

Da Unico15 alle novità fiscali dell'autunno 2015

Analisi e commenti

a cura del Dott. Danilo Sciuto

DA UNICO15 ALLE NOVITA' FISCALI DI AUTUNNO : AGENDA

- La correzione degli errori di compilazione del modello Unico: le dichiarazioni integrative a favore e a sfavore dei contribuenti
- Il punto sul ravvedimento operoso
- Studi di settore: indicazioni comportamentali; le comunicazioni di anomalia degli studi di settore 2011-2013
- L'attuazione della delega fiscale: I DD.Lgs. pubblicati il 9/10/15
- Novità in tema di bilanci di esercizio
- Risposte a quesiti

La correzione degli errori di compilazione di Unico15: dichiarazioni integrative a favore e sfavore

L'errore più grave, l'omessa presentazione:

la dichiarazione "tempestiva" e

i comportamenti da tenere in caso di decorso del termine dei 90 gg. (nuovo art. 1 D.Lgs. 471/97)

L'impegno a trasmettere e la sanzione per gli intermediari: da 516 a 51.614 euro

Cassazione, sentenza n. 11741/15 e 12682/15: applicabile il cumulo giuridico (art. 12 D.Lgs. 472/97)

I vari tipi di dichiarazione integrativa

Dichiarazione integrativa	Per correggere errori o omissioni: - che hanno causato un maggior debito o un minor credito
Dichiarazione integrativa: modalità	è necessario evidenziare quali quadri o allegati sono oggetto di aggiornamento e quali no. "1" nessuna modifica; "2" nuovo quadro o quadro modificato; "3" quadro eliminato.

Decorsi 90 gg dal termine per la presentazione, le scelte ivi contenute non possono essere emendate (ad es., rateizzazione plusvalenza, tassazione ordinaria/separata); sono salve le opzioni.

I vari tipi di dichiarazione integrativa - segue

Dichiarazione integrativa (art. 2, co. 8-ter, DPR. n. 322/98) – entro 120 gg dal termine di presentazione	Per modificare la richiesta di rimborso in scelta della compensazione
---	---

I vari tipi di dichiarazione integrativa - segue

Dichiarazione integrativa a favore

Per correggere errori o omissioni:

- che hanno causato un minor debito o un maggior credito
- non rilevanti per la determinazione della base imponibile, dell'imposta, né per il versamento del tributo e che non siano di ostacolo all'esercizio dell'attività di controllo

La dichiarazione integrativa a favore in presenza di errori commessi in esercizi precedenti

la disciplina fiscale degli errori:

- la circolare 31/e/2013
- la circolare 3/e/2014

Riconciliazione errori in RS di Unico

Il quadro RS

I soggetti utilizzatori

nel rigo RS151 va indicato:

- nelle colonne 1 e 2, rispettivamente, la data di inizio e fine del periodo d'imposta in cui sono stati commessi gli errori contabili

Nei rigi da RS152 a RS160 va indicato:

- nelle colonne 1, 2, 3 e 4, il riferimento al campo della dichiarazione relativa al periodo d'imposta di cui alle colonne 1 e 2 del rigo RS151 nel quale sarebbe stato indicato un diverso importo rispetto al valore originariamente dichiarato, qualora non fosse stato commesso l'errore contabile; in particolare, va indicato, rispettivamente, in colonna 1 il quadro, in colonna 2 il numero del modulo, in colonna 3 il numero di rigo e in colonna 4 il numero della colonna (ad esempio, se deve essere richiamato il rigo RF4, colonna 1, del primo modulo, le colonne 1, 2, 3 e 4 vanno così compilate: RF – 1 – 4 – 1).
- in colonna 5, il diverso importo che sarebbe stato dichiarato nel campo individuato nelle precedenti colonne, rispetto al valore originariamente dichiarato, qualora non fosse stato commesso l'errore contabile.

Nei righi da RS161 a RS180 vanno riportati gli effetti sulle dichiarazioni relative ai periodi d'imposta successivi (fino al periodo d'imposta precedente a quello oggetto della presente dichiarazione integrativa), derivanti dalla riliquidazione delle dichiarazioni relative ai periodi d'imposta nei quali sono stati commessi gli errori contabili.

RS161	Data inizio periodo d'imposta			Data fine periodo d'imposta			Codice fiscale										Errori Contabili	
	1	giorno	mese	anno	2	giorno	mese	anno	3									4
RS162	Quadro		Modulo		Rigo		Colonna		Importo Variato									
	1		2		3		4		5									
RS163																		,00
RS164																		,00
RS165																		,00
RS166																		,00
RS167																		,00
RS168																		,00
RS169																		,00
RS170																		,00

Il punto sul ravvedimento operoso

Il nuovo corso collaborativo: l'adempimento volontario del contribuente

Compliance $\Rightarrow$ % di adempimento spontaneo (Il 'precedente' delle lettere da redditometro)

L'Agenzia delle entrate mette a disposizione del contribuente, ovvero del suo intermediario gli elementi e le informazioni in suo possesso, relativi anche a:

- ricavi o compensi, redditi, volume d'affari e valore della produzione,
- agevolazioni, deduzioni o detrazioni, nonché crediti d'imposta, anche qualora non spettanti.

Il contribuente può segnalare all'Agenzia delle entrate eventuali elementi, fatti e circostanze dalla stessa non conosciuti [ad es., tre provvedimenti su rateizzazione plusvalenze, anomalie studi di settore, spesometro].





DICHIARAZIONE INTEGRATIVA Art. 2 co. 8 DPR 322/98 (il comma 8-bis e la c.m. 31/E)

“.....ferma restando l’applicazione dell’art. 13 del DLgs. 472/97”

Possibile integrazione delle dichiarazioni “a favore” e “a sfavore” senza limiti di tempo

Effetti sui termini di prescrizione delle integrazioni



Modifiche all'art. 13 D.Lgs. 472/97:

ampliamento temporale ed eliminazione di cause di preclusioni

Il ravvedimento spontaneo

Fattispecie	Art. 13 lett.	Riduzione sanzione	termine
Omesso/tardivo versamento	a	1/10	30 gg
Qualsiasi errore (per tutti i tributi)	a-bis	1/9 NOVITA' intermedio	90 gg
Qualsiasi errore	b	1/8	Termine di presentazione della dichiarazione dell'anno (un anno se non è prevista dichiarazione)

Fattispecie	Art. 13 lett.	Riduzione sanzione	termine
Qualsiasi errore (solo per tributi gestiti da ade)	b- bis	1/7 NOVITA' ultrannuale	Termine di presentazione della dichiarazione del I anno successivo (due anni se non è prevista dichiarazione)
Qualsiasi errore (solo per tributi gestiti da ade)	b- ter	1/6 NOVITA' lunghissimo	Oltre il termine di presentazione della dichiarazione dell' anno successivo (oltre due anni se non è prevista dichiarazione)
Omessa dichiarazione	c	1/10	90 gg

ESEMPIO 1

OMESSO VERSAMENTO II ACCONTO IRES ANNO 2014

Scadenza	30 gg	90 gg	Unico15	Unico16	Post Unico16
30/11/14	30/12/14	28/2/15	30/9/15	30/9/16	
	breve	a-bis (intermedio)	lungo	b-bis ultrannuale	b-ter lunghissimo
Sanzione	3%	3,33%	3,75%	4,29%	5%

ESEMPIO 2

OMESSA INDICAZIONE DI REDDITO IN UNICO¹⁵

Sanzione da 1 a 2 volte l'imposta

Scadenza	90 gg	Unico ¹⁶	Unico ¹⁷	Post Unico ¹⁸
30/9/15	30/12/15	30/9/2016	30/9/2017	
Sanzione	imposta/ ⁹	Imposta/ ⁸	sanzione/ ⁷	sanzione/ ⁶

Commenti

- Il favor rei
- la circolare 27/e del 2.8.2013 su errati versamenti: il ravvedimento parziale
- l'incidente giurisprudenziale: Cassazione ordinanza n. 12661/2011 sui requisiti per il perfezionamento del ravvedimento
- carente ravvedimento $\Rightarrow$ riproporzionamento $\Rightarrow$ indicazione codice sanzione

Preclusioni vecchie e nuove

Il ravvedimento NON È POSSIBILE in presenza di:

- formale notifica di un **atto di liquidazione o accertamento**
- **comunicazioni di irregolarità** di cui agli articoli 36-bis DPR 600/73 e 54-bis DPR 633/72
- **esiti del controllo formale** di cui all'articolo 36-ter DPR 600/73.

Ovviamente tali atti devono essere relativi alla annualità ed all'imposta interessate.

Il ravvedimento E' POSSIBILE:

- a prescindere dalla circostanza che la violazione sia già stata constatata ovvero che siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento, delle quali i soggetti interessati abbiano avuto formale conoscenza.

Per i tributi non gestiti dall'ade la norma resta invece quella vecchia.

La dichiarazione integrativa e gli effetti in termini di prescrizione

Nel caso di

- integrazione di Unico o,
- in caso di mancanza di dichiarazione, di regolarizzazione dell'omissione o dell'errore,

i termini:

- per l'accertamento e
- per la notifica delle cartelle (per liquidazione e controllo formale)

decorrono dall'anno successivo a quello di presentazione di tali dichiarazioni

limitatamente agli elementi oggetto dell'integrazione.

ESEMPIO:

UNICO 2013 integrato nel corso del 2015 indicando un maggior reddito:

- Termine ordinario di accertamento: 31.12.2017
- Nuovo termine ordinario per l'accertamento del periodo di imposta 2011 in relazione alla integrazione: 31.12.2019.
- somme dovute in base all'art. 36-bis del DPR 600/73 in relazione alla integrazione del modello UNICO 2013 effettuata nel 2015: 31.12.2018 anziché 31.12.2016;
- somme dovute in base all'art. 36-ter del DPR 600/73 in relazione alla medesima integrazione: 31.12.2019 anziché 31.12.2017.

Scarsamente incentivante per rischio verifica

Il ravvedimento indotto

Ratio della introduzione: constatazione della inefficacia degli istituti di:

- adesione al pvc (integrale)
- adesione agli inviti a comparire

Beneficio del ravvedimento indotto: abbattimento a 1/5 della sanzione da pvc (lettera b-quater nuovo art. 13)

Caratteristiche:

- ravvedibilità anche della singola violazione
- inapplicabilità per le fattispecie di:
 - omissione (anche parziale) di scontrini e ricevute
 - omessa installazione degli apparecchi per l'emissione dello scontrino fiscale

Istituti deflativi abrogati

- l'adesione agli inviti a comparire (artt. 5, commi da 1-bis a 1-quinquies e 11, comma 1-bis, D.Lgs. n. 218/97);
- l'adesione ai PVC (art. 5-bis, D.Lgs. n. 218/97).
- l'acquiescenza rafforzata (art. 15, comma 2 bis D.Lgs. n. 218/97), che prevede(va) la riduzione delle sanzioni alla metà qualora l'avviso di accertamento/liquidazione non fosse stato preceduto dall'invito a comparire.

Il 2015 periodo transitorio

Detti istituti continuano comunque ad applicarsi:

- agli inviti al contraddittorio in materia di II.DD. ed II.II. notificati entro il 31.12.2015;
- ai PVC in materia di II.DD ed IVA consegnati entro il 31.12.2015.

La disposizione relativa all'acquiescenza non è più applicabile agli atti notificati a decorrere dall'1.1.2016 (meno conveniente del ravvedimento del pvc).

Dal 2016 si avrà solo l'acquiescenza ordinaria (riduzione a 1/3) ?

Commento: nel 2015 analisi e scelta tra adesione e ravvedimento

NEUTRA	PRO RAVVEDIMENTO	CONTRO RAVVEDIMENTO
Diverse sanzioni: 1/3, 1/5 e 1/6	scegliere cosa pagare	rateizzazione impossibile
	Effetti in campo penal-tributario	Non produce la cristallizzazione della pretesa tributaria
		Inapplicabilità del cumulo giuridico

Il nuovo ravvedimento - conclusioni

Il R.O. e il cumulo giuridico

- il ravvedimento dell'omesso versamento in dichiarazione Iva
- sanzione unica su più anni e scomputo dei pagamenti in caso di acquiescenza: la nota 159135 dell'11 settembre 2001.

Studi di settore:

- indicazioni comportamentali (ultima giurisprudenza);
- comunicazioni di anomalia degli studi di settore 2011-2013

Indicazioni comportamentali e ultima giurisprudenza

- Cassazione, sentenza 15323/15 (21/7/15): lo sds non salva dalla irrazionalità dell'attività svolta (basso ricarico, grossa quantità di merce in magazzino). Sds non congruo ma credibile.
- Cassazione, VI sez. civile, sentenza n. 18180/15 (16/9/15) e 19410/15 (30/9/15): la dichiarazione dei redditi non è emendabile se il contribuente ha optato per l'adeguamento agli sds, che ha natura negoziale.
- CTR Catanzaro, sentenza n. 420/II/2015: la crisi finanziaria del contribuente, documentata dalla esecuzione forzata a seguito del mancato pagamento delle rate del mutuo, nonché l'attività svolta in condizioni di marginalità (entroterra e magari solo per giungere alla pensione), costituiscono validi motivi per rendere inefficace l'accertamento da studi di settore.
- CTR Milano (Brescia), sentenza n. 3875/LXVII/2015: illegittimo l'accertamento fondato sullo scostamento, anche rilevante, in quanto esso è solo una presunzione semplice.
- Gli strumenti dell'asseverazione e dell'attestazione.

La segnalazione delle anomalie (2011-2013)
e la risposta del contribuente: ravvedimento o spiegazione.

Di seguito, le principali cause di anomalie

1) INCOERENZA TRA R.F. 2012 E R.I. 2013

L'anomalia appare giustificabile solo a seguito di:

- errore materiale: pericoloso in quanto incide sul risultato d'esercizio;
- errata contabilizzazione di una capitalizzazione: è il caso in cui sia stata patrimonializzata una rimanenza senza adottare il criterio cd. "indiretto" in tal caso il risultato d'esercizio non cambia. (Anziché mettere in avere A4, ho messo in avere le R.I.2013)

2) INCOERENZE RELATIVE ALLA GESTIONE DEL MAGAZZINO

- a) “una durata delle scorte molto alta e comunque superiore a quella media del settore, accompagnata da un incremento delle rimanenze finali”
- b) “incoerenze nella gestione del magazzino (rotazione del magazzino molto bassa o inferiore a quella media del settore, oppure molto alta o superiore a quella media del settore), accompagnata da un incremento delle rimanenze finali”.

In entrambe le ipotesi l'agenzia presume che l'importo delle rimanenze finali sia stato “gonfiato”.

L'anomalia appare giustificabile solo a seguito di una politica di approvvigionamento scorte effettuate sul finire dell'anno (gli indicatori fanno una media aritmetica tra le rimanenze finali e quelle iniziali; è evidente che tale valore non costituisce la consistenza media durante l'intero anno).

- c) valori delle rimanenze pressoché invariati, nell'arco dell'anno, a fronte di indicatori di incoerenza rispetto alla media del settore, che generalmente denota una situazione anomala in quanto essa, ove non giustificabile da situazioni di mercato o di gestione, potrebbe derivare dalla non corretta indicazione del valore delle giacenze.

L'anomalia appare giustificabile solo a seguito di una politica di approvvigionamento scorte riferita non solo agli esercizi precedenti, ma anche nell'esercizio 2013.

3) INCOERENZE RELATIVE AI BENI STRUMENTALI

Le comunicazioni di anomalia riferite ai beni strumentali possono riferirsi sia alle imprese (periodo 2012-2013), sia ai professionisti (solo periodo 2013) e sono relative alla mancata indicazione del valore dei beni strumentali pur in presenza di ammortamenti indicati nel modello;

L'unica causa giustificativa appare essere un errore materiale:

- per mera dimenticanza
- per la contabilizzazione errata di beni strumentali inferiori ai 516 euro non transitati tra i cespiti, ma comunque ammortizzati (e non spesi a conto economico).

Ovviamente occorre che indicando correttamente il valore dei beni, lo studio di settore risulti comunque congruo e/o l'indicatore torni ad essere coerente.

4) INCOERENZA DELL'INCIDENZA DEI COSTI RESIDUALI DI GESTIONE SUI RICAVI

Le comunicazioni di anomalia, riferite sia alle imprese sia ai professionisti, interessano il solo periodo d'imposta 2013.

Si presenta una causa giustificativa in tutti i casi in cui il contribuente fruisca di benefici di ordine tributario: Tremonti ter, deduzioni forfettarie, Irap deducibile al 10%, ecc.

5) SOLI SOCI CON PERCENTUALE DI LAVORO < 50% SENZA ALTRI ADDETTI

La situazione si può giustificare in presenza di soci occupati in altre attività, per i quali l'impegno nella società risulta di interesse marginale, pur protraendosi per l'intero anno.

6) MANCATA INDICAZIONE DI DATI NEL MODELLO SDS (numero di «Soci o associati che prestano attività nello studio» nel caso di esercizio in forma associata di arti e professioni), numero di «Ore settimanali dedicate all'attività», numero di «Settimane di lavoro nell'anno».

La situazione si può giustificare in presenza di un professionista con occupazione prevalente in altre attività (soggetto lavoratore dipendente, pensionato, ecc.), ovvero forzatamente assente (per maternità, malattia, ecc.)

7) Presenza nel triennio 2001-2013 della causa di esclusione 7 – altre situazioni di non normale svolgimento dell'attività

L'ATTUAZIONE DELLA DELEGA FISCALE

Provvedimento	Fonte normativa
Delega fiscale	L. 11.3.2014 n. 23 In G.U. 12.3.2014
Semplificazione fiscale e dichiarazione precompilata	DLgs. 21.11.2014 n. 175. In G.U. 28.11.2014 n. 277
Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente	DLgs. 5.8.2015 n. 128. In G.U. 18.8.2015 n. 190
Disposizioni recanti misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese	D.Lgs. 14.9.2015 n. 147. In G.U. 22.9.2015 n. 220
Riforma del sistema sanzionatorio penale e amministrativo (2017)	D.Lgs. 24.9.2015 n. 158. In G.U. 7.10.2015 n. 233
Contenzioso e interpello (2016)	D.Lgs. 24.9.2015 n. 156. In G.U. 7.10.2015 n. 233
Semplificazione e razionalizzazione delle norme in tema di riscossione (22/10/15)	D.Lgs. 24.9.2015 n. 159. In G.U. 7.10.2015 n. 233

D.Lgs. 158/15

Revisione del sistema sanzionatorio D.Lgs. 74/00 (favor rei)

La dichiarazione fraudolenta

Dichiarazione fraudolenta mediante ft o altri doc. Art. 2	Immutata	Estesa a tutte le dichiarazioni anche non annuali
Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici Art. 3	Immutata	Condizioni: - imposta evasa > 30' - importi evasi > 5% di quelli dichiarati (o a 1,5 milioni) oppure i crediti scomputati > 5% dell'imposta

La dichiarazione infedele

Infedele Art. 4	dichiarazione	- Imposta evasa (effettiva, non teorica, ossia al netto delle perdite riportabili) da 50' a 150' - elementi fittizi da 2 a 3 milioni	- Esclusi i costi indeducibili reali e gli errori su inerenza e competenza: fittizio = inesistente - Non sono punibili gli errori di valutazione < 10% delle corrette
--------------------	---------------	--	--

L'omessa dichiarazione

Omessa presentazione Art. 5	Da 30' a 50'	
Omesso 770 (nuovo) art. 5 bis	Ritenute non versate > 50'	(20/12/2015)

Gli omessi versamenti

Omesso versamento di ritenute Art. 10 bis	Da 50' a 150'	Il comportamento omissivo non riguarda più le sole imposte "certificate", ma quelle "dovute" sulla base del 770
Omesso versamento di iva Art. 10 ter	Da 50' a 250'	Resta fermo il limite temporale del versamento dell'acconto iva dell'anno x+1
Indebita compensazione Art. 10 quater	Immutata la soglia dei 50'	Crediti inesistenti (frode) Crediti non spettanti

Cause di non punibilità ed attenuanti per i reati di :

- omesso versamento
- indebita compensazione di crediti non spettanti

Non punibilità Art. 13	Integrale pagamento di imposta sanzioni e interessi (anche con ravvedimento o adesione all'accertamento)	Prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di I grado
Circostanze attenuanti Art. 13 bis	Integrale pagamento di imposta sanzioni e interessi (anche con ravvedimento o adesione all'accertamento)	Prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di I grado

Il pagamento del debito, se rateale, deve comunque concludersi prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di I grado

Decreto crescita e internazionalizzazione (D.Lgs. 147/15)

- spese di rappresentanza
- perdite su crediti
- rinuncia dei soci ai crediti
- interessi passivi per immobiliari di gestione
- accertamento su cessioni di azienda

Art. 9 – Le spese di rappresentanza deducibili

Ricavi e proventi della gestione caratteristica	Importo % sui ricavi fino al 2015	Importo % sui ricavi dal 2016
Fino a 10 milioni	1,3%	1,5%
Da 10 a 50 milioni	0,5%	0,6%
Oltre 50 milioni	0,1%	0,4%

Art. 13 – Le perdite su crediti

Articolo 101, (nuovo) comma 5-bis (ratio: l'esercizio di competenza della deduzione: quanto già detto per i mini-crediti vale per tutti):

Per i crediti di modesta entità e per quelli vantati nei confronti di debitori che siano assoggettati a procedure concorsuali o a procedure estere equivalenti ovvero abbiano concluso un accordo di ristrutturazione dei debiti o un piano attestato di risanamento, la deduzione della perdita su crediti è ammessa nel periodo di imputazione in bilancio, anche quando detta imputazione avvenga in un periodo di imposta successivo a quello in cui sussistono gli elementi certi e precisi ovvero il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale, sempreché l'imputazione non avvenga in un periodo di imposta successivo a quello in cui, secondo la corretta applicazione dei principi contabili, si sarebbe dovuto procedere alla cancellazione del credito dal bilancio.

Art. 13 – Le perdite su crediti - segue

Interpretazione articolo 101, comma 5 (ratio dell'intervento: il dubbio circa la deducibilità di svalutazioni che comprendevano anche i mini-crediti già dotati dei requisiti di legge per la deduzione):

“le svalutazioni contabili dei crediti di modesta entità e di quelli vantati nei confronti di debitori che siano assoggettati a procedure concorsuali o a procedure estere equivalenti ovvero abbiano concluso un accordo di ristrutturazione dei debiti o un piano attestato di risanamento, deducibili a decorrere dai periodi di imposta in cui sussistono elementi certi e precisi ovvero il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale ed eventualmente non dedotte in tali periodi, sono deducibili nell'esercizio in cui si provvede alla cancellazione del credito dal bilancio in applicazione dei principi contabili”.

[NB: La cancellazione OIC ha valore anche fiscale (art. 1 co 160 L 147/13 – stabilità 2014)]

La rinuncia dei soci ai crediti

Art. 88, (nuovo) comma 4-bis (norma antielusiva):

“La rinuncia dei soci ai crediti si considera sopravvenienza attiva [a prescindere dal suo trattamento contabile] per la parte che eccede il relativo valore fiscale. A tal fine, il socio, con dichiarazione sostitutiva di atto notorio, comunica alla partecipata tale valore; in assenza di tale comunicazione, il valore fiscale del credito è assunto pari a zero.”

Quindi:

- la rinuncia al credito non è più un atto neutro in caso di svalutazione fiscalmente riconosciuta degli stessi;
- la comunicazione è fondamentale per evitare il disconoscimento del valore fiscale.

La rinuncia dei soci ai crediti - segue

Abusi nell'utilizzo

CTP Milano, sentenza n. 342/III/2015: Il Fisco non può disconoscere, come antieconomica, la scelta di un'impresa di rinunciare a una parte del credito vantato verso un cliente laddove la rinuncia abbia come contropartita il saldo immediato della quota residua che consente di ottenere la liquidità necessaria per proseguire l'attività d'impresa.

Art. 4 – Interessi passivi per immobiliari di gestione

Ratio: definire quantitativamente il concetto di prevalenza (di immobili patrimonio rispetto agli altri), sancito dalla RM 323/07 per individuare le “immobiliari di gestione”, escluse dall’art. 96.

“Non rilevano ai fini della disciplina di cui all’articolo 96 Tuir gli interessi passivi relativi a finanziamenti garantiti da ipoteca su immobili destinati alla locazione per le società che svolgono in via effettiva e prevalente attività immobiliare. Tali sono quelle società il cui valore dell’attivo patrimoniale è costituito per la maggior parte dal valore normale degli immobili destinati alla locazione e i cui ricavi sono rappresentati per almeno 2/3 da canoni di locazione o affitto di aziende il cui valore corrispettivo sia prevalentemente costituito dal valore normale di fabbricati.”

Art. 5 co 3 – accertamento su cessioni di aziende

- Ratio dell'intervento: imporre la ricerca di ulteriori elementi su cui basare l'attività di rettifica, ovvero limitare ogni automatismo accertativo.

Gli articoli 58, 68, 85 e 86 del Tuir, e gli articoli 5, 5-bis, 6 e 7 del D.Lgs. n. 446/97, si interpretano nel senso che per le cessioni di immobili e di aziende nonché per la costituzione e il trasferimento di diritti reali sugli stessi, l'esistenza di un maggior corrispettivo non è presumibile soltanto sulla base del valore anche se dichiarato, accertato o definito ai fini dell'imposta di registro DPR n. 131/86, ovvero delle imposte ipotecaria e catastale di cui al D.Lgs. n. 347/90.

D. Lgs. 128/2015

L'abuso del diritto

Il raddoppio dei termini per l'accertamento

L'abuso del diritto

- abrogazione dell'art. 37 bis Dpr 600/73 e introduzione dell'art. 10 bis alla L. n. 212/00
- CO 1: definizione “configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti”;

L'abuso del diritto - segue

- CO 2: elementi costitutivi:

1) assenza di sostanza economica, ossia “i fatti, gli atti e i contratti, anche fra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali” (comma 2, lett. a) e

2) realizzazione di vantaggi fiscali indebiti, ossia “benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell’ordinamento tributario” (comma 2, lett. b);

- CO 3: esimente: “valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell’impresa ovvero dell’attività professionale del contribuente”

L'abuso del diritto - segue

CO 5-11: PROCEDURA

- obbligatorietà, a pena di nullità dell'accertamento, del contraddittorio preventivo con la richiesta di chiarimenti al contribuente;
- obbligo di motivazione specifica dell'atto di accertamento, a pena di nullità, in relazione alla condotta abusiva, alle norme ed ai principi elusi, agli indebiti vantaggi fiscali realizzati, nonché ai chiarimenti forniti dal contribuente in sede di contraddittorio;
- onere della prova circa la sussistenza della condotta abusiva, non rilevabile d'ufficio, sull'amministrazione finanziaria;
- sospensione della riscossione delle maggiori imposte e degli interessi in caso di ricorso, fino alla sentenza di primo grado che non abbia annullato l'avviso di accertamento;
- la tutela dei terzi di buona fede che possono chiedere (entro un anno da quando l'accertamento è divenuto definitivo) il rimborso delle imposte pagate a seguito di operazioni abusive i cui vantaggi sono stati disconosciuti dal Fisco nei limiti delle imposte effettivamente riscosse.

L'abuso del diritto - segue

CO 13 SANZIONI AMMINISTRATIVE E PENALI

“Le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l’applicazione delle sanzioni amministrative tributarie”.

Cassazione, sentenza n. 40272/15:

- favor rei dall’1/10/15;
- l'operazione elusiva può configurare il reato di cui all'art. 2 D.Lgs. 74/00.

CO 5 ENTRATA IN VIGORE

1/10/2015, ed anche a operazioni antecedenti, per le quali alla stessa data non sia stato notificato l’atto impositivo.

Nessuna conseguenza sul favor rei che in campo penale continua ad applicarsi ex art. 3 Costituzione.

Il raddoppio dei termini per l'accertamento(2/9/15)

Viene aggiunto all'art. 43, co.3 del DPR n.600/73 e all'art.57, co.3 del DPR n.633/72 il seguente periodo: "Il raddoppio non opera qualora la denuncia da parte dell'Amministrazione finanziaria, in cui è compresa la Guardia di finanza, sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini di cui ai commi precedenti".

Il raddoppio dei termini per l'accertamento(2/9/15) - segue

Sono comunque fatti salvi, semprechè notificati entro il 31 dicembre 2015:

- gli effetti degli avvisi di accertamento, dei provvedimenti che irrogano sanzioni amministrative tributarie e degli altri atti impugnabili con i quali l'Agenzia delle entrate fa valere una pretesa impositiva o sanzionatoria, notificati alla data di entrata in vigore del presente decreto;
- gli effetti degli inviti a comparire di cui all'art.5 del D.Lgs. n.218/97, se notificati prima dell'entrata in vigore del decreto;
- i processi verbali di constatazione redatti ex art.24 della L. n.4/29, dei quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza entro la stessa data.

Il raddoppio dei termini per l'accertamento(2/9/15) - segue

Pertanto:

- in assenza di notizia di reato presentata entro il termine di decadenza
- per gli anni di imposta 2006 - 2007 – 2008 – 2009 (e 2004 e 2005 in caso di omessa presentazione della dichiarazione),
- la Guardia di Finanza e l'agenzia delle Entrate potranno beneficiare del raddoppio solo se:
 - siano stati notificati/consegnati al contribuente entro il 2 settembre 2015
 - il successivo atto impositivo sia notificato entro il 31 dicembre 2015.

Il raddoppio dei termini per l'accertamento(2/9/15) - segue

Indicazioni per contenzioso:

- verificare la data di presentazione della notizia di reato in Procura;
- verificare che la notifica del pvc non sia avvenuta (entro il 2/9) al solo scopo di beneficiare della proroga (ad es., in caso di controllo non ultimato).

La legge delega in materia di riscossione D.Lgs. 159/15

Modifiche all'art. 1 co 538 e segg. della L. n. 228/12 (sospensione legale della riscossione)

Nuove regole per rateizzo avvisi bonari e atti di accertamento

Modifiche all'art. 1 co 538 e segg. della L. n. 228/12 (sospensione legale della riscossione)

- il termine entro il quale è possibile manifestare le proprie doglianze passa da 90 a 60 gg
- si limitano le motivazioni (tassative) al ricorrere delle quali si può attivare la procedura: viene infatti abrogata la lettera f, che prevedeva l'ipotesi di "qualsiasi altra causa di non esigibilità del credito sotteso";
- il termine di 60 gg entro il quale l'ente creditore deve rispondere viene definito ordinario.

Entrata in vigore: dichiarazioni presentate dopo il 22/10/15: si attende provvedimento di attuazione.

Nuove regole per rateizzo avvisi bonari e atti di accertamento

- in caso di avviso bonario, passa da 6 a 8 il numero di rate massimo per importi che non superano i 5mila euro (che diventa dunque uguale all'accertamento con adesione);
- in caso di accertamento con adesione, passa da 12 a 16 in numero massimo di rate per importi che superano i 50.000 euro;
- introdotto il concetto di "lieve inadempimento", in base al quale non si decade dalla rateizzazione:
 - se il pagamento della I rata avviene entro 7 giorni;
 - se il pagamento di rate successive è < al 3% o 10mila euro.
- passa dal 60% al 45% l'importo della sanzione prevista in caso di decadenza da rateizzazione

Nuove regole per rateizzo avvisi bonari e atti di accertamento - segue

Entrata in vigore:

- da Unico15 (periodo in corso al 31/12/14) per 36 bis e 54 bis
- da Unico 14 (periodo in corso al 31/12/13) per 36 ter e tassazioni separate ex art. 21 Tuir;
- da Unico13 (periodo in corso al 31/12/12) per tassazioni separate ex art. 17 Tuir;
- dalle definizioni di accertamenti avvenute post 7/10/2015

Nuove regole per rateizzo avvisi bonari e atti di accertamento - segue

Viene introdotta la possibilità di essere riammessi in dilazioni scadute con Equitalia, versando l'importo delle rate scadute; in tal caso, la dilazione prosegue con la originaria rateazione.

Tale novità si applica:

- alle dilazioni concesse a partire dall'8/10/2015,
- alle dilazioni decadute da non più di 24 mesi dalla stessa data (ott 2013), se l'istanza viene presentata entro il 21/11 (30 gg dall' 8/10/2015).

Decadenza:

- per le rateizzazioni concesse dall' 8/10/15, al mancato pagamento di 5 rate (prima 8)
- per le altre rateizzazioni, al mancato pagamento di 2 rate.

Una norma illegittima non corretta

Accertamento esecutivo: termine per dilazione => dopo i 30 gg dal termine per il ricorso => affido ad equitalia => mora automatica, con aggio e interessi.

Le società estinte dopo il decreto semplificazioni

Articolo 28 del D.Lgs. 175/2014: “ai soli fini della validità e dell'efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi, l'estinzione della società di cui all'articolo 2495 del codice civile ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione del Registro delle imprese.

- La legge delega di revisione del sistema fiscale (L. 23/2014) e le società estinte.

Le società estinte dopo il decreto semplificazioni - segue

- L'articolo 2495, comma 2, del C. C. e la conseguente produzione giurisprudenziale (Cassazione SS.UU. n. 4060/4061/4062). La strategia processuale.
- Cassazione SSUU 6070, 6071 e 6072/13

Le società estinte dopo il decreto semplificazioni - segue

- Le conseguenze della nuova norma
- Incostituzionalità per violazione dell'art. 24

Le società estinte dopo il decreto semplificazioni - segue

L'articolo 36 del Dpr 602/73

Modificazioni:

comma 1 sostituito: «I liquidatori dei soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche che non adempiono all'obbligo di pagare, con le attività della liquidazione, le imposte dovute [tutte, non solo Irpeg] per il periodo della liquidazione medesima e per quelli anteriori rispondono in proprio del pagamento delle imposte se non provano di aver soddisfatto i crediti tributari anteriamente all'assegnazione di beni ai soci o associati, ovvero di avere soddisfatto crediti di ordine superiore a quelli tributari. Tale responsabilità è commisurata all'importo dei crediti d'imposta che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti.»;

comma 3 omissis

Le società estinte dopo il decreto semplificazioni - NOVITA'

Irretroattività della nuova norma, in ossequio alla L. 212/00:

- Cassazione, sentenza n. 6743/2015
- Cassazione, sentenza n. 18385/2015;
- CTR Lombardia, sentenza n. 1890/XV/2015;
- CTP La Spezia, sentenza n. 104/II/2015;
- CTP Reggio Emilia, sentenza n. 5/II/2015;
- CTP Chieti, sentenza n. 155/V2015.

D.Lgs. 24.9.2015 n. 158

La revisione del sistema sanzionatorio amministrativo (D.Lgs. 471/97)

Omessa presentazione dichiarazione dei redditi e irap:

- sanzione ordinaria invariata, sanzione minima arrotondata a euro 250;
- se presentata entro il termine per il periodo successivo => da 60% a 120%, con minimo di euro 200 (da 150 a 500 se non sono dovute imposte, aumentabili fino al doppio per i soggetti tenuti alle scritture contabili).

La revisione del sistema sanzionatorio amministrativo (D.Lgs. 471/97) - segue

Infedele dichiarazione:

- sanzione ordinaria da 90% a 180%:
 - aumentata della metà (da 135% a 270%) in caso di frode
 - ridotta di un terzo (da 60% a 120%) se
 - maggiore imposta < 3% dell' imposta e < a 30.000, oppure se
 - errore su imputazione temporale, purchè inserito in anno contestato (250 euro se non c'è danno per l'erario).

Osservazioni in tema di principio di proporzionalità (limite max ricchezza dichiarata all'erario)

La revisione del sistema sanzionatorio amministrativo (D.Lgs. 471/97) - segue

Omessa presentazione dichiarazione sostituti di imposta:

- sanzione ordinaria invariata, sanzione minima arrotondata a euro 250;
- se presentata entro il termine per il periodo successivo => da 60% a 120%, con minimo di euro 200.

Infedele dichiarazione:

- sanzione ordinaria da 90% a 180%:
 - aumentata della metà (da 135% a 270%) in caso di frode
 - ridotta di un terzo (da 60% a 120%) se
 - maggiore imposta < 3% delle ritenute totali e < a 30.000.

La revisione del sistema sanzionatorio amministrativo (D.Lgs. 471/97) - segue

Omessa presentazione dichiarazione Iva:

- sanzione ordinaria invariata, sanzione minima arrotondata a euro 250;
- se presentata entro il termine per il periodo successivo => da 60% a 120%, con minimo di euro 200.

Infedele dichiarazione:

- sanzione ordinaria da 90% a 180%:
 - aumentata della metà (da 135% a 270%) in caso di frode
 - ridotta di un terzo (da 60% a 120%) se
 - maggiore imposta < 3% delle ritenute totali e < a 30.000.

Illegittima (assenza requisiti art. 30) istanza di rimborso Iva => 30%

La revisione del sistema sanzionatorio amministrativo (D.Lgs. 471/97) - segue

Il reverse charge (deroga all'art. 17 comma 1)

VECCHIO Art. 6 comma 9 bis D.Lgs. 472/97:

- per cessionario o committente (che non assolve reverse charge) $\Rightarrow$ da 1 a 2 volte l'imposta, minimo euro 258
- se assolvimento irregolare $\Rightarrow$ 3% dell'imposta, minimo euro 258
- CTR Milano, sentenza n. 2084/XII/2015: “Nel caso di reverse charge non si verificano danni per il fisco proprio per l’assenza di un debito tributario”.
- Numerosi pronunciamenti del Giudice Europeo [sentenze Idexx (C-590/13 del 11-12-2014), Ecotrade (C-95/07 e C-96/07)];
- Corte di Giustizia 12/7/2012 causa C-284/1: la sanzione deve essere proporzionata alla gravità dell’infrazione.

Il decreto riforma del sistema sanzionatorio e il reverse charge - segue

(art. 9-bis):

<i>fattispecie</i>	<i>Norma precedente</i>	<i>Nuova norma</i>
corretta emissione di fattura, ma omesso reverse in capo al cessionario	Dal 100% al 200% dell'imposta, con minimo di euro 516	sanzione fissa (da 500 a 20.000 euro) per ciascuna infrazione, ferma restando l'applicazione delle disposizioni del cumulo giuridico
corretta emissione di fattura, ma omesso reverse in capo al cessionario, con omessa annotazione	Dal 100% al 200% dell'imposta, con minimo di euro 516	sanzione dal 5% al 10%, con il limite minimo di 1.000,00 euro
omessa fatturazione con assenza di regolarizzazione del cessionario	Dal 100% al 200% dell'imposta, con minimo di euro 516	sanzione dal 5% al 10% dell'imponibile, con un minimo di 1.000 euro

Il decreto riforma del sistema sanzionatorio e il reverse charge - segue

Eccezioni (art. 9bis1)

<i>fattispecie</i>	<i>Norma precedente</i>	<i>Nuova norma</i>
Se l'imposta è stata applicata ordinariamente e versata dal cedente/prestatore in luogo dell'applicazione del reverse charge	3% dell'imposta	sanzione in misura fissa (da 250 a 10.000 euro)
Se però tale comportamento è stato determinato da intenti fraudolenti	Aggravante non prevista	sanzione base (dal 90 al 180%)

Il decreto riforma del sistema sanzionatorio e il reverse charge - segue

Altre ipotesi (art. 9bis2 e 9bis3)

<i>fattispecie</i>	<i>Norma precedente</i>	<i>Nuova norma</i>
Se il cessionario ha assolto l'imposta con il meccanismo dell'inversione contabile in luogo dell'assolvimento ordinario	3% dell'imposta	sanzione in misura fissa (da 250 a 10.000) in capo al cedente/prestatore, salvaguardando il diritto alla detrazione del cessionario, ma senza obbligo di regolarizzazione dell'operazione
Se però tale comportamento è stato determinato da intenti fraudolenti	Aggravante non prevista	sanzione base (dal 90 al 180%)
Se è stata erroneamente applicato il reverse charge ad operazioni esenti, non imponibili o non soggette ad imposta	Fattispecie non prevista	nella contabilità IVA devono essere eliminati sia il debito sia il credito erroneamente registrati, con effetti neutrali

La revisione del sistema sanzionatorio amministrativo (D.Lgs. 471/97) - segue

Omessi versamenti (art. 13)

- Se ritardo non superiore a 90 gg => 15%
- Ritardo entro i 14 gg => sanzione invariata
- Compensazione eccedente o in violazione delle modalità di utilizzo: 30%
- Compensazione credito inesistente [mancante del presupposto costitutivo e non accertabile ex 36 bis, 36 ter e 54 bis]: 200%

La revisione del sistema sanzionatorio amministrativo (D.Lgs. 471/97) - segue

Incompletezza dei documenti di versamento (art. 15)

Omesso F24 a saldo zero => euro 100 => euro 50 se entro 5 giorni.

D. Lgs. N. 139/2015: Novità in tema di bilanci e nota integrativa (2016)

Modifiche in tema di criteri di valutazione

Principali modifiche in tema di schemi di bilancio ordinario

Modifiche allo schema di bilancio abbreviato

Il bilancio delle micro-imprese (art. 2435-ter)

Modifiche in tema di criteri di valutazione - segue

- non è più possibile iscrivere all'attivo le spese di pubblicità e di ricerca, ma solo quelle di sviluppo

NB: la capitalizzabilità delle spese di pubblicità fu un eccesso di delega del D.Lgs. n. 127/91

Modifiche in tema di criteri di valutazione - segue

- art. 2423: viene introdotto il principio di rilevanza: “non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta.”

Modifiche in tema di criteri di valutazione - segue

- l'introduzione del "costo ammortizzato" come criterio di valutazione dei debiti e crediti, per chi redige il bilancio ordinario (IAS 39, § 9);

Valutazione al costo ammortizzato: valore inizialmente rilevato aumentato dell'ammortamento della differenza iniziale e ridotto del capitale rimborsato

Modifiche in tema di criteri di valutazione - segue

- l'avviamento deve essere ammortizzato in base alla sua vita utile; in casi eccezionali in cui ciò è impossibile, entro dieci anni.

Principali modifiche in tema di schemi di bilancio ordinario

- abrogazione dei conti d'ordine e inserimento in Nota Integrativa

Principali modifiche in tema di schemi di bilancio ordinario - segue

- le azioni proprie non vanno più indicate tra le immobilizzazioni o nell'attivo circolante ma a diretta riduzione del patrimonio netto tramite l'iscrizione di una specifica voce di segno negativo;

Principali modifiche in tema di schemi di bilancio ordinario - segue

- eliminata la macroclasse E): i proventi e gli oneri straordinari vanno ora indicati, se di ammontare apprezzabile, nella Nota integrativa

Principali modifiche in tema di schemi di bilancio ordinario - segue

- i fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio vanno illustrati in Nota Integrativa e non più nella Relazione sulla gestione

Principali modifiche in tema di schemi di bilancio ordinario - segue

- il rendiconto finanziario (art. 2423 e 2425-ter): dal quale devono risultare, per l'esercizio in chiusura e per quello precedente:

- 1) l'ammontare e la composizione delle disponibilità liquide all'inizio e alla fine dell'esercizio;
- 2) i flussi finanziari dell'esercizio derivanti dall'attività operativa, di investimento e di finanziamento (ivi comprese con autonoma indicazione le operazioni con i soci).

La redazione del rendiconto finanziario non è obbligatoria per le società che redigono il bilancio in forma abbreviata e per le nuove c.d. micro-imprese.

Principali modifiche in tema di schemi di bilancio ordinario - segue

- nella nota integrativa:

- la composizione delle voci "ratei e risconti attivi", "ratei e risconti passivi" e "altri fondi" va indicata indipendentemente dal loro ammontare.

Nella precedente versione era richiesta solo se di ammontare apprezzabile;

Principali modifiche in tema di schemi di bilancio ordinario : nota integrativa - segue

- la ripartizione dei ricavi delle vendite e delle prestazioni secondo categorie di attività e secondo aree geografiche va sempre indicata.

Nella precedente versione era richiesta solo se significativa;

Principali modifiche in tema di schemi di bilancio ordinario: nota integrativa - segue

- è stata eliminata la richiesta della composizione delle voci "proventi straordinari e: "oneri straordinari" di ammontare apprezzabile, essendo venuta meno l'area straordinaria in bilancio, e sostituita dall'indicazione dell'importo e natura dei singoli elementi di ricavo o di costo di entità o incidenza eccezionali";

Principali modifiche in tema di schemi di bilancio ordinario: nota integrativa - segue

- oltre all'ammontare dei compensi spettanti agli amministratori ed ai sindaci, vanno ora indicate anche le eventuali anticipazioni e crediti concessi agli stessi soggetti, precisando il tasso di interesse, le principali condizioni e gli importi eventualmente rimborsati, cancellati o oggetto di rinuncia, nonché gli impegni assunti per loro conto per effetto di garanzie di qualsiasi tipo prestate, precisando il totale per ciascuna categoria;

Principali modifiche in tema di schemi di bilancio ordinario: nota integrativa - segue

- le operazioni realizzate con parti correlate non concluse a normali condizioni di mercato, (con importo, natura del rapporto e ogni altra informazione necessaria per la comprensione del bilancio) vanno indicate sempre. Nella precedente versione l'indicazione era richiesta solo se le operazioni erano rilevanti;

Principali modifiche in tema di schemi di bilancio ordinario: nota integrativa - segue

- va indicata la natura e l'effetto patrimoniale, finanziario ed economico dei fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio.

In precedenza erano contenuti nell'ambito della Relazione sulla gestione;

Principali modifiche in tema di schemi di bilancio ordinario: nota integrativa - segue

- vanno indicati nome e sede legale dell'impresa che redige il bilancio consolidato dell'insieme più piccolo di imprese di cui l'impresa fa parte in quanto impresa controllata, e il luogo in cui è disponibile la copia del bilancio consolidato;

Principali modifiche in tema di schemi di bilancio ordinario: nota integrativa - segue

- va indicata la proposta di destinazione degli utili o copertura perdite;

Principali modifiche in tema di schemi di bilancio ordinario: nota integrativa - segue

- va motivata la scelta del periodo di ammortamento dell'avviamento.

Modifiche allo schema di bilancio ABBREVIATO riguardano:

- le voci B I e B II dello stato patrimoniale, per le quali non è più previsto che siano indicati esplicitamente gli ammortamenti e le svalutazioni. Sarà necessario indicare in nota integrativa i movimenti intervenuti nelle immobilizzazioni;

Modifiche allo schema di bilancio abbreviato - segue

- l'eliminazione, anche per l'abbreviato, della macroclasse E): i proventi e gli oneri straordinari vanno ora indicati, se di ammontare apprezzabile, nella Nota integrativa;

Modifiche allo schema di bilancio abbreviato - segue

- la possibilità di raggruppare le voci relative alle rivalutazioni e svalutazioni (macroclasse D del conto economico);

Modifiche allo schema di bilancio abbreviato - segue

- la nota integrativa, in cui sono richieste ulteriori informazioni rispetto alla vecchia normativa;
NB: la nuova formulazione prevede l'indicazione di ciò che va indicato, a differenza della precedente che prevedeva l'indicazione di ciò che si poteva omettere (art. 2435-bis co. 5).

Modifiche allo schema di bilancio abbreviato - segue

- esonero dalla redazione del rendiconto finanziario.

Il bilancio delle micro-imprese (art. 2435-ter):

Sono considerate micro-imprese, le società di cui all'art. 2435-bis c.c. che nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non abbiano superato due dei seguenti limiti

- totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 175.000 euro,
- totale delle vendite e delle prestazioni: 350.000 euro,
- dipendenti occupati in media nell'esercizio: 5,

Il bilancio delle micro-imprese (art. 2435-ter): esoneri

- dalla redazione del Rendiconto finanziario;

Il bilancio delle micro-imprese (art. 2435-ter): esoneri - segue

- dalla redazione della Nota integrativa, se in calce allo stato patrimoniale sono riportati:

- 1) l'importo complessivo degli impegni, delle garanzie e delle passività potenziali non risultanti dallo stato patrimoniale, con indicazione della natura delle garanzie reali prestate; impegni esistenti in materia di trattamento di quiescenza e simili, nonché gli impegni assunti nei confronti di imprese controllate, collegate, nonché controllanti e imprese sottoposte al controllo di quest'ultime,
- 2) ammontare dei compensi, delle anticipazioni e dei crediti concessi agli amministratori ed ai sindaci, cumulativamente per ciascuna categoria, precisando il tasso di interesse, le principali condizioni e gli importi eventualmente rimborsati, cancellati o oggetto di rinuncia, nonché gli impegni assunti per loro conto per effetto di garanzie di qualsiasi tipo prestate, precisando il totale per ciascuna categoria;

Il bilancio delle micro-imprese (art. 2435-ter): esoneri - segue

- dalla redazione della Relazione sulla gestione, se in calce allo stato patrimoniale sono riportati:

- 1) il numero e il valore nominale sia delle azioni proprie sia 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,
- 2) il numero e il valore nominale sia delle azioni proprie sia 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.

Il bilancio delle micro-imprese (art. 2435-ter): esoneri - segue

- dall'applicazione della norma (art. 2423, co. 5) che prevede che “se, in casi eccezionali, l'applicazione di una disposizione degli articoli seguenti è incompatibile con la rappresentazione veritiera e corretta, la disposizione non deve essere applicata”;

Il bilancio delle micro-imprese (art. 2435-ter): esoneri - segue

- dall'applicazione della norma (art. 2426, co. 1 n. 11-bis) relativa agli strumenti finanziari derivati.

Il bilancio delle micro-imprese (art. 2435-ter): casi particolari

- primo anno di attività si ragguaglia ad anno;
- decorrenza se non supero i limiti nel 2015 e nel 2016.

20 anni 1995 / 2015