che nasce analogico, la fase di memorizzazione prevede un passaggio aggiuntivo, dato dall'acquisizione dell'immagine del documento.

## Conservazione elettronica

- In base all'art. 4, comma 2, D.M. 23 gennaio 2004, la conservazione sostitutiva dei documenti analogici può essere limitata ad una o più tipologie di documenti (es. fatture attive). La C.M. 36/E/2006 chiarisce che tale previsione deve ritenersi applicabile anche ai documenti informatici;
- Al riguardo, la C.M. chiarisce anche che se il contribuente intende adottare la conservazione sostitutiva delle sole fatture elettroniche attive, è consentita la conservazione cartacea delle fatture attive emesse in formato cartaceo a condizione che le stesse siano annotate in un apposito registro sezionale e numerate progressivamente con una distinta serie numerica in ordine cronologico. In tale caso, per ogni singolo cliente o fornitore dovrà essere eseguita un'unica modalità di conservazione per l'intero periodo d'imposta.

## Conservazione elettronica

- In merito alla cadenza temporale fissata per la conservazione elettronica, l'art. 3, co. 2, DM 23 gennaio 2004 prevede che:
  - per il destinatario della fattura, il processo di conservazione debba effettuarsi entro 15 gg dal ricevimento;
  - per l'emittente, il processo di conservazione deve compiersi entro 15 gg dall'emissione.
- Restano comunque fermi i termini per l'assolvimento degli obblighi di registrazione previsti dagli artt. 23, 24 e 25, DPR 26 ottobre 1972, n. 633, come chiarito con la C.M. 19 ottobre 2005, n. 45/E.

## Conservazione elettronica

- La cadenza del processo di conservazione deve essere almeno annuale quando ha per oggetto documenti diversi dalle fatture, quali, ad esempio:
  - i libri obbligatori;
  - le altre scritture contabili «*formati su supporti informatici*».
- La procedura di conservazione elettronica di tali documenti deve concludersi entro la data di scadenza della presentazione delle dichiarazioni annuali relative ai dati di periodo registrati;
- La C.M. precisa che nell'ipotesi di controlli ed ispezioni, tutti i documenti resi leggibili o disponibili agli organi verificatori devono essere sottoposti a conservazione elettronica, indipendentemente dalla cadenza (quindicinale-annuale) e dall'eventuale stampa su carta.

# Gli schemi di bilancio

## Il bilancio di esercizio

---

- Documento contabile di sintesi che espone la situazione patrimoniale, finanziaria ed economica delle imprese, consentendo di osservare l'equilibrio economico, l'equilibrio finanziario e l'equilibrio patrimoniale.
- La normativa italiana in materia di bilancio prevede uno schema rigido da adottare, composto da:
  - Stato patrimoniale (ex art. 2424, c.c.);
  - Conto economico (ex art. 2425, c.c.);
  - Nota integrativa (ex art. 2427 e 2427-bis, c.c.).
- A tali prospetti deve essere allegata la Relazione sulla gestione (ex art. 2428, c.c.).

## Stato patrimoniale

- Lo stato patrimoniale (*balance sheet*) illustra la situazione patrimoniale e finanziaria dell'impresa;
- Il Legislatore civilistico, tra i due schemi previsti dagli articoli 9 e 10 della IV Direttiva Cee, ha scelto quello a sezioni contrapposte, in quanto quello in forma scalare è sembrato presentare vantaggi informativi modesti;
- Lo stato patrimoniale classifica i beni dell'attivo in relazione alla loro destinazione, distinguendo tra beni destinati a perdurare all'interno dell'azienda (immobilizzazioni) e beni destinati a essere ceduti od utilizzati nel breve termine (attivo circolante); le passività invece sono ripartite in relazione alla natura dei finanziamenti;
- Le voci di conto economico sono imputate in bilancio con riferimento alla loro natura.

# Stato patrimoniale

ATTIVO	PASSIVO
A) Crediti v/soci	A) Patrimonio netto
B) Immobilizzazioni	B) Fondi rischi e oneri
C) Attivo circolante	C) TFR
D) Ratei e risconti attivi	D) Debiti
	E) Ratei e risconti passivi

- Criterio di classificazione dell'attivo per "*destinazione*"
- Criterio di classificazione del passivo per "*origine*"

## Conto economico

- Il conto economico (*income statement*) individua la performance economica realizzata dall'impresa nell'esercizio;
- Esso deve fornire una corretta rappresentazione delle operazioni di gestione, mediante una sintesi dei componenti positivi e negativi di reddito che hanno contribuito a determinare il risultato economico e i raggruppamenti devono fornire risultati intermedi;
- Il Legislatore italiano, tra i quattro schemi previsti della IV Direttiva Cee, ha adottato quello che presenta le seguenti caratteristiche:
  - Forma espositiva scalare (utile ad evidenziare risultati intermedi);
  - Classificazione dei costi per natura (ritenuta più idonea della classificazione per destinazione).

# Conto economico

A) Valore della produzione

B) Costi della produzione

**Differenza tra valore e costi della produzione**

C) Proventi e oneri finanziari

D) Rettifiche di valore di attività finanziarie

E) Proventi e oneri straordinari

**Risultato prima delle imposte**

Imposte sul reddito

**Utile (perdita) dell'esercizio**

## Conto economico

- Il conto economico dovrebbe evidenziare risultati intermedi significativi atti ad assicurare la comprensione della gestione ordinaria e straordinaria;
- **Gestione ordinaria:** nella gestione ordinaria è separatamente evidenziata quella finanziaria, mentre non viene distinta la gestione caratteristica (o tipica) da quella accessoria; l'art. 2427, n. 10, c.c. richiede che nella nota integrativa sia indicata *«la ripartizione dei ricavi delle vendite e delle prestazioni secondo categorie di attività e secondo aree geografiche»*;
- **Gestione straordinaria:** *«l'aggettivo straordinario, riferito a proventi ed oneri, non allude all'eccezionalità o anormalità dell'evento, bensì all'estraneità, della fonte del provento e dell'onere, alla attività ordinaria»*.

## Conto economico

- La gestione ordinaria si suddivide a sua volta in:
  - **Gestione caratteristica (o tipica):** da essa scaturisce il risultato operativo; *«è costituita dalle operazioni che si manifestano in via continuativa nello svolgimento della gestione e che esprimono componenti positivi e negativi di reddito i quali identificano e qualificano la parte peculiare e distintiva dell'attività economica svolta dall'impresa, per la quale la stessa è finalizzata»;*
  - ...

## Conto economico

- **Gestione accessorìa:** nello schema di conto economico previsto dal Legislatore è inscindibile dalla gestione caratteristica; nel conto economico è rappresentata *«da proventi, oneri, plusvalenze e minusvalenze da cessione, anche di origine patrimoniale, tutti relativi ad operazioni che fanno parte della gestione ordinaria ma che non rientrano nella gestione caratteristica, in quella finanziaria ed in quella straordinaria»*;
- **Gestione finanziaria:** nel conto economico *«è rappresentata da proventi, oneri, plusvalenze e minusvalenze da cessione, svalutazioni e ripristini di valore tutti relativi a titoli, partecipazioni, conti bancari, crediti iscritti nelle immobilizzazioni e finanziamenti di qualsiasi natura attivi e passivi e utili e perdite sui cambi»*.

## Conti d'ordine

- I conti d'ordine non costituiscono attività e passività in senso stretto, ma sono annotazioni di corredo della situazione patrimoniale-finanziaria esposta dallo stato patrimoniale (annotazioni di memoria). Pertanto essi devono essere elencati separatamente, una sola volta e senza l'indicazione della contropartita;
- L'Oic 22 stabilisce che, anche se non espressamente richiesto dalla norma, è opportuno attuare la comparazione con i valori dell'anno precedente;
- Detto principio chiarisce che, per evitare duplicazioni che nuocerebbero alla chiarezza del bilancio, non bisogna rappresentare nei conti d'ordine quegli accadimenti che siano già stati oggetto (direttamente o indirettamente) di rilevazione nel sistema principale.

## Conti d'ordine

---

- Il Codice civile non prevede una classificazione specifica (ad eccezione delle garanzie prestate), mentre per i principi contabili (Oic 22, par. B), in base al principio generale della chiarezza, deve essere formulata una ripartizione in tre categorie:
  - rischi;
  - impegni;
  - beni di terzi.
- Nell'ambito di ciascuna categoria, poi, si effettua una suddivisione in voci.

## Nota integrativa

- I dati presentati nello stato patrimoniale e nel conto economico sono per loro natura sintetici e quantitativi, e quindi la funzione della nota integrativa è quella di fornire informazioni aggiuntive, esplicative e, ove necessario, complementari. Le fonti che definiscono il contenuto della nota integrativa sono:
  - Artt. 2427 e 2427-bis, c.c.;
  - Alcune altre norme civilistiche (per esempio l'art. 10, L. 72/1983 e l'art. 11, L. 342/2000 che richiedono l'indicazione dei beni rivalutati ancora in patrimonio);
  - Art. 2423, c.c., che fissa una prescrizione generale riguardante la necessità di informazioni complementari;
  - Altre norme di legge attinenti la materia del bilancio.

## Nota integrativa

- Le informazioni da inserire in nota integrativa previste dall'art. 2427, c.c. sono raggruppate nei seguenti punti:
  - I criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi in moneta avente corso legale nello Stato;
  - I movimenti delle immobilizzazioni;
  - La composizione delle voci: «*Costi di impianto e di ampliamento*» e: «*Costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità*», nonché le ragioni della iscrizione ed i rispettivi criteri di ammortamento;
  - La misura e le motivazioni delle riduzioni di valore alle immobilizzazioni materiali e immateriali;
  - Le variazioni intervenute nella consistenza delle altre voci dell'attivo e del passivo;
  - ...

## Nota integrativa

- L'elenco delle partecipazioni in imprese controllate e collegate;
- L'ammontare dei crediti e dei debiti di durata residua superiore a cinque anni e dei debiti assistiti da garanzie reali su beni sociali;
- Eventuali effetti significativi delle variazioni nei cambi verificatesi successivamente alla chiusura dell'esercizio;
- L'ammontare dei crediti e dei debiti relativi ad operazioni che prevedono l'obbligo per l'acquirente di retrocessione a termine;
- La composizione delle voci «*Ratei e risconti attivi*» e «*Ratei e risconti passivi*» e della voce «*Altri fondi*» dello stato patrimoniale, nonché la composizione della voce «*Altre riserve*»;
- ...

## Nota integrativa

- Le voci di patrimonio netto analiticamente indicate, con specificazione in appositi prospetti della loro origine, possibilità di utilizzazione e distribuibilità;
- L'ammontare degli oneri finanziari imputati nell'esercizio ai valori iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale;
- Gli impegni non risultanti dallo stato patrimoniale;
- Se significativa, la ripartizione dei ricavi delle vendite e delle prestazioni secondo categorie di attività e secondo aree geografiche;
- L'ammontare dei proventi da partecipazioni, diversi dai dividendi.
- La suddivisione degli interessi ed altri oneri finanziari;
- La composizione delle voci: «*Proventi straordinari*» e «*Oneri straordinari*»;
- ...

## Nota integrativa

- Un apposito prospetto contenente:
  - la descrizione delle differenze temporanee che hanno comportato la rilevazione di imposte differite e anticipate;
  - l'ammontare delle imposte anticipate contabilizzato in bilancio attinente a perdite dell'esercizio o di esercizi precedenti;
- Il numero medio dei dipendenti, ripartito per categoria;
- L'ammontare dei compensi spettanti agli amministratori, ai sindaci e alla società di revisione;
- Il numero e il valore nominale di ciascuna categoria di azioni della società;
- Le azioni di godimento, le obbligazioni convertibili in azioni e i titoli o valori simili emessi dalla società, specificando il loro numero e i diritti che essi attribuiscono.
- ...

## Nota integrativa

- Il numero e le caratteristiche degli altri strumenti finanziari emessi dalla società;
- I finanziamenti effettuati dai soci alla società;
- I dati richiesti dal terzo comma dell'art. 2447-septies con riferimento ai patrimoni destinati ad uno specifico affare;
- I dati richiesti dall'art. 2447-decies, comma 8;
- Le operazioni di locazione finanziaria che comportano il trasferimento al locatario della parte prevalente dei rischi e dei benefici inerenti ai beni che ne costituiscono oggetto, sulla base di apposito prospetto;
- Informazioni sulla valutazione al fair value degli strumenti finanziari derivati e sulle immobilizzazioni finanziarie iscritte a un valore superiore al loro fair value (art. 2427-bis, co. 1, c.c.).

## Rendiconto finanziario

- Il Rendiconto finanziario (*statement of cash flows*) evidenzia i movimenti di natura finanziaria che si sono verificati nel corso dell'esercizio;
- L'oggetto della rilevazione comprende, infatti, le entrate e le uscite di importi numerari e delle disponibilità liquide equivalenti, intese come elementi di natura finanziaria convertibili nel breve termine e senza rilevanti oscillazioni di valore;
- Il documento Oic 12 stabilisce che il rendiconto finanziario va incluso nella nota integrativa, anche se attualmente la sua mancata presentazione non viene considerata una violazione al principio di rappresentazione veritiera e corretta.

# Rendiconto finanziario

- Il rendiconto finanziario evidenzia le seguenti variazioni:
  - dell'attività di finanziamento in termini di variazione delle risorse finanziarie (autofinanziamento e finanziamento esterno);
  - delle risorse finanziarie determinate dall'attività produttiva di reddito;
  - dell'attività di investimento dell'impresa;
  - nella situazione patrimoniale-finanziaria.
- Allo scopo di definire l'attività finanziaria è necessario identificare il concetto di risorse finanziarie; esse si possono riassumere in:
  - disponibilità liquide in cassa e presso banche;
  - capitale circolante netto (attivo corrente – passivo corrente).

## Rendiconto finanziario

- Non esistono schemi «*standard*» di rendiconto finanziario; l'Oic 12 individua le seguenti strutture di rendiconto finanziario:
  - rendiconto finanziario in termini di variazione di **capitale circolante netto**;
  - rendiconto finanziario in termini di **liquidità**, che può essere predisposto secondo due impostazioni:
    - rendiconto finanziario che espone le variazioni nella situazione patrimoniale e finanziaria in termini di liquidità;
    - rendiconto finanziario che espone flussi di liquidità (*cash flow statement*).

## Relazione sulla gestione

---

- Relazione degli amministratori sulla società e sull'andamento della gestione, con particolare riguardo ai costi, ricavi ed investimenti;
- Devono essere fornite le seguenti informazioni:
  - Attività di ricerca e sviluppo;
  - Rapporti con imprese controllate, collegate, controllanti;
  - Fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio;
  - Evoluzione prevedibile della gestione.
- Il D.Lgs. 32/2007 ha recepito parzialmente la Direttiva 2003/51/Ce, imponendo di fornire una maggiore informativa nella relazione sulla gestione, maggiormente orientata all'analisi economico-finanziaria dei dati di bilancio.

## Relazione sulla gestione

---

- Più precisamente, la relazione sulla gestione deve analizzare ed illustrare in modo esauriente:
  - L'andamento dei risultati degli affari della società;
  - La situazione della società nel suo complesso;
  - I principali rischi ed incertezze cui la società è esposta.
- A tal fine vanno prese a base informazioni di natura sia economica (e quindi di tipo patrimoniale e finanziario) che extracontabile, ad esempio inerenti il rapporto della società con il personale e con i diversi stakeholders.

## Bilancio in forma abbreviata

- La redazione del bilancio in forma abbreviata consiste in una agevolazione per le società di «*piccole dimensioni*»;
- L'art. 2435-bis prevede la facoltà di redigere il bilancio in forma abbreviata per i soggetti che nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non abbiano superato due dei seguenti limiti:
  - totale attivo dello stato patrimoniale non superiore a € 4.400.000;
  - ricavi delle vendite e delle prestazioni non oltre € 8.800.000;
  - 50 dipendenti occupati in media durante l'esercizio (la media si calcola in base alla media giornaliera).
- Rimangono escluse dalla semplificazione le società quotate o che hanno emesso titoli negoziati sui mercati regolamentati anche qualora rientrino nei parametri dimensionali sopra indicati.

## Bilancio in forma abbreviata

---

### **Stato patrimoniale :**

- Si comprendono solo le voci contrassegnate con lettere maiuscole e con numeri romani;
- Attivo:
  - Le voci A e D possono essere comprese nella voce C.II;
  - Dalle voci B.I e B.II devono essere detratti in forma esplicita gli ammortamenti e le svalutazioni.
- Passivo:
  - La voce E può essere compresa nella voce D;
  - nelle voci C.II dell'attivo e D del passivo devono essere separatamente indicati i crediti e i debiti esigibili oltre l'esercizio successivo.

## Bilancio in forma abbreviata

### Conto economico:

- Possono essere tra loro raggruppate le seguenti voci:
  - A.2 – Variazioni rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti;
  - A.3 – Variazioni di lavori in corso su ordinazione;
  - B.9.c – Trattamento fine rapporto;
  - B.9.d – Trattamento di quiescenza e similari;
  - B.9.e – Altri costi;
  - B.10.a – Ammortamento immobilizzazioni immateriali;
  - B.10.b – Ammortamento immobilizzazioni materiali;
  - B.10.c – Altre svalutazioni delle immobilizzazioni;
  - ...

## Bilancio in forma abbreviata

### Conto economico:

- C.16.b – Proventi finanziari da titoli iscritti nelle immobilizzazioni che non costituiscono partecipazioni;
- C.16.c – Proventi finanziari da titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni;
- D.18.a – Rivalutazioni di partecipazioni;
- D.18.b – Rivalutazioni di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni;
- D.18.c – Rivalutazioni di titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni;
- D.19.a – Svalutazioni di partecipazioni;
- D.19.b – Svalutazioni di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni;
- D.19.c – Svalutazioni di titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni.

## Bilancio in forma abbreviata

### Nota integrativa:

- Il Legislatore civilistico ha previsto regole ad hoc per stilare la nota integrativa in ambito di bilancio abbreviato, la quale può non menzionare talune informazioni, tra le quali:
  - differenze tra valutazione delle rimanenze;
  - movimenti delle immobilizzazioni;
  - composizione delle seguenti voci: «*Costi di impianto e ampliamento*», «*Costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità*»; «*Ratei e risconti*», «*Altri fondi*», «*Altre riserve*», «*Proventi straordinari e oneri straordinari*»;
  - impegni e conti d'ordine;
  - ripartizione dei ricavi secondo categorie e aree geografiche;
  - ...

## Bilancio in forma abbreviata

---

### **Nota integrativa:**

- suddivisione interessi e oneri finanziari;
- prospetto con la fiscalità differita;
- numero medio dipendenti ripartito per categoria;
- ammontare compensi amministratori e sindaci;
- numero e valore nominale di ciascuna categoria di azioni.

## Bilancio in forma abbreviata

### **Relazione sulla gestione:**

- Non devono presentare la relazione sulla gestione le società che, rispettando i limiti previsti per il bilancio abbreviato, indicano in nota integrativa le seguenti informazioni:
  - il numero e il valore nominale delle azioni proprie, delle azioni o quote di società controllanti possedute dalla società, anche per tramite di società fiduciaria o per interposta persona, con l'indicazione della parte di capitale corrispondente;
  - il numero e il valore nominale delle azioni proprie e delle azioni o quote di società controllanti acquistate o alienate dalla società, nel corso dell'esercizio, anche per tramite di società fiduciaria o per interposta persona, con l'indicazione della corrispondente parte di capitale, dei corrispettivi e dei motivi degli acquisti e delle alienazioni.

# Gli adempimenti in materia di bilancio

## Adempimenti formali

---

- L'obbligo di redazione del bilancio d'esercizio, dettato dall'art. 2423 del Codice civile, è collegato ad una serie di adempimenti formali consistenti in:
  - Comunicazione al collegio sindacale;
  - Deposito presso la sede sociale;
  - Deposito presso il Registro delle imprese;
  - Dichiarazione dei redditi;
  - Registrazione della delibera di distribuzione degli utili.

## Comunicazione al collegio sindacale

- Il bilancio, accompagnato dalla relazione sulla gestione, va consegnato ai sindaci almeno 30 giorni prima di quello fissato per l'assemblea;
- Il bilancio da trasmettere all'organo di controllo è da intendersi nella sua interezza e deve quindi comprendere lo stato patrimoniale, il conto economico e la nota integrativa, oltre alla relazione sulla gestione, qualora risulti obbligatoria per legge;
- Tenendo conto dei termini fissati per il deposito presso la sede legale, ne consegue che ai sindaci è accordato un lasso di tempo non inferiore ai quindici giorni per espletare la propria attività di analisi e verifica sul bilancio;
- Al termine dell'esame sul bilancio il collegio sindacale deve predisporre un'apposita relazione.

## Comunicazione all'organo di revisione

---

- Gli amministratori devono comunicare entro lo stesso termine previsto per il collegio sindacale, all'organo di revisione (società di revisione o revisore unico) il progetto di bilancio al fine della predisposizione di un'analogia relazione anche da parte del soggetto chiamato al controllo contabile.

## Deposito del bilancio presso la sede sociale

- Il bilancio d'esercizio deve essere depositato presso la sede sociale almeno 15 giorni prima della data in cui risulta indetta l'assemblea che è chiamata ad approvarlo;
- In caso di mancato rispetto di tale termine la delibera di approvazione del bilancio potrebbe essere impugnata dai soci e invalidata (Cass. n . 2734, del 11 maggio 1998);
- Unitamente al bilancio devono essere depositati, se ne sussiste l'obbligo di redazione, i seguenti documenti:
  - Copia integrale dei bilanci delle società controllate;
  - Prospetto riassuntivo dei principali dati delle società collegate;
  - Relazione degli amministratori (relazione sulla gestione);
  - Relazione del collegio sindacale (relazione dei sindaci);
  - Relazione del soggetto incaricato al controllo contabile, ove istituito.

## Deposito presso il registro delle imprese

---

- Entro 30 giorni dall'approvazione il bilancio d'esercizio deve essere depositato presso l'ufficio del Registro delle imprese, unitamente al verbale di approvazione dell'assemblea o del consiglio di sorveglianza, alle relazioni predisposte dagli amministratori e dall'organo di controllo e, per le società quotate in borsa, anche alla relazione di certificazione del bilancio.

## Deposito del bilancio delle società estere

---

- Le società estere avente soltanto una unità locale in Italia non sono tenute al deposito del bilancio d'esercizio presso il Registro delle imprese;
- Le società estere aventi invece una sede secondaria in Italia sono tenute al deposito del bilancio entro 45 giorni dall'adempimento del deposito nello Stato ove la società ha sede legale. Qualora nello stato estero non sussista l'obbligo del deposito del bilancio, al bilancio andrà allegata una dichiarazione che attesti tale fatto ed il deposito in Italia non soggiace ad alcun termine;
- Le società estere non sono tenute al deposito dell'elenco soci.

## Elenco soci

- Entro 30 giorni dall'approvazione del bilancio d'esercizio le società non aventi azioni quotate devono depositare al Registro Imprese anche l'elenco dei soci riferiti alla data di approvazione del bilancio;
- In tale documento va dettagliata la composizione analitica del capitale sociale al momento dell'approvazione del bilancio con l'evidenza delle modifiche intervenute dalla data di approvazione del precedente bilancio. Devono risultare anche i soggetti, diversi dai soci, titolari di diritti o che beneficiano di vincoli su azioni;
- A seguito dell'eliminazione del libro soci per Srl, il deposito dell'elenco soci non deve più essere effettuato da parte di tale categoria societaria.

## Dichiarazione dei redditi

- Qualora il bilancio d'esercizio non venga approvato dall'assemblea nel termine stabilito, la dichiarazione dei redditi deve in ogni caso essere presentata nei termini previsti dall'art. 2, D.P.R. 322/1998 e cioè entro:
  - l'ultimo giorno del nono mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta, se la dichiarazione è presentata in via telematica direttamente dal contribuente via Entratel o via Internet, nei casi consentiti, o se è trasmessa da un intermediario abilitato alla trasmissione telematica;
  - l'ultimo giorno del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta, se la dichiarazione è presentata, ricorrendone le condizioni, tramite un ufficio postale o un banca convenzionata.

## Distribuzione utili

- Le delibere assembleari che prevedono la distribuzione di utili ai soci sono soggette alla registrazione presso l'Agenzia delle Entrate nel termine di 20 giorni dalla data dell'atto;
- La delibera va assoggettata ad imposta di registro in misura fissa di € 168 in base all'art. 4, lett. d), punto 1), della tariffa allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, per le assegnazioni in denaro o soggette ad IVA;
- Negli altri casi si applicano le aliquote previste per la registrazione degli atti di costituzione con riferimento alle caratteristiche dei beni assegnati;
- In calce al verbale dell'assemblea dei soci vanno indicati gli estremi di registrazione della stessa ovvero va annotato che «*la delibera è in corso di registrazione*».

# I postulati del bilancio di esercizio

## Finalità primaria del bilancio

- L'art. 2423, comma 2, c.c., definisce la finalità primaria del bilancio, il quale *"deve essere redatto con chiarezza e deve rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria della società e il risultato economico dell'esercizio"*;
- Al riguardo, la Relazione ministeriale al D.Lgs. 9 aprile 1991, n. 127, ha chiarito che *"l'uso dell'aggettivo veritiero, riferito al rappresentare la situazione patrimoniale, economica e finanziaria, non significa pretendere dai redattori del bilancio – né promettere ai lettori di esso – una verità oggettiva di bilancio, irraggiungibile con riguardo ai valori stimati, ma richiedere che i redattori del bilancio operino correttamente le stime e ne rappresentino il risultato"*.

## Informazioni complementari e deroghe

- L'art. 2423, co. 3, c.c., stabilisce che *"se le informazioni richieste da specifiche disposizioni di legge non sono sufficienti a dare una rappresentazione veritiera e corretta si devono fornire le informazioni complementari necessarie allo scopo"*. Non essendo possibile, per le norme di legge, regolare tutte le situazioni che si possono manifestare, spetta al soggetto che redige il bilancio fornire eventuali informazioni integrative;
- Il comma dell'art. 4 dell'art. 2423, c.c., introduce invece l'obbligo della deroga qualora, in casi eccezionali, l'applicazione delle disposizioni di legge sia incompatibile con una rappresentazione veritiera e corretta. La deroga deve essere diretta all'ottenimento di un'immagine veritiera e corretta della situazione aziendale a livello sostanziale e non solo formale e deve essere motivata in nota integrativa.

## I postulati (o principi generali) del bilancio di esercizio

---

- I principi contabili si distinguono in principi contabili generali o postulati del bilancio di esercizio e principi contabili applicati;
- I postulati del bilancio costituiscono i fondamenti e le regole di carattere generale cui devono informarsi i principi contabili applicati alle singole poste di bilancio incluse quelle relative ad imprese che operano in settori specialistici.

## I postulati (o principi generali) del bilancio di esercizio

---

- I principali postulati, indicati dall'Oic 11, sono i seguenti:
  - Utilità del bilancio d'esercizio per i destinatari e completezza dell'informazione;
  - Prevalenza degli aspetti sostanziali su quelli formali;
  - Comprensibilità (chiarezza);
  - Neutralità (imparzialità)
  - Prudenza;
  - Periodicità della misurazione del risultato economico e del patrimonio aziendale;
  - Comparabilità;
  - Omogeneità;
  - ...

## I postulati (o principi generali) del bilancio di esercizio

---

- Continuità (costanza) di applicazione dei principi contabili ed in particolare dei criteri di valutazione;
- Competenza;
- Significatività e rilevanza dei fatti economici ai fini della loro presentazione in bilancio;
- Costo come criterio base delle valutazioni di bilancio dell'impresa in funzionamento;
- Conformità del complessivo procedimento di formazione del bilancio ai corretti principi contabili;
- Funzione informativa e completezza della nota integrativa e delle altre informazioni necessarie;
- Verificabilità dell'informazione.

## Principio della prevalenza della sostanza sulla forma

- L'art. 2423-bis, co. 1, n. 1, c.c., dispone che la valutazione delle voci deve essere fatta *«tenendo conto della funzione economica dell'elemento dell'attivo e del passivo considerato»*;
- Con la nozione di *«funzione economica»* il Legislatore ha inteso riferirsi al postulato della prevalenza della sostanza sulla forma (concetto indicato nell'Oic 11). La norma ha così recepito le indicazioni desumibili dai principi contabili italiani e internazionali nonché dalla regolamentazione comunitaria;
- In sintesi, *l'«applicazione del postulato della prevalenza della sostanza sulla forma è quindi ora resa obbligatoria dalla norma, nei casi in cui ciò non sia espressamente in contrasto con altre norme specifiche sul bilancio»*.

## Principio della prevalenza della sostanza sulla forma

- L'Oic 11 stabilisce che affinché il bilancio possa fornire la rappresentazione veritiera e corretta degli eventi di gestione, è necessario determinare e comprendere gli aspetti sostanziali di ogni evento di gestione e non solo i suoi aspetti formali;
- Le norme civilistiche relative a particolari fattispecie possono imporre una specifica contabilizzazione secondo l'aspetto contrattuale o legale (aspetto formale) diversa da quella basata sulla sostanza economica dell'operazione;
- Nelle situazioni nelle quali la contabilizzazione non si può effettuare in base alla sostanza dell'operazione si devono fornire nella nota integrativa tutti gli elementi ed i dati (informazioni complementari) atti ad esprimerla.

## Principio della prevalenza della sostanza sulla forma

### Contratti di pronti contro termine:

- Sono stati disciplinati dal D.Lgs. 6/2003 come segue:
  - **art. 2424-bis:** *«le attività oggetto di contratti di compravendita con obbligo di retrocessione a termine devono essere iscritte nello stato patrimoniale del venditore»;*
  - **art. 2425-bis:** proventi e oneri relativi ad operazioni di compravendita con obbligo di retrocessione a termine devono essere iscritti per le quote di competenza dell'esercizio, anche per la differenza tra prezzo a termine e prezzo a pronti;
  - **art. 2427, punto 6-ter, c.c.:** nella nota integrativa deve essere indicato, distintamente per ciascuna voce, l'ammontare dei crediti e dei debiti relativi a operazioni che prevedono l'obbligo per l'acquirente di retrocessione a termine.

## Principio della prevalenza della sostanza sulla forma

---

### **Leasing finanziario:**

- Il locatario acquisisce i benefici economici derivanti dall'uso del bene locato ma dal punto di vista formale la proprietà resta al locatore;
- La prassi internazionale prevede l'iscrizione nel bilancio del locatario (Ias 17) mentre il Legislatore civilistico tratta il leasing finanziario nell'art. 2427, n. 22, c.c., con riferimento alla nota integrativa;
- La scelta del Legislatore non ha seguito quanto prescritto dalla prassi internazionale.

## Principio della prevalenza della sostanza sulla forma

### **Leasing finanziario:**

- L'art. 2427, n. 22, c.c. prevede di inserire in nota integrativa un apposito prospetto dal quale devono risultare:
  - il valore attuale delle rate di canone non scadute, determinato utilizzando un tasso di interesse pari all'onere finanziario effettivo inerente il singolo contratto;
  - l'onere finanziario effettivo attribuibile al singolo contratto e riferibile all'esercizio;
  - l'ammontare complessivo al quale i beni oggetto di locazione sarebbero stati iscritti alla data di chiusura dell'esercizio qualora fossero stati considerati immobilizzazioni, con separata indicazione di ammortamenti, rettifiche e riprese di valore che sarebbero inerenti l'esercizio.

## Principio della prevalenza della sostanza sulla forma

### Contratti di lease back:

- L'operazione di sale and leaseback è costituita dalla vendita di un bene e dal successivo riacquisto dello stesso bene tramite leasing (finalità di finanziamento);
- Lo Ias 17 prevede che se un'operazione di vendita e retrolocazione corrisponde a un leasing finanziario, eventuali eccedenze del corrispettivo di vendita rispetto al valore contabile non possono essere rilevate immediatamente come proventi nel bilancio del venditore-locatore;
- Il Legislatore italiano, in ossequio al principio della prevalenza della sostanza sulla forma e in linea con i principi di prudenza e competenza, ha previsto che *«le plusvalenze derivanti da operazioni di compravendita con locazione finanziaria al venditore sono ripartite in funzione della durata del contratto di locazione»*.

## Principio della prevalenza della sostanza sulla forma

---

### **Contratti di lease back:**

- Non è disciplinato esplicitamente dal Legislatore l'analogo caso di realizzo di minusvalenza;
- L'OIC ha indicato che la minusvalenza, qualora origini da una compravendita effettuata a valori di mercato, rappresenta una perdita di valore e deve essere imputata a conto economico;
- Al contrario, se la minusvalenza trae origine da operazioni non effettuate a valori di mercato ed è correlata a canoni inferiori a quelli di mercato, questa deve essere ripartita negli esercizi del contratto, indipendentemente dalla natura finanziaria od operativa del leasing.

## Principio di chiarezza

- Il principio di chiarezza è previsto del Codice civile all'art. 2423, comma 2: «*il bilancio deve essere redatto con chiarezza*»;
- Detto principio è richiamato anche nell'art. 2217, comma 2, c.c., il quale dispone che il bilancio deve «*dimostrare con evidenza e verità gli utili conseguiti o le perdite subite*»;
- Ulteriore specificazione del principio di chiarezza è contenuta nell'art. 2423, comma 3, c.c., il quale prevede che «*se le informazioni richieste da specifiche disposizioni di legge non sono sufficienti a dare una rappresentazione veritiera e corretta, si devono fornire le informazioni complementari necessarie allo scopo*».

## Principio di chiarezza

- L'OIC 11 stabilisce che il bilancio d'esercizio deve essere comprensibile e deve perciò essere analitico e corredato dalla nota integrativa che ne faciliti la comprensione. Le informazioni previste non devono poi essere eccessive o superflue;
- Alcuni elementi che caratterizzano la comprensibilità (chiarezza) del bilancio d'esercizio sono i seguenti:
  - Indicazione distinta dei singoli componenti di reddito e di patrimonio, classificati in voci omogenee e senza effettuazione di compensazioni;
  - Individuazione dei componenti ordinari e di quelli straordinari del reddito d'esercizio;
  - Classificazione separata dei costi e dei ricavi della «*gestione tipica*» dagli altri costi e ricavi d'esercizio.

## Principio di neutralità

- Il principio di neutralità non è disciplinato dal Codice civile, ma rientra nel principio più generale della «*rappresentazione veritiera e corretta*»;
- L'OIC 11 prevede che «*il bilancio d'esercizio deve essere preparato per una moltitudine di destinatari e deve fondarsi pertanto su principi contabili indipendenti ed imparziali verso tutti i destinatari, senza servire o favorire gli interessi o le esigenze di particolari gruppi*».
- La neutralità o imparzialità deve essere presente:
  - in tutto il procedimento formativo del bilancio;
  - negli elementi soggettivi.
- La presenza di elementi soggettivi di stima non è condizione per far venir meno l'imparzialità, la ragionevolezza e la verificabilità del bilancio.

## Principio di neutralità

- Elemento caratterizzante le informazioni contenute nel bilancio al fine di non favorire una particolare categoria di soggetti a discapito di altre;
- Ad esempio, la distribuzione di utili attraverso politiche occulte di bilancio può favorire gli azionisti a discapito dei creditori;
- Non rientra tra le finalità del bilancio d'esercizio esporre valutazioni di cessione o riflettere le conclusioni dell'acquirente;
- Il principio contabile stabilisce che *«le finalità del bilancio d'esercizio non si identificano con la determinazione del reddito ai fini fiscali. Il bilancio d'esercizio deve esporre la passività fiscale dell'impresa, ma ciò non significa che il reddito economico debba identificarsi col reddito imponibile»*.

## Principio di prudenza

- Il principio della prudenza si trova esposto all'art. 2423-bis, comma 1, n. 1, c.c., secondo cui: *«la valutazione delle voci deve essere fatta secondo prudenza e nella prospettiva della continuazione dell'attività, ...»*;
- **Esposizione di utili e perdite:** il Codice civile prevede in particolare che:
  - si possano indicare esclusivamente gli utili realizzati alla data di chiusura dell'esercizio;
  - si debba tener conto dei rischi e delle perdite di competenza dell'esercizio, anche se conosciuti dopo la chiusura;
- La lettura congiunta dei due punti precedenti evidenzia un trattamento asimmetrico nel considerare i componenti positivi di reddito (da iscrivere solo se realizzati) e quelli negativi (da iscrivere solo se di competenza).

## Principio di prudenza

- L'Oic 11 afferma che il «*principio della prudenza si estrinseca essenzialmente nella regola secondo la quale profitti non realizzati non devono essere contabilizzati, mentre tutte le perdite anche se non definitivamente realizzate devono essere riflesse in bilancio*»;
- Lo stesso Oic 11 mette, tuttavia, in guardia dall'uso eccessivamente rigido del principio in esame; infatti, se usato in maniera impropria o eccessiva, può essere pregiudizievole per gli interessi degli azionisti e rendere il bilancio inattendibile e non corretto;
- L'applicazione del principio della prudenza comporta che le singole voci di bilancio siano valutate individualmente per evitare compensi tra perdite che devono essere riconosciute e profitti che non devono essere riconosciuti in quanto non realizzati.

## Principi di periodicità, comparabilità e continuità

- **Principio di periodicità (art. 2217, c.c. e Oic 11):** il principio della periodicità viene enunciato dai principi contabili nazionali come segue: *«Il bilancio di esercizio o di funzionamento si riferisce ad un periodo amministrativo (o esercizio) e non all'intera vita aziendale»;*
- Tale principio si trova anche nell'art. 2217, c.c., dove si stabilisce che *«l'inventario deve redigersi all'inizio dell'esercizio dell'impresa e successivamente ogni anno, e deve contenere l'indicazione e la valutazione delle attività e delle passività relative all'impresa».*

## Principi di periodicità, comparabilità e continuità

### **Principio di comparabilità (art. 2423-ter, c.c.; Oic 11):**

- Altro postulato analizzato dai principi contabili è quello della comparabilità intesa come continuità di applicazione dei principi;
- L'art. 2423-ter, c.c. prevede che *«per ogni voce dello stato patrimoniale e del conto economico deve essere indicato l'importo della voce corrispondente dell'esercizio precedente. Se le voci non sono comparabili, quelle relative all'esercizio precedente devono essere adattate; la non comparabilità e l'adattamento o l'impossibilità di questo devono essere segnalati e commentati nella nota integrativa»*.

## Principi di periodicità, comparabilità e continuità

### **Principio di comparabilità (art. 2423-ter, c.c.; Oic 11):**

- La vita aziendale, pur nella sua unicità e continuità, viene suddivisa per esigenze pratiche e giuridiche in esercizi, intesi come l'insieme delle operazioni gestite in un periodo amministrativo (di solito dall'1/1 al 31/12).
- Il principio della comparabilità dei bilanci a date diverse è soddisfatto se sussistono le seguenti condizioni:
  - il modo di esposizione delle voci deve essere uguale (o almeno comparabile);
  - i criteri di valutazione adottati devono essere mantenuti costanti: l'effetto del cambiamento dei criteri di valutazione sul risultato dell'esercizio e sul patrimonio netto deve essere propriamente evidenziato;
  - i mutamenti strutturali (acquisizioni, fusioni, scorpori, ecc.) e gli eventi di natura straordinaria devono essere chiaramente evidenziati.

## Principi di periodicità, comparabilità e continuità

### **Principio di comparabilità (art. 2423-ter, c.c.; Oic 11):**

- L'Oic 11 specifica che la comparabilità tra bilanci di varie imprese è più complessa della comparabilità tra bilanci della stessa impresa;
- La completa comparabilità tra bilanci di varie imprese si verificherà solo nei limiti in cui sarà possibile la eliminazione dei criteri di valutazione alternativi. Fino a quando tale obiettivo non verrà raggiunto, sarà necessario mettere in evidenza i seguenti elementi:
  - Criteri di valutazione adottati;
  - Circostanze che giustificano i cambiamenti di criterio;
  - Cambiamenti apportati nell'esposizione delle voci;
  - Cambiamenti strutturali;
  - Eventi di natura straordinaria.

## Principi di periodicità, comparabilità e continuità

---

- **Principio di continuità:** quanto detto per la comparabilità fra bilanci vale anche per la «*continuità di applicazione dei principi contabili*» che, di fatto, rappresenta una condizione essenziale della comparabilità stessa;
- L'art. 2423-*bis*, ultimo comma, c.c., consente, in casi eccezionali, di modificare i criteri di valutazione da un esercizio all'altro, dandone motivazione in nota integrativa.

## Principi di competenza

- Nel Codice civile il principio di competenza è previsto all'art. 2423-*bis*, nn. 3 e 4; in particolare si deve tener conto:
  - dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio, indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento;
  - dei rischi e delle perdite di competenza dell'esercizio, anche se conosciuti dopo la chiusura dell'esercizio.
- L'Oic 11 prevede una definizione simile a quella adottata dal Codice civile: *«l'effetto delle operazioni e degli altri eventi deve essere rilevato contabilmente ed attribuito all'esercizio al quale tali operazioni ed eventi si riferiscono e non a quello in cui si concretizzano i relativi movimenti di numerario (incassi e pagamenti)»*.

## Principi di competenza

- Come regola generale l'Oic 11 prevede che i ricavi debbano essere riconosciuti quando si verificano le seguenti due condizioni:
  - il processo produttivo è stato completato;
  - lo scambio è già avvenuto, si è cioè verificato il passaggio sostanziale del titolo di proprietà.
- Tale momento è convenzionalmente rappresentato dalla spedizione o dal momento in cui i servizi sono resi e sono fatturabili. Regole particolari riguardando la rilevazione dei ricavi relativi a commesse a lungo termine (Oic 23);
- I costi devono essere correlati con i ricavi dell'esercizio. Detta correlazione costituisce un corollario fondamentale del principio di competenza ed intende esprimere la necessità di contrapporre ai ricavi dell'esercizio i relativi costi, siano essi certi che presunti.

## Principio di competenza

### Esempio:

Un'azienda commerciale nel 2010 ha:

- venduto 10.000 prodotti a 20 € cadauno;
- acquistato 12.000 prodotti a 18 € cadauno.

All'inizio dell'anno il magazzino non aveva alcun prodotto.

Il risultato economico unitario è:

□ prezzo di vendita	20
□ costo di acquisto	18
□ margine unitario	2

Il risultato economico complessivo è:

***margine unitario x prodotti venduti***

$$2 \times 10.000 = 20.000$$

## Principio di competenza

---

Se invece utilizzassimo il normale procedimento di contabilizzazione:

- Ricavi  $10.000 \times 20 = 200.000$
- Costi  $12.000 \times 18 = 216.000$
- Perdita 16.000

Il risultato è errato perché si confrontano elementi disomogenei:

- 10.000 pezzi venduti
- 12.000 pezzi acquistati

Per rispettare il principio della competenza, occorre correlare ai ricavi (10.000 prodotti) il costo dei prodotti venduti (10.000, non 12.000).

## Principio di competenza

Quindi:

- Ricavi  $10.000 \times 20 = 200.000$
- Costi  $10.000 \times 18 = 180.000$
- Utile 20.000

La tecnica contabile per determinare i costi di competenza utilizza il seguente metodo:

- Costi di competenza = Rim.ze iniziali + Acquisti - Rim.ze finali
- In quantità =  $0 + 12.000 - 2.000 = 10.000$
- In valore =  $0 + 216.000 - 36.000 = 180.000$

## Principio di significatività e rilevanza

- L'art. 2423-ter, comma 2, c.c., con riferimento agli schemi di bilancio, prevede che *«le voci precedute da numeri arabi possono essere ulteriormente suddivise, senza eliminazione della voce complessiva e dell'importo corrispondente; esse possono essere raggruppate soltanto quando il raggruppamento, a causa del loro importo, è irrilevante ai fini indicati nel secondo comma dell'art. 2423 o quando esso favorisce la chiarezza del bilancio. In questo secondo caso la nota integrativa deve contenere distintamente le voci oggetto di raggruppamento»*;
- Altro esempio sono le informazioni da riportare in nota integrativa; l'art. 2427, c.c. in vari punti prevede di riportare alcune informazioni solo se *«apprezzabili»* o *«rilevanti»*.

## Principio di significatività e rilevanza

- L'Oic 11 stabilisce che *«il bilancio d'esercizio deve esporre solo quelle informazioni che hanno un effetto significativo e rilevante sui dati di bilancio o sul processo decisionale dei destinatari»*;
- Errori, semplificazioni e arrotondamenti sono tecnicamente inevitabili e trovano il loro limite proprio nel principio di rilevanza; essi cioè non devono essere di portata tale da avere un effetto rilevante sui dati di bilancio e sul loro significato per i destinatari.

## Criterio del costo

- I criteri di valutazione dettati dal Codice civile (art. 2426) sono basati sul criterio del costo storico, inteso come complesso degli oneri che un'impresa ha sostenuto nel procurarsi un dato bene (fattore produttivo);
- L'Oic 11, in sintonia con quanto disposto dal Codice civile, prevede il costo come criterio base delle valutazioni di bilancio dell'impresa in funzionamento;
- Le ragioni alla base di tale scelta sono le seguenti:
  - Il costo rappresenta il valore delle qualità funzionali dei beni che partecipano al processo formativo del reddito;
  - Il criterio del costo è quello che lascia minor spazio agli apprezzamenti soggettivi;
  - Il criterio del costo è di facile applicabilità ed attuazione.

## Criterio del costo

- Il procedimento di valutazione parte dal costo, che misura la funzionalità originaria dei beni, la quale deve essere continuamente riesaminata;
- Il bilancio d'esercizio è interessato solitamente alle diminuzioni di funzionalità dei beni destinati al processo produttivo e non ai suoi aumenti. L'aumento, come regola generale, è in contrasto con i postulati del bilancio d'esercizio, perché si concretizza in utili non realizzati;
- I principi contabili relativi alle singole poste di bilancio stabiliscono i casi ed i modi con cui il costo va rettificato o sostituito per tenere conto della diminuita funzionalità e dei mutamenti di valore;
- Qualora le ragioni che avevano reso necessaria una svalutazione in conformità ai corretti principi contabili vengano meno, gli stessi principi richiedono il ripristino del costo originario.

## Criterio del costo

---

- Deroghe al principio del costo possono essere fatte solamente nei seguenti casi:
  - Valutazione con il metodo del patrimonio netto di imprese controllate e collegate (art. 2426, n. 3 e 4, c.c.);
  - Valutazione dei lavori in corso su ordinazione, per i quali è prevista la valutazione sulla base dei corrispettivi contrattuali (art. 2426, n. 11, c.c.);
  - Applicazione di leggi speciali di rivalutazione.

## Conformità del bilancio ai corretti principi contabili

---

- L'Oic 11 prevede che tutto il procedimento di formazione del bilancio sia conforme ai principi contabili;
- Detto principio si esprime come segue: *«La rilevazione presuppone la scelta a priori di criteri contabili ben precisi; il bilancio non è un procedimento di creazione di nuovi dati; il bilancio si fa già in fase di rilevazione dei fatti amministrativi»*.
- L'inventario contabile, oltre ad essere uno strumento di controllo, è un procedimento di valutazione. Con esso, infatti, si assolvono le seguenti funzioni:
  - si raccolgono i saldi contabili e le informazioni necessarie alla formazione del bilancio;
  - si riesaminano i saldi contabili e le informazioni per l'applicazione dei criteri contabili scelti e per la traduzione di tali dati in valori di bilancio.

## Conformità del bilancio ai corretti principi contabili

---

- Il procedimento contabile che sta alla base della preparazione del bilancio di esercizio consiste in una serie di operazioni che possono così riassumersi:
  - Individuazione dei fatti economico-amministrativi;
  - Analisi dei fatti amministrativi;
  - Determinazione in valori di conto dei fatti amministrativi;
  - Identificazione dei conti da imputare;
  - Registrazione dei fatti amministrativi;
  - Predisposizione del bilancio di verifica dei valori registrati per trasformarli da valori di conti in valori di bilancio;
  - Preparazione dei prospetti componenti il bilancio.

## Funzione informativa e completezza della nota integrativa

---

- La nota integrativa costituisce parte integrante del bilancio assieme al conto economico e allo stato patrimoniale. La nota integrativa deve:
  - mettere in evidenza tutte quelle informazioni complementari che sono necessarie per la comprensione e l'attendibilità del bilancio;
  - rendere comprensibile la schematica simbologia contabile.
- L'Oic 11 specifica che la nota integrativa non deve essere considerata una sostituzione della corretta contabilizzazione, valutazione e rappresentazione che possono essere attuate nel bilancio stesso. In altre parole, la nota integrativa deve invece presentarsi come elemento informativo di supporto indispensabile all'unitaria comprensione del bilancio.

## Principio di attendibilità e verificabilità dell'informazione

---

- L'Oic 11 enuncia il postulato della verificabilità dell'informazione come segue: *«L'informazione patrimoniale, economica e finanziaria fornita dal bilancio deve essere verificabile attraverso un'indipendente ricostruzione del procedimento contabile, tenendo conto anche degli elementi soggettivi».*

# Immobilizzazioni immateriali

## Immobilizzazioni immateriali

- L'art. 2424-bis, c.c., definisce «*immobilizzazioni*» quegli elementi patrimoniali destinati ad un uso durevole. All'interno di questa categoria rientrano anche le immobilizzazioni alle quali manca la caratteristica di «*tangibilità*» e che sono per tale ragione definite «*immateriali*»;
- L'accezione comprende tutti i costi che non esauriscono la loro utilità in un solo periodo bensì manifestano i benefici economici su un arco temporale di più esercizi;
- Di conseguenza, si includono anche gli oneri pluriennali e cioè quei costi non collegati all'acquisizione ovvero alla produzione interna di un bene o di un diritto ma che non esauriscono l'utilità nell'esercizio in cui sono sostenuti.

## Immobilizzazioni immateriali

- L'accezione «*immobilizzazioni immateriali*» comprende:
  - L'avviamento;
  - I beni immateriali:
    - diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno;
    - concessioni, licenze, marchi e diritti simili.
  - I costi pluriennali che non si concretizzano nell'acquisizione o produzione interna di beni o diritti:
    - costi di impianto e di ampliamento;
    - costi di ricerca e di sviluppo e di pubblicità, ecc.;
  - I costi interni ed esterni sostenuti per beni immateriali in corso di produzione o di acquisto, compresi i relativi acconti.

## Iscrizione in bilancio (art. 2426, c.c. e Oic 24)

- Le immobilizzazioni immateriali sono iscritte in bilancio se hanno in sé tre caratteristiche fondamentali e cioè se:
  - si riferiscono a costi effettivamente sostenuti;
  - non esauriscono la propria utilità nell'esercizio di sostenimento;
  - manifestano la capacità di produrre benefici economici futuri.
- Le immobilizzazioni possono essere realizzate internamente ovvero possono essere acquisite a titolo di proprietà o a titolo di godimento;
- Qualora un bene immateriale sia acquisito a titolo gratuito non ne è consentita la capitalizzazione;
- Non è, altresì, concessa la possibilità di capitalizzare costi precedentemente addebitati a conto economico.

## Obbligo o facoltà di iscrizione

- Altro problema è quello di stabilire se si tratti di obbligo ovvero di semplice facoltà l'iscrizione dei costi relativi alle immobilizzazioni immateriali nello stato patrimoniale tra le attività. In tal senso si può fare un distinguo tra:
  - **Beni immateriali:** questi, in particolare se soggetti a tutela giuridica, sono obbligatoriamente da iscrivere nelle rispettive voci dello stato patrimoniale;
  - **Costi pluriennali:** visto l'alto grado di aleatorietà e di discrezionalità di valutazione prevale il principio di prudenza e pertanto vi sarà solamente la facoltà di iscrivere detti valori nell'attivo dello stato patrimoniale.
- Diverso il discorso per l'avviamento che, se acquistato a titolo oneroso, può essere iscritto nell'attivo con il consenso del collegio sindacale (ove esistente).

## Costo di acquisto e di realizzazione (art. 2426, c.c. e Oic 24)

- Le immobilizzazioni immateriali sono iscritte al costo di acquisto o di realizzazione; in particolare:
  - **costo d'acquisto:** si comprendono in esso anche i costi accessori e cioè quelli eventuali altri oneri collegati al bene o al loro utilizzo;
  - **costo di realizzazione:** sono computati tutti i costi direttamente imputabili alla formazione dell'immobilizzazione. È possibile comprendere anche altri costi, di indiretta imputazione, relativi al periodo di formazione e fino al momento dal quale la stessa può essere utilizzata; con gli stessi criteri possono essere aggiunti gli oneri relativi al finanziamento della realizzazione.

## Vita utile

- Altro concetto fondamentale per l'iscrizione in bilancio delle immobilizzazioni immateriali è quello di **vita utile**, definita come:
  - periodo di tempo durante il quale l'impresa prevede di poter utilizzare l'immobilizzazione, ovvero;
  - quantità di unità di prodotto (o misura simile) che l'impresa si attende di poter ottenere tramite l'uso della immobilizzazione.
- Anche se il bene ha una durata limitata nel tempo, ciò non toglie che la vita utile possa essere indeterminata. In questo caso nulla vieta di fissarla convenzionalmente su base prudenziale, prendendo a base gli elementi pertinenti a disposizione.

## Ammortamento

- Il valore delle immobilizzazioni deve essere rettificato dagli ammortamenti che consistono in un processo di ripartizione del costo in funzione del periodo in cui l'impresa trae beneficio dalla relativa immobilizzazione;
- Più specificamente, il costo delle immobilizzazioni anche immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione;
- Sul punto la relazione ministeriale al D.Lgs. 127/1991 spiega che la formula «*in relazione con la residua possibilità di utilizzazione*» pare la più idonea al fine di ricomprendere tutte le componenti dell'ammortamento (usura fisica, superamento tecnologico, minore vendibilità del prodotto ottenuto con l'impianto, ecc.).

## Ammortamento

- Il processo di ammortamento deve essere «*sistematico*» e in tal modo si intende evitare che detto ammortamento sia accelerato ovvero rallentato nei vari esercizi a seconda della convenienza;
- L'ammortamento, invece, deve essere effettuato in conformità a piani prestabiliti. Ciò non significa necessariamente che il piano d'ammortamento debba prevedere aliquota costante;
- Resta ferma la possibilità di ristrutturare il piano e rivisitare i coefficienti di ammortamento qualora mutino le condizioni di utilizzazione dei cespiti;
- L'ammortamento decorre dal momento in cui l'immobilizzazione è disponibile per l'utilizzo o comunque cominci a produrre benefici economici per l'impresa.

## Perdita durevole di valore

- In taluni casi la residua possibilità di utilizzazione delle immobilizzazioni immateriali deve essere soggetta ad un riesame nonché ad una conferma costante nel tempo;
- È il caso in cui, durante la vita utile di un'immobilizzazione, si modificano certe condizioni di utilizzo delle immobilizzazioni immateriali ovvero di operatività della stessa società;
- L'immobilizzazione che, alla data della chiusura dell'esercizio, risulti durevolmente di valore inferiore a quello determinato precedentemente, deve essere iscritta a tale minor valore, ricorrendo ad una apposita svalutazione;
- Questa ipotesi è molto rara, in quanto una perdita di valore duratura deve derivare da fatti gravi da valutarsi con molta attenzione.

## Ripristino di valore

- Quando vengono meno in tutto o in parte le cause che hanno determinato la svalutazione, questa non può essere mantenuta nei successivi bilanci (art. 2426, n. 3, c.c.);
- Sul punto l'Oic 1, afferma che l'obbligo di ripristino è riferito *«al minor valore tra il valore d'uso stimato al momento del ripristino stesso ed il valore della immobilizzazione precedente alla svalutazione, ridotto degli ammortamenti rilevati in assenza della svalutazione»*.
- Per talune categorie di immobilizzazioni immateriali come l'avviamento ed i costi pluriennali, il ripristino di valore non può comunque trovare applicazione, in quanto non può verificarsi il presupposto della variazione degli elementi che ne avevano determinato la svalutazione.

## Rivalutazioni

- Il Codice civile non specifica quali rivalutazioni siano effettivamente ammesse mentre l'Oic 24 stabilisce che il valore di bilancio dei beni immateriali può comprendere rivalutazioni del costo solamente se queste vengono effettuate in applicazione di leggi di rivalutazione;
- La rivalutazione delle immobilizzazioni immateriali (a differenza del ripristino di valore conseguente al venir meno delle ragioni di una precedente svalutazione) non costituisce componente del conto economico, ma deve essere accreditata alle riserve di patrimonio netto nell'esercizio in cui viene effettuata (voce A.III, «*Riserve di rivalutazione*»).

## Costi di impianto e di ampliamento (B.I.1)

- L'Oic 24 specifica che con detta espressione si indicano gli oneri sostenuti in modo non ricorrente, per:
  - la costituzione della società (costi relativi all'atto costitutivo, consulenze dirette alla sua formulazione, ottenimento delle licenze e permessi) o dell'azienda (costi sostenuti per rendere operativa la struttura aziendale iniziale, spese sostenute per gli studi preparatori, per le ricerche di mercato, ecc.);
  - l'ampliamento della società e dell'azienda inteso non già come il naturale semplice processo di accrescimento quantitativo e qualitativo dell'impresa, ma come una vera e propria espansione della stessa in direzioni ed in attività precedentemente non perseguite, ovvero verso un ampliamento straordinario.

## Costi di impianto e di ampliamento (B.I.1)

- L'art. 2426, co. 1, n. 5, c.c., stabilisce che i costi di impianto e di ampliamento aventi utilità pluriennale possono essere iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale solo previo consenso del collegio sindacale (ove esistente);
- L'art. 2426, n. 5, c.c. stabilisce che l'ammortamento dei costi di impianto e di ampliamento debba esaurirsi in un periodo non superiore a 5 anni;
- Fino a quando l'ammortamento non è stato completato possono essere distribuiti dividendi solo se residuano riserve disponibili sufficienti a coprire l'ammontare dei costi non ammortizzati;
- Qualora l'utilità futura fosse venuta meno, il valore capitalizzato deve essere svalutato proporzionalmente alla riduzione dell'utilità attesa.

# Scritture contabili

*Al ricevimento della liquidazione della fattura*

Diversi	A Fornitori di servizi		1.210
Spese di costituzione		1.000	
IVA a credito		210	

*Al momento del pagamento della fattura e della ritenuta fiscale*

Fornitori di servizi	A Diversi		1.210
	Banca c/c	1.010	
	Erario c/ritenute	200	

*Al momento del versamento della ritenuta*

Erario c/ritenute	A Banca c/c		200
-------------------	-------------	--	-----

# Scritture contabili

## *Rilevazione quota annua ammortamento*

Ammortamento spese di costituzione	A	Spese di costituzione	200
------------------------------------	---	-----------------------	-----

## *Rilevazione svalutazione*

Svalutazione spese di costituzione	A	Spese di costituzione	100
------------------------------------	---	-----------------------	-----

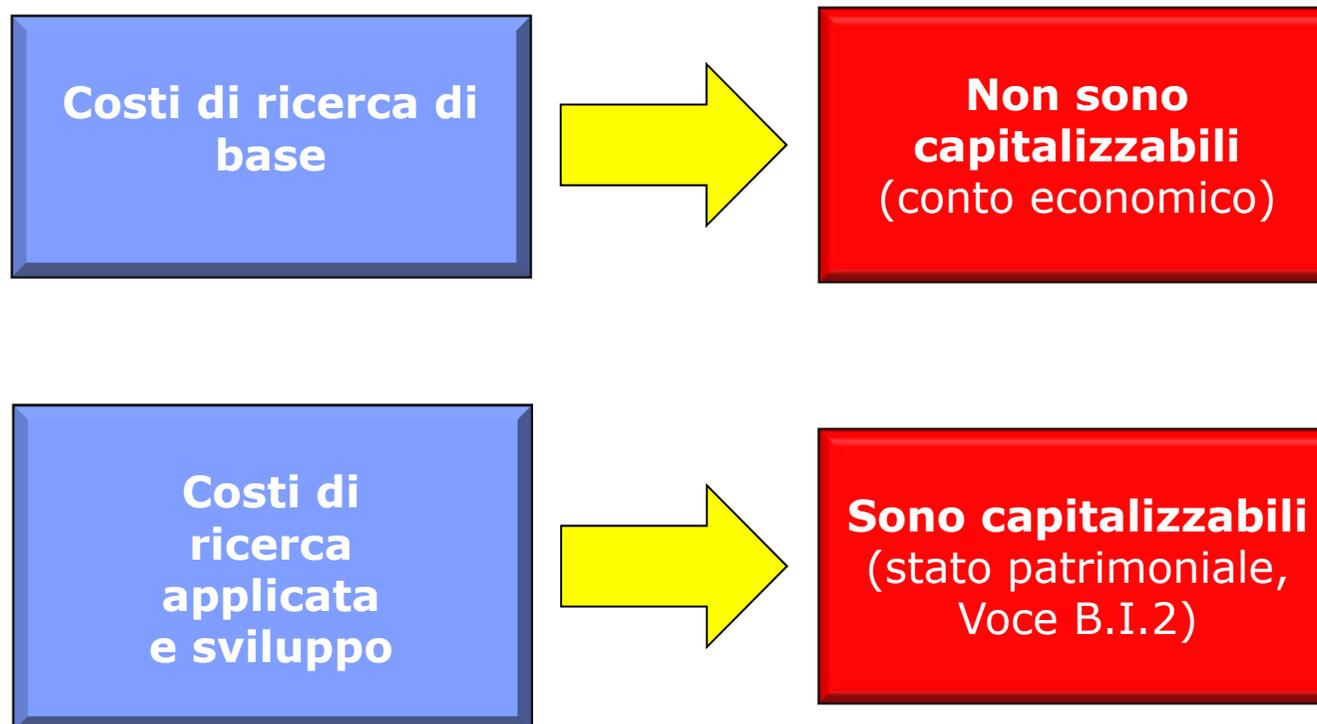
## Aspetti fiscali

- L'art. 108, co. 4, TUIR prevede una sospensione della deducibilità dei costi di impianto e di ampliamento capitalizzati, disponendo che essi debbano essere portati in deduzione del reddito d'impresa a partire dall'esercizio nel quale sono conseguiti i primi ricavi;
- Tale trattamento si traduce in una deroga al principio di competenza previsto dall'art. 109, TUIR, per tener conto del principio della correlazione tra costi e ricavi.
- Si segnala pertanto una divergenza tra la normativa civilistica e quella fiscale, infatti:
  - la norma fiscale sospende la deducibilità di tali spese sino al momento in cui la società inizia a produrre ricavi;
  - l'art. 2426, comma 1, n. 5, c.c., impone la necessità di ammortizzare il costo capitalizzato nell'arco del primo quinquennio di vita.

## Costi di ricerca e di sviluppo (B.I.2)

- L'Oic 24 opera una distinzione fra costi sostenuti:
  - **per la ricerca di base:** costi relativi a studi, indagini e ricerche che non hanno una finalità definita con precisione, ma che sono da considerarsi di utilità generica all'impresa;
  - **per la ricerca applicata o finalizzata ad uno specifico prodotto o processo produttivo:** costi relativi a studi e ricerche che si riferiscono direttamente alla possibilità ed utilità di realizzare uno specifico progetto;
  - **per lo sviluppo:** costi collegati all'applicazione dei risultati della ricerca o di altre conoscenze possedute o acquisite in un progetto o programma per la produzione di materiali, strumenti, prodotti processi, sistemi o servizi nuovi o sostanzialmente migliorati, prima dell'inizio della produzione commerciale o dell'utilizzazione.

## Costi di ricerca e di sviluppo (B.I.2)



## Costi di ricerca e di sviluppo (B.I.2)

- Condizioni per la capitalizzazione:
  - I costi devono essere relativi ad un prodotto o processo chiaramente definito;
  - I costi devono essere riferiti ad un progetto realizzabile dal punto di vista tecnico;
  - I costi devono essere relativi ad un progetto con risorse adeguate alla realizzazione;
  - I costi devono essere recuperabili tramite i ricavi che nel futuro si svilupperanno dall'applicazione del progetto.
- L'art. 2426, n. 5, c.c. stabilisce che per poter iscrivere detti costi nell'attivo dello stato patrimoniale è necessario il consenso del Collegio sindacale (ove esistente);
- L'ammortamento dei costi di ricerca e sviluppo deve esaurirsi in un periodo non superiore a 5 anni, a partire da quando il bene (o processo) risulti disponibile per l'utilizzazione economica (Oic 24).

# Scritture contabili

## *Sostenimento delle spese di ricerca e sviluppo*

Spese di ricerca e sviluppo (Ce)	A Debiti	1.000
----------------------------------	----------	-------

## *Capitalizzazione spese ricerca e sviluppo*

Spese di ricerca e sviluppo (Sp)	A Spese di ricerca e sviluppo (Ce)	1.000
----------------------------------	------------------------------------	-------

## *Rilevazione quota ammortamento*

Ammortamento spese di ricerca e sviluppo	A Spese di ricerca e sviluppo (Sp)	200
------------------------------------------	------------------------------------	-----

## Aspetti fiscali

- L'art. 108, co. 1, TUIR, dispone che *"le spese relative a studi e ricerche sono deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute ovvero in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi ma non oltre il quarto"*;
- Il D.L. 223/2006 aveva disposto la possibilità di dedurre le spese di ricerca e sviluppo sostenute a decorrere dal periodo d'imposta 2007, mediante utilizzo del quadro EC;
- La Finanziaria 2008 ha abrogato il quadro EC, eliminando la possibilità di effettuare tale deduzione extracontabile;
- L'unica possibilità di dedurre i costi di ricerca e sviluppo capitalizzati è adesso quella di rimandare la deduzione al momento in cui in esito agli studi e ricerche si otterranno immobilizzazioni materiali o immateriali (tramite ammortamento) oppure si potranno ritenere infruttuose le spese sostenute (rilevando una sopravv. passiva).

## Costi di pubblicità (B.I.2)

- I costi di pubblicità, per essere capitalizzabili, devono:
  - essere assimilati e funzionali ai costi di impianto e di ampliamento;
  - avere la caratteristica di eccezionalità e non di ricorrenza;
  - essere collegati alla fase di lancio di un nuovo prodotto;
  - essere relativi ad azioni dalle quali l'impresa ha la ragionevole aspettativa di ottenere duraturi ritorni economici.
- L'iscrizione a bilancio e l'ammortamento delle spese di pubblicità (per il lancio di un nuovo prodotto) seguono le stesse regole illustrate con riferimento alle spese di impianto e ampliamento;
- Per la capitalizzazione di detti costi occorre il consenso del collegio sindacale (ove esistente).

## Costi di pubblicità (B.I.2)

---

- I costi sostenuti per materiali promozionali debbono essere differiti ed imputati al conto economico:
  - nel periodo di distribuzione (se il materiale in questione ha vita relativamente breve come per esempio depliant);
  - lungo il periodo in cui si attendono benefici economici dalla loro distribuzione (se il materiale ha vita relativamente lunga come ad esempio, un catalogo di prodotti commercializzati dall'azienda).

# Scritture contabili

## *Sostenimento delle spese di pubblicità*

Spese di pubblicità (Ce)	A	Debiti	1.000
--------------------------	---	--------	-------

## *Capitalizzazione spese di pubblicità*

Spese di pubblicità (Sp)	A	Spese di pubblicità (Ce)	1.000
--------------------------	---	--------------------------	-------

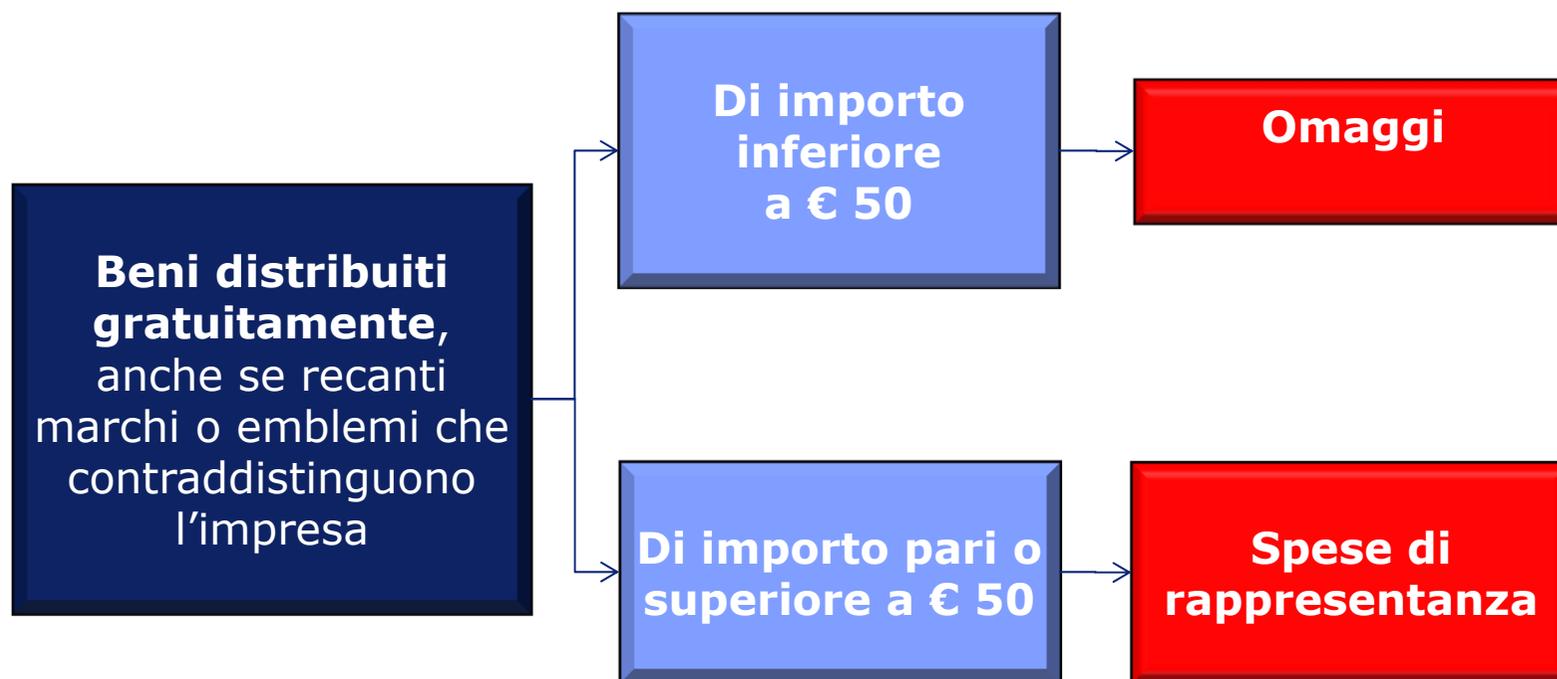
## *Rilevazione quota ammortamento*

Ammortamento spese di pubblicità	A	Spese di pubblicità (Sp)	200
----------------------------------	---	--------------------------	-----

## Aspetti fiscali

- In base all'art. 108, TUIR, le spese di pubblicità e propaganda sono deducibili:
  - nell'esercizio in cui sono state sostenute, oppure
  - in quote costanti nell'esercizio in cui sono state sostenute e nei quattro successivi.
- Al contrario, le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità stabiliti con apposito DM;
- Infine, occorre ricordare le spese di sponsorizzazione, sostenute per promuovere una determinata manifestazione a fronte della pubblicizzazione del proprio marchio o prodotti. In base alla RM 9/E del 1992, tali spese sono accomunate a quelle di pubblicità se esiste un contratto sinallagmatico tra sponsor e soggetto sponsorizzato.

# Omaggi



## Diritti di brevetto industriale (B.I.3)

- I diritti di brevetto industriale sono soggetti a particolare tutela, essendo considerati nel novero delle cd. «creazioni intellettuali»;
- L'Oic 24 chiarisce che il rilascio del brevetto non costituisce di per sé ragione sufficiente per l'iscrizione nell'attivo di un'immobilizzazione immateriale e che la durata legale del brevetto è solo uno degli elementi da valutare per determinarne l'ammortamento;
- I valori iscritti in tale voce, devono avere le caratteristiche tipiche delle immobilizzazioni immateriali, nonché la titolarità di un diritto esclusivo di sfruttamento, la recuperabilità dei costi di iscrizione attraverso benefici economici derivanti dall'applicazione del brevetto, la possibilità di determinare il costo in maniera attendibile.

## Diritti di brevetto industriale (B.I.3)

- I costi iscrivibili nella voce B.I.3, essendo liberamente trasferibili, possono essere rappresentati da:
  - **costi di produzione interna:** nel caso di brevetto realizzato internamente vale quanto previsto per i costi di ricerca e sviluppo (si aggiungono i costi accessori relativi alla domanda ed all'ottenimento del brevetto nei limiti della loro recuperabilità);
  - **costi di acquisizione da terzi:** il costo si iscrive in bilancio nell'esercizio in cui si realizza il passaggio di proprietà del brevetto ed è rappresentato dal costo diretto di acquisto e dagli oneri accessori, inclusi i costi di progettazione e quelli per gli studi di fattibilità ed implementazione.
- Secondo l'Oic 24 possono essere incluse nella suddetta voce di bilancio anche le licenze d'uso.

## Diritti di brevetto industriale (B.I.3)

---

- Negli esercizi successivi a quello di iniziale riconoscimento, il brevetto viene esposto in bilancio al suo valore netto contabile, scorporando pertanto i relativi ammortamenti;
- In altre parole, alla stregua di quanto visto per le altre immobilizzazioni immateriali, deve essere periodicamente accertato il permanere dell'utilità futura nonché il valore iscritto nello stato patrimoniale (che non deve eccedere il valore stimato dell'utilità futura attesa).

## Diritti di brevetto industriale (B.I.3)

- La legge non pone alcun limite alla durata dell'ammortamento dei diritti di brevetto industriale. L'Oic 24, pertanto, presume che in questo caso valga la regola generale di stima della vita utile dell'immobilizzazione sulla base della residua possibilità di utilizzazione, posto il limite massimo dato dalla durata legale del brevetto;
- Si possono pertanto verificare due casi:
  - la durata dell'ammortamento coincide con la durata legale del brevetto: se ci si aspetta che, ragionevolmente, si possano ottenere benefici economici apprezzabili nel periodo di durata legale del brevetto;
  - la durata dell'ammortamento è più breve rispetto a quella legale del brevetto.

## Aspetti fiscali

- La categoria dei beni immateriali, regolata dall'art. 103 del TUIR, presenta una distinzione tra:
  - **beni immateriali:** per i quali la norma fiscale prevede una durata prefissata dell'ammortamento;
  - **beni immateriali ammortizzabili:** per i quali l'ammortamento è determinato in funzione della durata del contratto o imposto dalla legge.
- Appartengono alla prima categoria i diritti di utilizzazione di opere d'ingegno ed i brevetti industriali: tali beni dovranno essere ammortizzati in misura non superiore alla metà del costo;
- Il Legislatore impone quindi una durata minima del procedimento di ammortamento, che non potrà essere inferiore a due esercizi: il contribuente può però optare per una ripartizione su di un arco temporale più ampio.

## Diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno (B.I.3)

---

- A norma dell'art. 2575 c.c., formano oggetto del diritto di autore le opere d'ingegno di carattere creativo, appartenenti alle scienze, letteratura, musica, arti figurative, architettura e alla cinematografia o altri mezzi multimediali di espressione;
- Dal momento della creazione dell'opera, all'autore di essa spetta il diritto esclusivo di pubblicarla e di utilizzarla in ogni forma e modo purché nei limiti fissati dalla legge;
- L'acquisto del diritto d'autore può essere esercitato da più persone pro indiviso ovvero può spettare a soggetti diversi dall'autore stesso (ad esempio nel caso delle cinematografie in cui i diritti morali competono al regista, mentre quelli patrimoniali al produttore).

## Diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno (B.I.3)

---

- Il diritto d'autore può essere trasferito attraverso atti di disposizione *inter vivos* come:
  - contratto di edizione: l'autore concede all'editore il diritto di pubblicazione dell'opera e l'editore si obbliga a riprodurre l'opera e a metterla in vendita ad un prezzo prestabilito dietro pagamento di un compenso;
  - contratto di rappresentazione e di esecuzione: l'autore concede la possibilità di rappresentare e eseguire pubblicamente l'opera contro pagamento di un compenso.
- I diritti di sfruttamento delle opere di ingegno sono liberamente trasferibili e, pertanto, i costi iscrivibili possono essere rappresentati sia dai costi di produzione interna che di acquisizione esterna.

## Diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno (B.I.3)

---

- Per iscrivere un valore immateriale nell'attivo di stato patrimoniale è necessaria l'esistenza delle caratteristiche tipiche delle immobilizzazioni immateriali:
  - la titolarità di un diritto esclusivo di sfruttamento;
  - la recuperabilità dei costi di iscrizione attraverso benefici economici derivanti dall'applicazione del brevetto;
  - la possibilità di determinare il costo in maniera attendibile.
- In tale ambito, valgono per l'ammortamento le stesse regole viste per i diritti di brevetto industriale;
- Considerando l'aleatorietà connessa allo sfruttamento di tali diritti, l'Oic 24 presume, tuttavia, che debba essere effettuato un ammortamento di durata ragionevolmente breve.

## Aspetti fiscali

---

- Per i diritti relativi alle opere di ingegno vale, in materia fiscale, quanto detto per i diritti di brevetto industriale.

## Concessioni, licenze, marchi e diritti simili (B.I.4)

### Concessioni:

- Sono provvedimenti con i quali la pubblica amministrazione trasferisce ad altri soggetti i propri diritti o poteri, con i relativi oneri ed obblighi;
- La somma iniziale *una tantum* si deve iscrivere nella voce B.I.4 ed ammortizzare in relazione alla durata della concessione stessa;
- Sono iscrivibili in tale voce i costi interni e diretti, sostenuti per l'ottenimento della concessione, tenuti distinti dai costi di progettazione e dagli altri costi che devono sostenersi per la gestione della concessione;
- Nel caso in cui la concessione venga acquisita a titolo oneroso da terzi il costo viene ammortizzato in relazione alla durata residua della concessione.

## Concessioni, licenze, marchi e diritti simili (B.I.4)

---

### **Licenze:**

- Sono autorizzazioni con le quali si consente l'esercizio di attività (licenze di commercio al dettaglio, ecc.);
- Per l'ammortamento valgono le stesse regole in precedenza in relazione ai diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno.

## Concessioni, licenze, marchi e diritti simili (B.I.4)

### Marchio:

- È uno dei segni distintivi dell'azienda (insieme alla ditta e all'insegna). L'iscrizione del marchio tra le immobilizzazioni immateriali può avvenire a seguito di:
  - **produzione interna:** i costi iscrivibili nello stato patrimoniale sono soltanto i costi diretti, interni ed esterni, sostenuti per la produzione del segno distintivo secondo i criteri illustrati relativamente ai costi di ricerca e sviluppo;
  - **acquisizione a titolo oneroso da terzi:** nel caso in cui il marchio venga ottenuto tramite l'acquisizione di azienda esso deve essere separatamente valutato ed iscritto in bilancio in base al suo valore corrente. Il periodo di ammortamento non può eccedere 20 anni ed è collegato al periodo di produzione e commercializzazione in esclusiva dei prodotti cui il marchio si riferisce.
- Non è iscrivibile il marchio ricevuto a titolo gratuito.

## Concessioni, licenze, marchi e diritti simili (B.I.4)

---

### **Diritti simili:**

- Con questa definizione il Legislatore non ha voluto escludere, in una materia in continua evoluzione come quella dei beni immateriali, il sorgere di rapporti giuridici diversi da quelli oggi conosciuti;
- In questa categoria rientrano i segni distintivi dell'impresa (ditta, insegna) e il franchising;
- Anche i costi di know-how prodotti internamente rientrano nella voce in esame se sono tutelati giuridicamente.

### **Marchi:**

- Il trattamento è analogo a quello descritto per i brevetti, con la differenza che la quota imputabile a ciascun esercizio dovrà essere computata in misura non superiore a 1/18 del costo;
- La deduzione in un periodo non inferiore a 18 anni è stata introdotta dall'art. 37, D.L. 223/2006 a valere anche sui marchi acquisiti precedentemente all'entrata in vigore della citata norma.

### **Concessioni, licenze e diritti simili:**

- Per quanto riguarda la modalità di deduzione del costo capitalizzato per l'acquisizione di tali beni immateriali, il comma 2 dell'art. 103 del TUIR prevede una ripartizione fiscale del costo strettamente correlata alla durata di utilizzazione prevista dal contratto ovvero dalla legge;
- Non viene specificato se le quote debbano essere costanti o meno; la norma propone però una ripartizione strettamente correlata alla durata del diritto all'utilizzo di tale bene immateriale, ragion per cui pare corretto affermare che le quote di ammortamento debbano essere di uguale importo.

## Avviamento (B.I.5)

- Per avviamento si intende l'attitudine dell'azienda a produrre utili in misura superiore a quella ordinaria; detta attitudine deriva da:
  - fattori specifici che non hanno valore autonomo, pur concorrendo positivamente alla produzione del reddito ed essendosi formati nel tempo in modo oneroso;
  - incrementi di valore che il complesso dei beni aziendali acquisisce rispetto alla somma dei valori dei singoli beni, in virtù dell'organizzazione aziendale.
- L'avviamento può assumere due diversi significati:
  - avviamento generato internamente, il quale non è definibile in termini di oneri e costi ad utilità differiti nel tempo e pertanto non ha in sé i requisiti necessari per essere iscritto in bilancio;
  - avviamento acquisito a titolo oneroso.

## Avviamento (B.I.5)

- L'avviamento, per essere iscritto, deve avere le seguenti caratteristiche:
  - deve essere costituito originariamente da oneri e costi che garantiscano benefici economici futuri;
  - deve avere un valore quantificabile, in quanto incluso nel corrispettivo pagato per l'acquisizione di un'azienda;
  - non deve essere suscettibile di una vita propria, indipendente e separata dal complesso aziendale (non deve essere considerato come un bene immateriale a sé stante, oggetto di diritti e rapporti autonomi).
- L'art. 2426, n. 6, c.c., prevede che l'avviamento possa essere iscritto nell'attivo dello stato patrimoniale solo previo consenso del collegio sindacale (ove esistente), se acquisto a titolo oneroso, nei limiti del costo per esso sostenuto.

## Avviamento (B.I.5)

- L'avviamento deriva:
  - dalla differenza tra il prezzo complessivo sostenuto per l'acquisizione dell'azienda (o valore di conferimento) ed il valore corrente attribuito agli altri elementi patrimoniali attivi e passivi che la compongono ovvero
  - da un'eccedenza del costo di acquisizione della società incorporata o fusa, o del patrimonio trasferito dalla scissa alla beneficiaria, rispetto al patrimonio netto espresso a valori correnti, qualora si tratti di avviamento in ambito di un'operazione di fusione o scissione.
- Al momento in cui si acquisisce un'azienda occorre pertanto valutare se l'eccedenza del costo di acquisizione rispetto al valore corrente dei beni e degli altri elementi patrimoniali acquisiti possa oppure no essere considerata un'immobilizzazione immateriale.

## Avviamento (B.I.5)

- L'eccedenza del costo di acquisizione rispetto al valore corrente dei beni e degli altri elementi patrimoniali acquisiti può essere:
  - un maggior valore dell'azienda acquisita, recuperabile tramite i redditi futuri generati dalla stessa. In tal caso tale eccedenza è iscritta nell'attivo dello stato patrimoniale;
  - dovuta ad un «cattivo affare» ovvero a decisioni dell'acquirente, incorporante o risultante dalla fusione, che non siano direttamente correlabili alla redditività dell'azienda acquisita, incorporata, fusa o beneficiaria della scissione. In tal caso detta eccedenza è considerata quale componente negativa di reddito.

## Scritture contabili

- A titolo di esempio prendiamo il caso di un acquisto di azienda da parte di una società "X" S.p.A. L'azienda acquisita è così costituita:
  - impianti e macchinari 1.000
  - debiti 900
  - clienti 300
- Il prezzo di acquisizione è pattuito a 500. L'avviamento è pertanto pari a 100 [500 - (1.000+300-900)].

*Acquisto d'azienda"*

<i>Diversi</i>	A	<i>Diversi</i>	
Impianti e macchinari			1.400
Clienti			1.000
Avviamento			300
		Debiti	100
		Azienda c/acquisto	900
			500

## Avviamento (B.I.5)

- L'avviamento iscritto tra le attività deve essere ammortizzato in maniera conforme rispetto alla sua vita utile purché entro i seguenti limiti:
  - l'ammortamento deve essere sistematico, preferibilmente a quote costanti;
  - il periodo di ammortamento non può superare 5 anni, salvo non risulti ragionevole supporre che la vita utile dell'avviamento sia sicuramente superiore ai cinque anni. In quest'ultimo caso l'ammortamento non dovrà comunque superare 20 anni e le ragioni che giustificano tale proroga dovranno essere illustrate in nota integrativa.
- In sede di chiusura del bilancio, si dovrà porre in essere una rigorosa analisi del valore residuo (cd. *impairment test*), al fine di rilevare eventuali riduzioni di valore attraverso la svalutazione esplicita della voce «Avviamento».

## Aspetti fiscali

- Il costo relativo all'avviamento iscritto nell'attivo patrimoniale può essere speso in ciascun esercizio per un importo non superiore a 1/18 del costo stesso;
- La conseguenza di tale previsione è quella per cui ordinariamente si produrrà un disallineamento di valori civili e fiscali: infatti, l'ammortamento del bene si esaurirà prima della deducibilità fiscale;
- La differenza tra ammortamento transitato a conto economico e quello fiscalmente deducibile sarà oggetto di variazioni aumentative nel quadro RF della dichiarazione dei redditi;
- Una volta che sarà esaurito il valore civile del bene, la frazione di costo ancora deducibile fiscalmente potrà essere dedotta attraverso variazioni in diminuzione.

## Immobilizzazioni in corso e acconti (B.I.6)

- In questa voce vanno iscritti:
  - i costi sostenuti per immobilizzazioni immateriali (brevetti o marchi) per le quali non sia ancora stata acquisita la piena titolarità del diritto;
  - i costi sostenuti per progetti non ancora completati (costi di ricerca e sviluppo);
  - i versamenti a fornitori per anticipi riguardanti l'acquisizione di immobilizzazioni immateriali.
- I valori iscritti in questa voce non si possono ammortizzare fino a quando non viene acquisita la titolarità del diritto o non è stato completato il progetto;
- In quel momento, detti valori vanno riclassificati nelle rispettive voci di competenza delle immobilizzazioni immateriali.

## Aspetti fiscali

---

- Trattandosi di costi sospesi e quindi non ammortizzabili (lo saranno solo quando l'immobilizzazione sarà completata) tali poste risultano essere del tutto irrilevanti dal punto di vista fiscale.

## Altre immobilizzazioni immateriali (B.I.7)

- La voce «*Altre*» delle immobilizzazioni immateriali ha carattere residuale e raggruppa le immobilizzazioni non comprese nelle voci precedenti;
- L'Oic 24 tratta le seguenti ipotesi di costi da inserire nella voce in esame:
  - costi per l'acquisizione di commesse e relativi costi pre-operativi;
  - costi per migliorie e spese incrementative su beni di terzi;
  - diritti reali di godimento su azioni;
  - oneri accessori su finanziamenti;
  - costi per il trasferimento e per il riposizionamento di cespiti.

## Altre immobilizzazioni immateriali (B.I.7)

### Costi di software:

- L'Oic 24, nel definire tali costi, fa un distinguo tra:
  - **software di base:** è costituito dall'insieme delle istruzioni indispensabili per il funzionamento dell'hardware. I costi per la produzione o l'acquisto vanno capitalizzati insieme all'hardware al quale sono pertinenti. Il relativo ammortamento va effettuato nel periodo minore tra quello di utilità futura del software di base e la vita utile del bene al quale il software si riferisce;
  - **software applicativo:** è costituito dall'insieme delle istruzioni che consentono l'utilizzo di funzioni del software di base al fine di soddisfare specifiche esigenze dell'utente.

## Altre immobilizzazioni immateriali (B.I.7)

### Software applicativo:

- **acquisto a titolo di proprietà:** i relativi costi vanno iscritti nella voce B.I.3 e vanno ammortizzati a quote costanti nel periodo di prevista utilità futura, se determinabile; altrimenti, in tre esercizi;
- **licenza d'uso a tempo indeterminato:** i relativi costi vanno iscritti nella voce B.I.3. Il periodo di ammortamento è lo stesso dell'acquisto a titolo di proprietà;
- **licenza d'uso a tempo determinato:** se il contratto prevede il pagamento di un corrispettivo:
  - periodico: i relativi costi devono essere imputati a conto economico quando sostenuti;
  - una tantum: i relativi costi devono essere iscritti nella voce B.I.4 e vanno ammortizzati a quote costanti nel periodo di durata della licenza d'uso;
- ...

## Altre immobilizzazioni immateriali (B.I.7)

### Software applicativo:

- **prodotto per uso interno «tutelato»:** i relativi costi sostenuti internamente vanno iscritti nella voce B.I.3. La metodologia di calcolo degli ammortamenti è la stessa del software acquistato a titolo di proprietà;
- **prodotto per uso interno «non tutelato»:** i relativi costi possono essere o imputati come costi nel periodo di sostenimento o, se hanno dato luogo a programmi utilizzabili per un certo numero di anni all'interno dell'impresa, capitalizzati ed iscritti nella voce B.I.7. In questi casi, l'ammortamento dovrebbe essere effettuato in un periodo correlato al previsto utilizzo del software in azienda, se ragionevolmente determinabile, altrimenti in tre esercizi a partire da quello di sostenimento dei costi.

## **Altre spese (art. 108, Tuir):**

- Con riferimento alle spese pluriennali per le quali non vi sia specifica disposizione che ne regoli il trattamento (es. migliorie su beni di terzi), l'art. 108 del Tuir prevede una regola generale che ne disciplina la relativa deducibilità: ai fini dell'individuazione del trattamento tributario applicabile occorre rifarsi necessariamente ai criteri civilistici di imputazione di tali spese;
- Ciò significa che esiste piena simmetria tra criterio di ripartizione del costo previsto dal punto di vista contabile e corrispondente deducibilità ammessa: non vi sarà pertanto nessuna esigenza di operare riprese in dichiarazione dei redditi.

### **Spese incrementative su beni di terzi:**

- Tale fattispecie è costituita da migliorie apportate a beni da soggetti che, pur detenendo il bene a vario titolo (leasing, comodato, locazione), non ne sono proprietari;
- In base alla tesi prevalente, le spese in oggetto sono qualificabili tra le altre immobilizzazioni immateriali, con conseguente iscrizione di dette spese alla voce B.I.7 dell'attivo dello stato patrimoniale. Questo richiede che dette spese siano ammortizzate secondo la durata del contratto ovvero dell'utilità stimata delle spese.
- Sarà perciò il minore tra questi due elementi (durata del contratto e utilità futura) che l'impresa dovrà considerare come limite massimo per fissare il periodo di ammortamento delle spese incrementative su beni di terzi.

## Spese incrementative su beni di terzi:

- Con particolare riferimento alle spese sostenute su immobili di terzi, l'Amministrazione finanziaria ha affermato che: *«L'art. 74 [oggi art. 108], comma 3, del Tuir non stabilisce uno specifico criterio di deducibilità delle altre spese relative a più esercizi (tra le quali quelle relative alla ristrutturazione di immobili condotti in locazione), disponendone la deducibilità nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio. Si ritiene al riguardo che i criteri civilistici di ripartizione delle spese in esame costituiscano presupposto per la determinazione della quota di dette spese, imputabile al reddito dell'esercizio».*