

VideoFisco – 21.03.2012

Bilancio (parte 2^a): approfondimenti fiscali e in area revisione e controllo

A cura di

Andrea Scaini ed Ermando Bozza



AIUTO ALLA CRESCITA ECONOMICA ALLOWANCE FOR CORPORATE EQUITY

A cura di Andrea Scaini



ALLOWANCE FOR CORPORATE EQUITY



Deduzione integrale dal reddito di impresa pari al rendimento nozionale del capitale proprio incrementale – decorrenza periodo in corso 31.12.2011

Deduzione ammessa

Rendimento nozionale della variazione in aumento del capitale proprio rispetto al 31.12.2010 (escluso utile 2010); integrale per Newco

Aliquota rendimento

Tasso Decreto MEF entro 31 Gennaio: per 2011, 2012 e 2013 stabilita aliquota 3% (molto basso)

Calcolo del valore incrementale

+ conferimenti in denaro (ragguaglio); + utili reinvestiti a riserve disponibili; - attribuzioni ai soci; - acquisti partecipazioni controllo; - acquisti aziende o rami (solo se infragruppo quale norma antielusiva)

Soggetti destinatari del beneficio

Società di capitali, cooperative, di mutua assicurazione, enti pubblici e privati con oggetto commerciale; (quindi no enti non commerciali); società di persone e imprese individuali in contabilità ordinaria; no soggetti in procedura concorsuale; no per redditi imputati da partecipate black list

3

A.C.E.



AMBITO APPLICATIVO

Un po' di storia recente

- La riforma Visco: DIT e IRAP
- La controriforma Tremonti: eliminazione della DIT e introduzione di “thin cap” e “pro rata patrimoniale”

Gli spunti della Relazione Biasco

- La Commissione Biasco aveva suggerito la reintroduzione della DIT in forma “ACE” (Allowance for Corporate Equity) con deduzione integrale del rendimento figurativo del capitale
- Aveva anche suggerito l’abolizione della thin cap con meccanismo di ineducibilità degli interessi passivi netti, in via continuativa e progressiva con il crescere del rapporto debt/equity

4

ELEMENTI DI BASE E CONCETTUALI



La deduzione vale solo per imposte personali (IRES e IRPEF) e non per IRAP in quanto extracontabile; il tasso iniziale basso rispetto a comma 3 che stabilisce tre punti più del Rendistato

La deduzione abbatte il reddito minimo della società di comodo e spetta (comma 4) sino a capienza del reddito complessivo netto dichiarato mentre l'eccedenza è riportabile in avanti senza limite temporale (quindi non genera perdite a riporto). Ai sensi e con i presupposti OIC 25 possibile iscrizione di DTA su beneficio riportabile

5

RECEPIMENTO NEL MODELLO UNICO 2012



Deduzione per capitale investito proprio (ACE)	Incrementi del capitale proprio		Decrementi del capitale proprio		Riduzioni		Differenza	
	1	2	3	4	5	6	7	8
RS113		,00		,00		,00		,00
					Patrimonio netto	Minor importo col. 4/col. 5		Rendimento
					,00	,00	3%	,00
					Codice fiscale			Rendimento attribuito
								,00
					Rendimenti totali	Eccedenza riportabile		Eccedenza riportabile quadro RG
					,00	,00		,00

– in **colonna 10**, l'importo del rendimento nozionale complessivo pari alla somma tra l'importo indicato in colonna 7 e quello indicato in colonna 9, di tutti i moduli compilati. In caso di compilazione di più moduli i dati di cui alle colonne da 10 a 12 vanno riportati soltanto sul modulo numero 1. Detto ammontare va riportato, fino a concorrenza del reddito complessivo netto dichiarato, nel rigo RN6, colonna 3, e/o nel rigo PN4, colonna 1, ovvero nel rigo GN6, colonna 3, ovvero nel rigo TN4, colonna 3, nonché nel rigo RQ4.3, colonna 9 o nel rigo RQ6.4, colonna 4. Si precisa che qualora il dichiarante sia un soggetto che abbia optato per la trasparenza fiscale ai sensi degli artt. 115 o 116 del TUIR, ovvero sia un Trust trasparente, l'ammontare del rendimento nozionale non utilizzato nei suddetti righe a scemputo del proprio reddito complessivo netto dichiarato, è attribuito a ciascun socio in misura proporzionale alla sua quota di partecipazione agli utili ovvero ai beneficiari del Trust trasparente (vedi righe TN17 e PN10). In caso di Trust misto la quota non utilizzata nel rigo PN4, colonna 1, e non attribuita ai beneficiari va riportata nel quadro RN. Qualora, invece, il dichiarante abbia aderito al regime del consolidato fiscale l'ammontare del rendimento nozionale non utilizzato nel rigo GN6 a scemputo del proprio reddito complessivo netto dichiarato è ammesso in deduzione dal reddito complessivo globale netto di gruppo dichiarato fino a concorrenza dello stesso (vedi rigo GN22). L'eccedenza che non trova capienza nel suddetto reddito complessivo globale netto di gruppo è computata in aumento dell'importo deducibile dal reddito dei periodi d'imposta successivi.



6

ELEMENTI DI INCERTEZZA RISOLTI DAL DECRETO ATTUATIVO


Capitale sociale più
 Riserve disponibili più
 Riserve non disponibili meno
 Perdite esercizi precedenti riportate a nuovo meno
 Perdita esercizio 2010
 utile esercizio 2010 (escluso)

**BASE DI PARTENZA PER IL COMPUTO DELLA
 VARIAZIONE IN AUMENTO DEL CAPITALE PROPRIO
 che va ragguagliata in funzione della durata dell'esercizio**

LA COSTRUZIONE DEGLI INCREMENTI

Il decreto attuativo specifica che la variazione è calcolabile anche senza prendere come base il calcolo del capitale proprio 2010. I versamenti dei soci si computano dal giorno dell'effettivo versamento e non contano se deliberati ante 31.12.2010; si computano le rinunce ai crediti di natura finanziaria dei soci dalla data (CERTA?) della rinuncia e la conversione di obbligazioni (anche se emesse ante 2011) in azioni; esclusi gli apporti a fronte dei quali non si acquisisce la qualifica di socio (art. 2346 C.c.) ed i finanziamenti soci

Rilevano tutti gli accantonamenti di utili realmente conseguiti ex art. 2433 C.c. e diversi da quelli derivanti da processi di valutazione
Riserve indisponibili: deroga art. 2423; riserva utili su cambi 2426 n. 8bis; Riserve rivalutazione equity method ex 2426 n. 4; riserva azioni proprie ex art. 2357 ter; riserve ex art. 6 Dlgs. 38 del 2005; riserve da voce 130 del bilancio ex dlgs. 87 del 1992
Riserve Aceizzabili: Riserva legale, riserve ex art. 12 legge 904/1977, riserva in sospensione da rete di imprese

LA COSTRUZIONE DEGLI INCREMENTI



Casi particolari:

Classificazione di riserve disponibili derivanti da riserve indisponibili, se queste ultime si sono costituite dal periodo di imposta 2011

Casi particolari:

Rinunce da parte dei soci a precedenti finanziamenti o crediti ma di natura finanziaria: chiarimenti Circolare 53/E/2009 a proposito dell'ultimo beneficio ex art. 5 comma 3 ter dl 78 del 2009 e la Circolare 76 del 6/3/1998 per DIT? Vanno imputate a riserva e non a conto economico (vedi Principio OIC n. 28) **Rm 152 del 22 Maggio 2002 e la questione della postergazione tra finanziamenti fisiologici e patologici (vedi Sentenza Cassazione 32899)**

9

LA COSTRUZIONE DEI DECREMENTI



QUESTIONE DELLE PERDITE DI ESERCIZIO E A RIPORTO
IMPOSTAZIONE RADICALMENTE DIVERSA DALLA DIT

QUELLE RISULTANTI DAL BILANCIO SINO AL 31.12.2010 CONTANO
PER LA BASE DI DETERMINAZIONE
QUELLE SOPPORTATE DAL 2011 NON ENTRANO NEL COMPUTO
I VERSAMENTI EFFETTUATI DAI SOCI A COPERTURA DELLE PERDITE
SOGGIACONO, AL PARI DEGLI ALTRI APPORTI AL LIMITE
COMPLESSIVO CHE LA VARIAZIONE IN AUMENTO INDICIZZABILE NON
PUO' MAI SUPERARE IL PATRIMONIO NETTO DEL BILANCIO
(ART. 11 DECRETO DI ATTUAZIONE)

10

LA COSTRUZIONE DEI DECREMENTI



Per decrementi si intendono tutte le somme che derivano da attribuzioni di utili o riserve ai soci; le riduzioni possono essere effettive (assegnazione ai soci, dividendi, recesso tipico) oppure figurative (aziende e partecipazioni) che vanno inquadrare tra le disposizioni anti elusive; il tutto dal periodo di imposta in cui si manifestano

Specularmente con gli incrementi, contano con il segno meno le classificazioni a riserve indisponibili (es. riserva azioni proprie) di incrementi aceizzabili. Rilevano anche tutte le riduzioni di patrimonio netto assegnate ai soci (riserva sovrapprezzo, versamenti precedenti ecc.)



LE ISTRUZIONI DELLA AGENZIA DELLE ENTRATE

L'agevolazione viene utilizzata come deduzione dal reddito complessivo netto, per cui:



LE ISTRUZIONI DELLA AGENZIA DELLE ENTRATE

La parte del rendimento nozionale che supera il reddito complessivo netto dichiarato è computata in aumento dell'importo deducibile dal reddito dei successivi periodi d'imposta.

... ma nel caso di opzione per la **trasparenza fiscale** viene attribuita ai soci, per cui:

TN17 Aiuto alla crescita economica 00

... e nel caso di **trust trasparente** viene attribuita ai beneficiari, per cui:

PN10 Aiuto alla crescita economica 00

LE ISTRUZIONI DELLA AGENZIA DELLE ENTRATE

... nel caso, infine, di **consolidato nazionale**, l'importo del rendimento nozionale che supera il reddito complessivo netto dichiarato è ammesso in deduzione dal reddito complessivo netto di gruppo dichiarato, fino a concorrenza dello stesso, per cui:

GN22 Aiuto alla crescita economica 00

L'eccedenza che non trova capienza è computata in aumento del rendimento nozionale dell'esercizio successivo

LE ISTRUZIONI DELLA AGENZIA DELLE ENTRATE

Il rendimento attribuito viene, inoltre, utilizzato come deduzione dal reddito da assoggettare alla maggiorazione Ires prevista per i soggetti non operativi, per cui:

SEZIONE XX Maggiorazione IRES per i soggetti c.d. "non operativi" (D.L. 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modifica- zioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148)	Reddito	Perdite pregresse		ACE	Imponibile
		In misura limitata	In misura piena		
1	,00	2	3	4	5
	,00	,00	,00	,00	,00
RQ44	Imposte	Detrazioni	Crediti d'imposta e ritenute	Crediti d'imposta concessi alle imprese	Eccezioni precedenti dichiarazione
	6	7	8	9	10
	,00	,00	,00	,00	,00
	Eccezioni espresse nel mod. P24	Accanti	Imposta a debito	Imposta a credito	
11	12	13	14		
	,00	,00	,00	,00	

LE ISTRUZIONI DELLA AGENZIA DELLE ENTRATE

... e come deduzione dal reddito da assoggettare all'addizionale prevista per i soggetti che operano nel settore petrolifero e dell'energia elettrica, per cui:

SEZIONE XI-A Addizionale per il settore petrolifero e dell'energia elettrica	Reddito o perdita	Reddito minimo	Perdita non compensata	Preventi esenti	Perdita riportabile
	In misura limitata	In misura piena	ACE		
1	2	3	4	5	
	,00	,00	,00	,00	,00
RQ43	Reddito al lordo delle perdite	7	8	9	10
	6	7	8	9	10
	,00	,00	,00	,00	,00
	Imposte	Detrazioni	Crediti d'imposta e ritenute	Crediti d'imposta concessi alle imprese	
11	12	13	14		
	,00	,00	,00	,00	
	Eccezioni precedenti dichiarazione	Eccezioni compensate nel mod. P24	Accanti	Imposta a debito	Imposta a credito
15	16	17	18	19	
	,00	,00	,00	,00	,00

DITTE INDIVIDUALI E SOCIETA' DI PERSONE



Per i soggetti c.d. "IRPEF", in contabilità ordinaria o per opzione (non viene ripetuto l'aggettivo irrevocabile ex DIT) il rendimento nozionale va applicato al patrimonio netto risultante alla chiusura dell'esercizio

Tale scelta di campo è complicata dal fattore che il reddito agevolato concorre alla formazione "figurativa" del reddito imponibile per il calcolo degli scaglioni Irpef e per la spettanza delle detrazioni per carichi di famiglia, da lavoro, per oneri e per i canoni di locazione

LE ISTRUZIONI DELLA AGENZIA DELLE ENTRATE

MODELLO UNICO SP 2012


La determinazione del beneficio spettante viene eseguita nel quadro RS, con un meccanismo di calcolo diverso da quello che si utilizza nel modello Unico SC 2012

Deduzione per capitale investito proprio	Patrimonio netto 2011	Reduzioni	Differenza	Rendimento
	1	2	3	4
RS45	0,00	0,00	30	2%
	Codice fiscale		Rendimento attribuito	Rendimenti totali
	5	0,00	30	7
				0,00




LE ISTRUZIONI DELLA AGENZIA DELLE ENTRATE

L'agevolazione viene utilizzata come deduzione dal reddito d'impresa nei quadri RF e RG



REDDITO RF55 D'IMPRESA (o PERDITA)	Perdite pregresse			Differenza	ACE
	In misura limitata	In misura piena			
1	2	3	4	5	
	,00	,00		,00	,00



Reddito RG30 d'impresa (o perdita)	Perdite pregresse			Differenza	ACE
	In misura limitata	In misura piena			
1	2	3	4	5	
	,00	,00		,00	,00

LE ISTRUZIONI DELLA AGENZIA DELLE ENTRATE

... ma anche nei quadri RD, RH e RJ



RD16 REDDITO (da riportare nel quadro RN)	ACE
1	2
	,00



RH14 Totale reddito (o perdita) di partecipazione in società esercanti attività d'impresa	Perdite non compensate da crediti agevolati		ACE
	1	2	
	,00		,00



RJ15 Reddito o perdita	ACE	
	1	2
	,00	,00

LE ISTRUZIONI DELLA AGENZIA DELLE ENTRATE

L'importo dell'agevolazione che eccede quello utilizzato nei quadri di determinazione del reddito di impresa va attribuito ai soci

Deduzione per capitale investito proprio	RM21	Deduzione per capitale investito proprio (ACE)		.00
--	------	--	--	-----

21

LE ISTRUZIONI DELLA AGENZIA DELLE ENTRATE

L'agevolazione va inserita nel prospetto di determinazione del reddito imponibile minimo dei soggetti non operativi

	Ricavi presunti	Ricavi effettivi	Reddito presunto
RS18	2	3	5
RS19 Redditi esclusi ed altre agevolazioni (di cui ACE)	.00	.00	.00
RS20 Reddito imponibile minimo			.00

La separata esposizione è dovuta al fatto che l'agevolazione non può eccedere il reddito presunto

22

DISPOSIZIONI ANTI ELUSIVE



Si applicano sia alle società di capitali ed assimilati che ai soggetti Irlpef che nel corso del periodo di imposta sono controllanti ex art. 2359 C.c. o che sono consociati con altri soggetti (controllati da stesso soggetto)

Non rilevano tutti i conferimenti effettuati a controllate o consociate (anche se divengono tali a seguito del conferimento ed a prescindere dalla persistenza del rapporto a fine esercizio), gli acquisti dagli stessi di aziende, i conferimenti da non residenti se controllati da residenti, gli incrementi di finanziamenti ai suddetti soggetti e i conferimenti provenienti da paesi non white list

STUDI DI SETTORE
UNA STORIA INFINITA DI MODIFICHE

A cura di Andrea Scaini

ARTICOLO 23 COMMA 28

Lettera a) – modifica termini annuali di approvazione modelli studi di settore

Lettera b) - aumento sanzione fissa in caso di omessa presentazione del modello

Lettera c) - facoltà di utilizzo dell'accertamento induttivo puro in caso di omessa indicazione dei dati Studi o se gli stessi sono indicati irregolarmente

Lettera d) - abrogazione norma che stabiliva l'indicazione negli accertamenti analitico induttivi delle motivazioni che avevano indotto l'Amministrazione Finanziaria a disattendere i risultati degli studi di settore

Lettere e), f) e g) - Aumento delle sanzioni correlate alle maggiore imposte in caso di omessa presentazione del modello dati studi di settore

STUDI DI SETTORE ED ACCERTAMENTI

NOVITA' INTRODOTTE DALLA MANOVRA MONTI (Art. 10)



Meccanismo premiale per i contribuenti congrui(anche per adeguamento), coerenti, conformi agli indicatori di normalità economica e ai correttivi della crisi e che abbiano fedelmente dichiarato i dati nei modelli studi di settore

Nuovi e più aspri criteri selettivi per i contribuenti non congrui cui verrà dedicata una particolare attenzione ed una importante quota dell'attività accertativa da parte di guardia di finanza e Agenzia Entrate anche sulla base delle banche dati dei rapporti finanziari e dei movimenti dei conti correnti

Abrogazione di norme non più coerenti
Rivisitazione con appositi decreti dell'intera disciplina

STUDI DI SETTORE ED ACCERTAMENTI



DAL PERIODO DI IMPOSTA 2011 PER I SOGGETTI CHE RISULTANO CONGRUI, COERENTI E NELL'AMBITO DELLA NORMALITA' ECONOMICA E CORRETTIVI DI CRISI CHE ABBIANO FEDELMENTE ASSOLTO GLI OBBLIGHI DICHIARATIVI DEI DATI RILEVANTI AI FINI DEGLI STUDI DI SETTORE: A prescindere dal regime contabile adottato – Risposta Forum Italia Oggi



RIDUZIONE DI UN ANNO DEI TERMINI DI DECADENZA PER L'ACCERTAMENTO

ESCLUSIONE DEGLI ACCERTAMENTI ANALITICO INDUTTIVI



FRANCHIGIA DA REDDITOMETRO INNALZATA A UN TERZO PER I SOGGETTI CONGRUI E COERENTI (vale solo per ditte o professionisti individuali – Risposta Forum Italia Oggi)

27

STUDI DI SETTORE ED ACCERTAMENTI



DAL PERIODO DI IMPOSTA 2011 PER I SOGGETTI CHE NON RISULTANO CONGRUI E/O NON COERENTI E/O NON NELL'AMBITO DELLA NORMALITA' ECONOMICA VERRANNO IMPARTITE PARTICOLARI ISTRUZIONI PER L'ESECUZIONE DI CONTROLLI



agenzia entrate e gdf svolgeranno specifici piani di controllo (attività di selezione)

per i non congrui e non coerenti e/o non normali a livello (attività di accertamento)



TENENDO DEBITO CONTO RISULTANZE DELL'ARCHIVIO DEI RAPPORTI FINANZIARI

VERRANNO SVOLTE DA SUBITO INDAGINI PRIORITARIAMENTE SUL CANALE BANCARIO

28

CIRCOLARE 8 DEL 16 MARZO DEL 2012



si fa osservare che attesa la rilevanza delle informazioni relative agli studi di settore, per le attività di analisi del rischio, di selezione e di controllo, **viene prevista la possibilità che l'Agenzia delle Entrate possa inviare specifici inviti ad adempiere agli obblighi dichiarativi ai contribuenti potenzialmente interessati, senza che tali inviti precludano agli stessi la possibilità di sanare il comportamento omissivo ai fini dell'applicazione delle sanzioni incrementate in argomento.**

È stata, quindi, prevista la possibilità **di trasmettere un invito**, diverso da quelli previsti dagli articoli 32 del DPR n. 600 del 1973 e 51 del DPR n. 633 del 1972, e più in generale dagli atti di cui al comma 1 dell'articolo 13 del DLgs. n. 472 del 1997, basato esclusivamente sui dati indicati in dichiarazione e, quindi, non sulle risultanze dei controlli effettuati, che possa ulteriormente incentivare i comportamenti virtuosi, anche successivamente ai termini di scadenza della presentazione di UNICO.

Pur non prevedendo la norma in commento che l'Agenzia delle Entrate invii obbligatoriamente un invito a tutti i soggetti potenzialmente interessati, **la stessa stabilisce che, nel caso l'Amministrazione si attivi in tal senso ai fini dell'incremento della compliance dichiarativa, ciò non abbia effetti preclusivi nei confronti del destinatario**

TERMINE DI APPROVAZIONE POST ARTICOLO 5 DL 16 DEL 2 MARZO 2012



SANZIONI FISSE POST CIRCOLARE 8 DEL 2012



IDENTIFICATE ALL'ART. 8, comma 1, D. Lgs. 471/1997



OMESSA PRESENTAZIONE MODELLO STUDI
(buona la ritardata presentazione anche dopo specifico invito AF)



**SANZIONE SEMPRE AL MASSIMO EDITTALE 2.065 EURO
SALVO IL CASO DI RAVVEDIMENTO DEL CONTRIBUENTE SIA ENTRO IL
TERMINE DELL'ART. 13 472/1997 (90 gg.) CHE OLTRE A FRONTE DEL
QUALE SI APPLICANO LA SANZIONE DI EURO 32 E DI EURO 258**

No maggiori
imposte e prima
dell'inizio di
accertamenti

DECORRENZA DEFINITA DALLA CIRCOLARE 41 DEL 2011:
**VIOLAZIONI COMMESSE A DECORRERE DAL 6 LUGLIO 2011 IN RAGIONE DEL PRINCIPIO DEL
FAVOR REI EX ART. 3 DLGS. 472 DEL 1997 (QUINDI DA UNICO 2011)**

31

SANZIONI PROPORZIONALI ALLE IMPOSTE



IDENTIFICATE ALL'ART. 1, comma 2-bis 1, D. Lgs. 471/1997



OMESSA PRESENTAZIONE MODELLO STUDI
(buona la ritardata presentazione anche dopo specifico invito AF)



SANZIONE PER INFEDELE DICHIARAZIONE DAL 150% AL 300% DELLE
MAGGIORI IMPOSTE O MINOR CREDITO
(solo se maggior reddito > 10% di quello dichiarato)
**CIRCOLARE 8 DEL 2012 specifica che tale conteggio va fatto
separatamente per iva e irap**

DECORRENZA DEFINITA DALLA CIRCOLARE 41 DEL 2011:
**VIOLAZIONI COMMESSE A DECORRERE DAL 6 LUGLIO 2011 IN RAGIONE DEL PRINCIPIO DEL
FAVOR REI EX ART. 3 DLGS. 472 DEL 1997 (QUINDI DA UNICO 2011)**

32

RIEPILOGO DELLE SANZIONI



Omissione modello senza dichiarazione infedele o con dichiarazione infedele ma commessa da aziende escluse dagli studi (es. ricavi tra 5.164 e 7,5)	2.065 €
Omissione modello o indicazione errate dati che generano dichiarazione infedele nei limiti della franchigia del 10% del reddito dichiarato	100 -200%
Indicazioni errate dati che generano dichiarazione infedele per importi superiori alla franchigia del 10% del reddito dichiarato	110 -220 %
Omissione modello dati che genera dichiarazione infedele per importi superiori alla franchigia del 10% del reddito dichiarato	150 – 300%

DECORRENZA DEFINITA DALLA CIRCOLARE 41 DEL 2011:
VIOLAZIONI COMMESSE A DECORRERE DAL 6 LUGLIO 2011 IN RAGIONE DEL PRINCIPIO DEL FAVOR REI EX ART. 3 DLGS. 472 DEL 1997

33

PROTEZIONE DA ACCERTAMENTO



LA CONGRUITÀ DA STUDI FORNIRÀ UN RIPARO MINORE
(norma abrogata a decorrere dal periodo di imposta 2011)

Non possono essere emessi accertamenti analitico induttivi ex art. 39 I comma lettera d) con strumenti diversi dagli studi se:

- le attività non dichiarate sono non superiori al 40% dei ricavi o compensi dichiarati (con un massimo di 50.000 euro)
- il contribuente è congruo, anche rispetto agli indicatori di normalità economica, per l'anno in analisi
- il contribuente è congruo per l'annualità precedente

CONFERMATO DALLA CIRCOLARE 8 DEL 16 MARZO 2012 che l'esonero per l'anno precedente non crea comportamento virtuoso

DECORRENZA NON DEFINITA DALLA CIRCOLARE 41 DEL 2011 MA DALLA CIRCOLARE 8 DEL 2012: NORMA DI CARATTERE PROCEDURALE E QUINDI APPLICABILITÀ A TUTTI I PERIODI NON PRESCRITTI CON BUONA PACE DEL FAVOR REI EX ART. 3 DLGS. 472 DEL 1997

34

MOTIVAZIONE DELL'ACCERTAMENTO



ABROGAZIONE DELLA MOTIVAZIONE PARTICOLARE DELL'ART. 10 COMMA 4BIS DELLA LEGGE 146 DEL 1998

Ovviamente, in presenza della prova certa di ricavi omessi, non assumerà alcun rilievo la circostanza che il contribuente sia congruo e coerente rispetto agli studi di settore resta dunque fermo che la motivazione dell'avviso di accertamento dovrà dare specifica evidenza alla circostanza che le presunzioni, eventualmente utilizzate per la ricostruzione dei ricavi o compensi effettivamente conseguiti, presentano requisiti di gravità, precisione e concordanza di entità e qualità tali da rendere la ricostruzione stessa maggiormente attendibile rispetto a quella derivante dall'applicazione degli studi di settore. In particolare, nel caso di eventuale acquisizione, nell'ambito dei controlli, di elementi idonei a fondare presunzioni dotate dei predetti requisiti, gli stessi andranno adeguatamente valorizzati nella motivazione dell'atto accertativo, al fine di provare l'omessa dichiarazione di ricavi o compensi in maniera più convincente rispetto a quanto scaturente dalle risultanze degli studi di settore

LA CIRCOLARE 8 DEL 2012 VA UTILIZZATA A CONTRARIIS PER MOTIVARE I RICORSI A FRONTE DI ACCERTAMENTI SUI CONTRIBUENTI CONGRUI

DECORRENZA NON DEFINITA DALLA CIRCOLARE 41 DEL 2011 MA DALLA CIRCOLARE 8 DEL 2012: NORMA DI CARATTERE PROCEDURALE E QUINDI APPLICABILITÀ A TUTTI I PERIODI NON PRESCRITTI CON BUONA PACE DEL FAVOR REI EX ART. 3 DLGS. 472 DEL 1997

35

STUDI DI SETTORE ED ACCERTAMENTO INDUTTIVO PURO



Viene introdotta la facoltà di procedere ex art. 39 Il comma Dpr 600/73

lettera d-ter) ante DI 16 del 2012 quando viene rilevata:

- l'omessa o infedele indicazione dei dati previsti nei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore,
- nonché l'indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore non sussistenti.
- a condizione che il maggior reddito accertato a seguito dell'omissione o dell'errata indicazione superi il 10% di quello dichiarato

DECORRENZA NON DEFINITA DALLA LEGGE E NEMMENO INTERPRETATA DALLA CIRCOLARE 41 DEL 2011 MA DALLA CIRCOLARE 8 DEL 2012:

VOLONTÀ DI CONSIDERARLA NORMA PROCEDURALE APPLICABILE A TUTTI I PERIODI DI IMPOSTA ANCORA ACCERTABILI, MA ALLA LUCE DEI PRINCIPI DI TRASPARENZA E COLLABORAZIONE È APPLICABILE DAL PERIODO DI IMPOSTA 2010 E PER ACCERTAMENTI NOTIFICATI PRIMA DEL 2 MARZO 2012

36

STUDI DI SETTORE ED ACCERTAMENTO INDUTTIVO PURO



Viene introdotta la facoltà di procedere ex art. 39 II comma Dpr 600/73

lettera d-ter) post DL 16 del 2012 quando viene rilevata:

- l'omessa o infedele indicazione dei dati previsti nei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore,
- nonché l'indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore non sussistenti.
- se comporta una differenza superiore al quindici per cento, o comunque ad euro cinquantamila, tra i ricavi o compensi stimati applicando gli studi di settore sulla base dei dati corretti e quelli stimati sulla base dei dati indicati in dichiarazione



DECORRENZA DEFINITA DALLA NORMA (ART. 8 DEL DL 16 DEL 2 MARZO 2012)
E DALLA LETTURA DELLA CIRCOLARE 8 DEL 16 MARZO 2012
**APPLICABILE DAL PERIODO DI IMPOSTA 2010 E PER ACCERTAMENTI NOTIFICATI DOPO IL 2 MARZO 2012 (SAREBBE IMPENSABILE UN'ALTRA LETTURA)
SPECIFICAMENTE RINVIATA A FUTURA CIRCOLARE**

37

STUDI DI SETTORE ED ACCERTAMENTO INDUTTIVO PURO



Per la Circolare 41 del 2011 e per la circolare 8 del 16 marzo 2012 applicabile anche all'IVA!

Si osserva, altresì, che la disposizione esplica effetti diretti solo in materia di imposizione diretta, atteso anche che il modello degli studi di settore è un allegato alla dichiarazione dei redditi. Si ritiene che gli uffici, comunque, possano verificare gli effetti ai fini IVA di una ricostruzione induttiva dei ricavi o dei compensi, alla luce della specifica attività esercitata dal contribuente assoggettato a controllo e della possibile tipologia di evasione dallo stesso effettuata, tenuto conto dei beni ceduti e di servizi resi in evasione di imposta.



DECORRENZA DEFINITA DALLA NORMA (ART. 8 DEL DL 16 DEL 2 MARZO 2012)
E DALLA LETTURA DELLA CIRCOLARE 8 DEL 16 MARZO 2012
**APPLICABILE DAL PERIODO DI IMPOSTA 2010 E PER ACCERTAMENTI NOTIFICATI DOPO IL 2 MARZO 2012 (SAREBBE IMPENSABILE UN'ALTRA LETTURA)
SPECIFICAMENTE RINVIATA A FUTURA CIRCOLARE**

38

STUDI DI SETTORE ED ACCERTAMENTO INDUTTIVO PURO



STUDI DI SETTORE
SENTENZA CASSAZIONE SEZIONI UNITE 26635 DEL 18.12.2009

La Corte di cassazione a sezioni unite ha chiarito che:

- gli studi di settore sono una presunzione semplice
- non si possono considerare solo i risultati di Gerico
- i risultati di Gerico devono essere personalizzati nel corso del contraddittorio
- l'atto di accertamento deve tenere conto di questa personalizzazione e deve motivare le ragioni per le quali i rilievi del contribuente sono stati disattesi

39

STUDI DI SETTORE ED ACCERTAMENTO INDUTTIVO PURO



STUDI DI SETTORE
CIRCOLARE AGENZIA ENTRATE 14 APRILE 2010 N. 19/E
GESTIONE DEL CONTENZIOSO PENDENTE IN MATERIA DI STUDI DI SETTORE

- l'Ufficio deve omettere di coltivare le controversie nei casi in cui non sia stata attivata la fase del contraddittorio con il contribuente;
- la mancata indicazione delle ragioni che hanno portato l'Ufficio a disattendere i rilievi del contribuente non configura una carenza di motivazione dell'atto nel caso in cui le stesse siano conosciute dal contribuente in quanto vagliate in sede di contraddittorio e riportate nel relativo verbale;
- la mancata partecipazione del contribuente al contraddittorio potrebbe configurare l'esistenza dei requisiti di gravità, precisione e concordanza e tale situazione va segnalata al giudice affinché quest'ultimo possa liberamente apprezzare tale comportamento.

40

STUDI DI SETTORE ED ACCERTAMENTO INDUTTIVO PURO



STUDI DI SETTORE CASSAZIONE SEZIONE TRIBUTARIA SENTENZA 18941 DEL 2010

CONFERMA DI QUANTO RIBADITO DALLE SEZIONI UNITE

— che, più specificamente, le Sezioni Unite hanno affermato il principio che: «la procedura di accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è *ex lege* determinata dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli standards in sé considerati (meri strumenti di ricostruzione per elaborazione statistica della normale redditività), ma nasce solo in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento con il contribuente; che, in tale sede, quest'ultimo ha l'onere di provare, senza limitazione alcuna di mezzi e di contenuto, la sussistenza di condizioni che giustificano l'esclusione dell'impresa dall'area dei soggetti cui possono essere applicati gli standards o la specifica realtà dell'attività economica nel periodo di tempo in esame, mentre la motivazione dell'atto di accertamento non può esaurirsi nel rilievo dello scostamento, ma deve essere integrata con la dimostrazione dell'applicabilità in concreto dello standard prescelto e con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente; che l'esito del contraddittorio, tuttavia, non condiziona l'impugnabilità dell'accertamento, potendo il giudice tributario liberamente valutare tanto l'applicabilità degli standards al caso concreto, da dimostrarsi dall'ente impositore, quanto la controprova offerta dal contribuente il quale, al riguardo, non è vincolato alle eccezioni sollevate nella fase del procedimento amministrativo e dispone della più ampia facoltà, incluso il ricorso a presunzioni semplici, anche se non abbia risposto all'invito al contraddittorio in sede amministrativa, restando inerte: nel qual caso, tuttavia, egli assume le conseguenze di questo suo comportamento, in quanto l'Ufficio può motivare l'accertamento sulla base della sola applicazione degli standards, dando conto dell'impossibilità di costituire il contraddittorio con il contribuente, nonostante il rituale invito, ed il giudice può valutare, nel quadro probatorio, la mancata risposta all'invito»

41

STUDI DI SETTORE ED ACCERTAMENTO INDUTTIVO PURO



STUDI DI SETTORE CASSAZIONE SEZIONE TRIBUTARIA ORDINANZA 23015 DEL 2011

CONFERMA DI QUANTO RIBADITO DALLE SEZIONI UNITE

Con il primo motivo viene censurato il principio di diritto (della insufficienza dei soli parametri) che invece è conforme all'insegnamento di questa Corte, condiviso dal collegio, secondo il quale "La procedura di accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è "ex lege" determinata dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli "standard" in sé considerati - meri strumenti di ricostruzione per elaborazione statistica della normale redditività - ma nasce solo in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente. In tale sede, quest'ultimo ha l'onere di provare, senza limitazione alcuna di mezzi e di contenuto, la sussistenza di condizioni che giustificano l'esclusione dell'impresa dall'area dei soggetti cui possono essere applicati gli "standard" o la specifica realtà dell'attività economica nel periodo di tempo in esame, mentre la motivazione dell'atto di accertamento non può esaurirsi nel rilievo dello scostamento, ma deve essere integrata con la dimostrazione dell'applicabilità in concreto dello "standard" prescelto e con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente.

L'esito del contraddittorio, tuttavia, non condiziona l'impugnabilità dell'accertamento, potendo il giudice tributario liberamente valutare tanto l'applicabilità degli "standard" al caso concreto, da dimostrarsi dall'ente impositore, quanto la controprova offerta dal contribuente che, al riguardo, non è vincolato alle eccezioni sollevate nella fase del procedimento amministrativo e dispone della più ampia facoltà, incluso il ricorso a presunzioni semplici, anche se non abbia risposto all'invito al contraddittorio in sede amministrativa, restando inerte. In tal caso, però, egli assume le conseguenze di questo suo comportamento, in quanto l'Ufficio può motivare l'accertamento sulla sola base dell'applicazione degli "standard", dando conto dell'impossibilità di costituire il contraddittorio con il contribuente, nonostante il rituale invito, ed il giudice può valutare, nel quadro probatorio, la mancata risposta all'invito" (Cass. SS.UU. 26635/2009).

42

ESTENSIONE DELL'ACCERTAMENTO INDUTTIVO NORMA "ILLEGALE"



Legge del 9 ottobre 1971 n. 825 – ART. 10 – DELEGA LEGISLATIVA PER LA RIFORMA TRIBUTARIA

Le disposizioni da emanare in materia di accertamento, riscossione, sanzioni e contenzioso saranno intese ad adeguare la disciplina vigente alle riforme previste dalla presente legge, a facilitare la individuazione dei contribuenti e la rilevazione della materia imponibile, ad assicurare la prevenzione e repressione dell'evasione e la tutela dei contribuenti, a semplificare i rapporti tributari nelle varie fasi.

Dovranno in particolare essere stabiliti:

4) il perfezionamento del sistema di accertamento in base alla contabilità e il rafforzamento delle inerenti garanzie, nel rispetto del segreto professionale. Saranno comminate sanzioni per il solo fatto della omessa o irregolare tenuta delle scritture contabili e sarà vietato al contribuente di provare circostanze omesse nella contabilità o in contrasto con le risultanze di essa; **quando invece la contabilità sia stata regolarmente tenuta, la prova per presunzioni da parte dell'amministrazione dell'esistenza di attività non dichiarate o dell'inesistenza di passività dichiarate dovrà avere i requisiti indicati dal primo comma dell'articolo 2729 del codice civile, fermo restando l'obbligo della denuncia in sede penale se ricorrono gli estremi della frode fiscale.**

CONSEGUENZA DIRETTA

LA NUOVA NORMA E' STATA INSERITA NEL DPR SULL'ACCERTAMENTO DEL 1973 IN ABUSO E SENZA LA MODIFICA DELLA LEGGE DI DELEGA

43

ESTENSIONE DELL'ACCERTAMENTO INDUTTIVO



NORMA "ILLEGALE" IN QUANTO CONTRARIA ALL'ART. 10 DELLA LEGGE DELEGA PER LA RIFORMA TRIBUTARIA



NORMA CHE STRAVOLGE DI FATTO ED AGGIRA I DIVIETI POSTI DALLA CORTE DI CASSAZIONE



COSTRUZIONE SANZIONATORIA "INDIRETTA" CHE NON FA ALCUNA DISTINZIONE TRA COMPORTAMENTO IN BUONA ED IN MALA FEDE E CHE ALTERA IL PRINCIPIO DEGLI ARTT. 3 E 53 DELLA COSTITUZIONE

CONSEGUENZA INDIRETTA SUI PROFESSIONISTI

LE POLIZZE RC PROFESSIONALI COPRONO LE CONSEGUENZE SOSTANZIALI DI UN ACCERTAMENTO INDUTTIVO BASATO SULL'ERRORE FORMALE DELLA COMPILAZIONE DEL MODELLO STUDI?

44

IL DECRETO LEGGE 185 2008
art. 27 Definizione agevolata inviti al contraddittorio



Direzione Centrale Accertamento

CIRCOLARE N. 4/E

Roma, 16 febbraio 2009

OGGETTO: *Definizione dell'accertamento mediante adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio. Modifiche alla disciplina della rinuncia all'impugnativa - Art. 27 del decreto legge del 29 novembre 2008, n 185, convertito dalla legge del 28 gennaio 2009, n. 2.*

45

IL DECRETO LEGGE 185 2008
art. 27 Definizione agevolata
inviti al contraddittorio da Studi di settore



NORMA ABROGATA DAL PERIODO DI IMPOSTA 2011

Introduzione dell'art. 10ter nella Legge 146 del 1998 che prevede una parziale franchigia per i contribuenti che aderiscono integralmente all'invito al contraddittorio in caso di accertamento analitico induttivo (art. 39 l.c. d) 600/73)

Attività non dichiarate possono essere => 40% del dichiarato con un massimo di € 50.000,00; nell'atto di accertamento devono essere analiticamente indicate le ragioni della inattendibilità degli studi

La franchigia si applica alla sola condizione che non si incorra nella omessa o infedele dichiarazione dei dati da studi o di cause di esclusione o inapplicabilità degli stessi.

Con tale disposizione inoltre non viene assicurata nessuna protezione per l'accertamento analitico e soprattutto per quello induttivo con scardinamento scritture contabili (art. 39 l.c. d) 600/73)

46

IL DECRETO LEGGE 185 2008 art. 27 Definizione agevolata inviti al contraddittorio da Studi di settore



Per come è formulata la disposizione è scarsamente appetibile per chi ha già evidentemente scelto di non adeguarsi spontaneamente in dichiarazioni alle risultanze di Ge.Ri.Co.

La norma potrebbe avere un senso se nell'invito a comparire l'Ufficio abbia già effettuato una revisione delle risultanze di Ge.Ri.Co. rispetto alle peculiare situazione del Contribuente (vedi annotazioni nel modello Unico)

Se così non fosse si tradurrebbe in una adesione integrale posticipata alle risultante di Ge.Ri.Co. che porterebbe beneficio a coloro che non hanno minimamente badato agli studi in fase dichiarativa

In ogni caso occorre fare calcolo di convenienza tra totale imposte risultanti dall'invito con sanzioni ridotte ad un sesto e quanto presuntivamente accerteranno gli organi del contenzioso, oltre agli oneri relativi allo stesso

47

ALTRE QUESTIONI SUGLI STUDI DI SETTORE



UTILIZZO STUDI SOLO PER ATTIVITA' DI SELEZIONE



Cooperative a mutualità prevalente – Soggetti IAS – Consorzi garanzia collettiva fidi e Bancoposta

INUTILIZZABILITA' DIRETTA DEGLI STUDI PER FINI ACCERTATIVI



**Contribuenti in regime di impresa per i quali nel 2011 è cessato il regime dei minimi
Soggetti che esercitano in modo prevalente affitto di azienda**

48

**LE NOVITÀ IN MATERIA
DI REVISIONE LEGALE DEI CONTI
E COLLEGIO SINDACALE**

**LA RELAZIONE DELL'ORGANO DI CONTROLLO
AL BILANCIO 2011**

a cura di Ermando Bozza



SOMMARIO

- Le novità in tema di collegio sindacale del decreto semplificazioni
- Le nuove linee guida del CNDCEC sui sindaci-revisori
- La relazione dei sindaci-revisori al bilancio d'esercizio



LE NOVITÀ
DELL'ART. 35 DECRETO SEMPLIFICAZIONI (DL n. 5/2012):
Disposizioni in materia di controllo societario

A cura di Ermando Bozza

51

Tipo società	Controllo di legalità	Revisione legale
SPA e SAPA	Sempre affidato al Collegio Sindacale	Lo statuto può prevedere che sia affidata al Collegio sindacale tranne nei casi di obbligo al bilancio consolidato (art. 2409-bis c.c.)
SRL	Nei casi previsti dall'art. 2477 c.c. è ammissibile optare per il collegio sindacale, sindaco unico o revisore	Se lo statuto non prevede diversamente è affidata al sindaco unico. Lo statuto può attribuirlo al collegio sindacale (anche in caso di consolidato) o al revisore legale.
Società cooperative	Affidato al collegio sindacale nel caso in cui sono superati i limiti dell'art. 2477 c.c. (art. 2543 c.c.)	Obbligatoria quando la società superi entrambi i segg. parametri: ¹⁾ Soci ≥ 20 ²⁾ Attivo ≥ Euro 1 milione (art. 2519 c.c.)
Società di interesse pubblico	Collegio sindacale	Obbligo sempre di nomina di revisore esterno

COLLEGIO SINDACALE



SRL



L'atto costitutivo può prevedere:

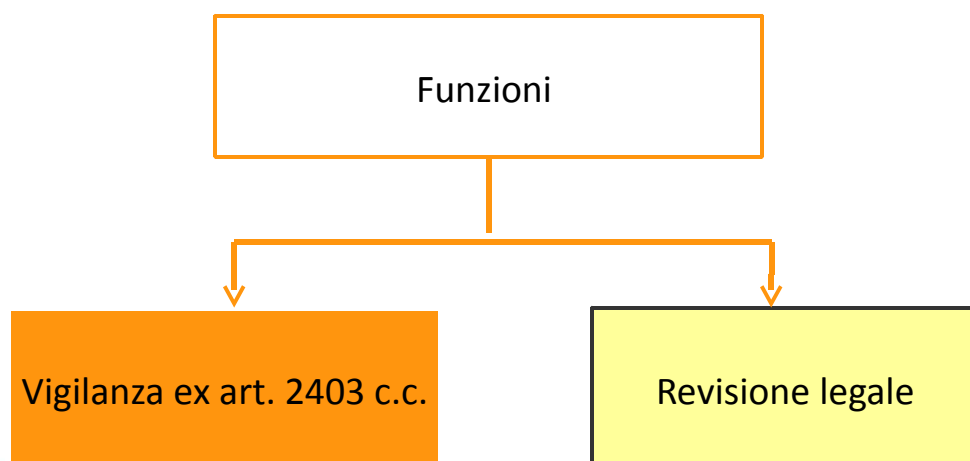
- organo di controllo monocratico con poteri del collegio sindacale + revisione legale
- solo Revisore con funzione di mero controllo legale dei conti

ATTENZIONE:

- LA FUNZIONE DI CONTROLLO DI LEGALITÀ PUÒ ESSERE OMESSA
- LA REVISIONE LEGALE RESTA IN PRESENZA DI ORGANO DI CONTROLLO

53

LE FUNZIONI DEL COLLEGIO SINDACALE



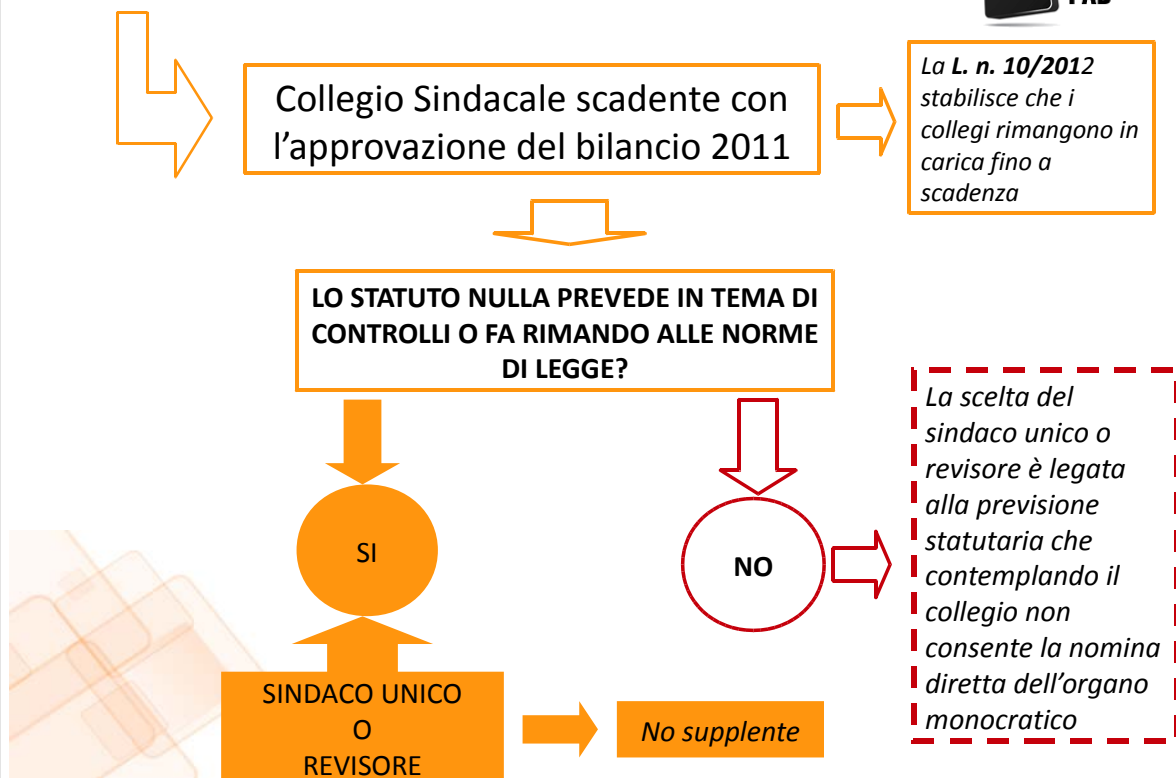
54

La vigilanza sull'amministrazione



55

Nell'assemblea di bilancio 2011 delle SRL cosa accade?

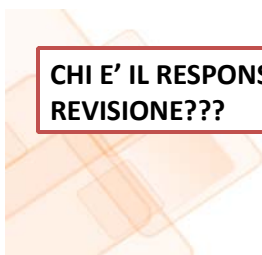
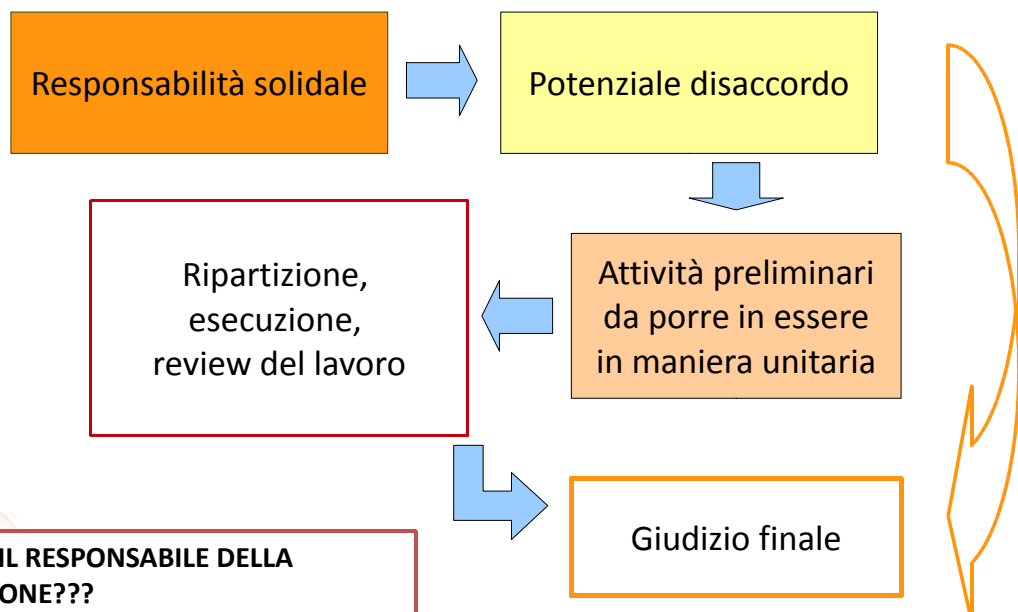


LE NUOVE LINEE GUIDA DEL CNDCEC SUI SINDACI-REVISORI

a cura di Ermando Bozza



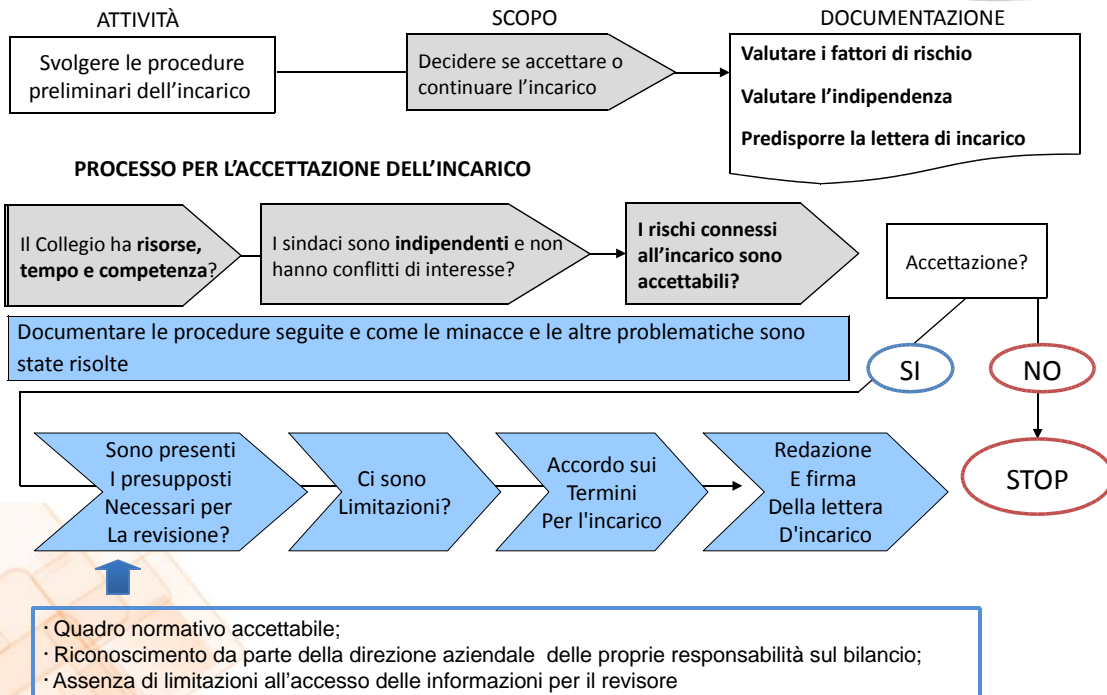
LE PECULIARITÀ DEL COLLEGIO SINDACALE



Numero	Principio
R. 10	Inizio e cessazione dell'incarico
R. 20	Coordinamento fra la funzione di vigilanza e la funzione di revisione legale
R. 30	Organizzazione del Collegio Sindacale
R. 40	Svolgimento dell'attività di revisione
R. 50	Relazione di revisione e Giudizio sul bilancio
R. 60	I corrispettivi del sindaco-revisore
	Appendice

LE ATTIVITÀ PRELIMINARI ALL'ACCETTAZIONE
DELL'INCARICO

FLOW CHART DELLE ATTIVITÀ PRELIMINARI



Tratto con adattamenti da "Guide to using ISA in the Audits of small and medium sized Entities" - IFAC 2010

61

LA VERIFICA DELL'INDIPENDENZA



PROCESSO PER L'ACCETTAZIONE DELL'INCARICO



Art. 2399 c.c. << Cause di ineleggibilità e decadenza >>

Non possono essere eletti alla carica di sindaco e se eletti decadono:

- coloro che si trovano nelle condizioni previste dall'art. 2382;
- Il coniuge, i parenti e gli affini entro il quarto grado degli amministratori della società e l'amministratore i parenti e gli affini entro il quarto grado degli amministratori delle società da questa controllate, delle società che la controllano e di quelle sottoposte a comune controllo;
- Coloro che sono legati alle suddette società da un rapporto di lavoro o da un rapporto continuativo di consulenza o di prestazione d'opera retribuita, ovvero da altri rapporti di natura patrimoniale che ne compromettano l'indipendenza. Lo statuto può prevedere altre cause ulteriori di ineleggibilità o decadenza, nonché cause di incompatibilità e limiti e criteri per il cumulo degli incarichi.

- Interdetto
- Inabilitato
- Fallito
- Condannato ad una pena che comporta l'interdizione, anche temporanea dai pubblici uffici

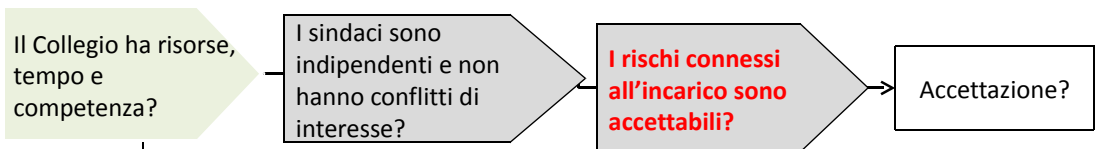
62

Sintesi art. 10 D.lgs. n. 39/2010 <<Indipendenza e obiettività>>

I revisori legali:

- devono essere indipendenti dalla società assoggettata a revisione legale e non devono essere in alcun modo coinvolti nel suo processo decisionale
- Non devono avere, personalmente o tramite la propria rete professionale, relazioni finanziarie, d'affari, di lavoro o di altro genere, dirette ed indirette, comprese quelle derivanti da prestazioni di servizi diversi dalla revisione contabile, dalle quali un terzo informato, obiettivo e ragionevole trarrebbe la conclusione che l'indipendenza è compromessa
- In caso di minacce all'indipendenza derivanti da autoriesame, interesse personale, esercizio del patrocinio legale, familiarità, fiducia eccessiva o intimidazione devono adottare misure volte a ridurre tali rischi. Se comunque le misure sono insufficienti non devono accettare l'incarico
- Devono dotarsi di procedure idonee (da documentare ai fini del controllo di qualità) a prevenire e rilevare tempestivamente situazioni che possano comprometterne l'indipendenza

PROCESSO PER L'ACCETTAZIONE DELL'INCARICO

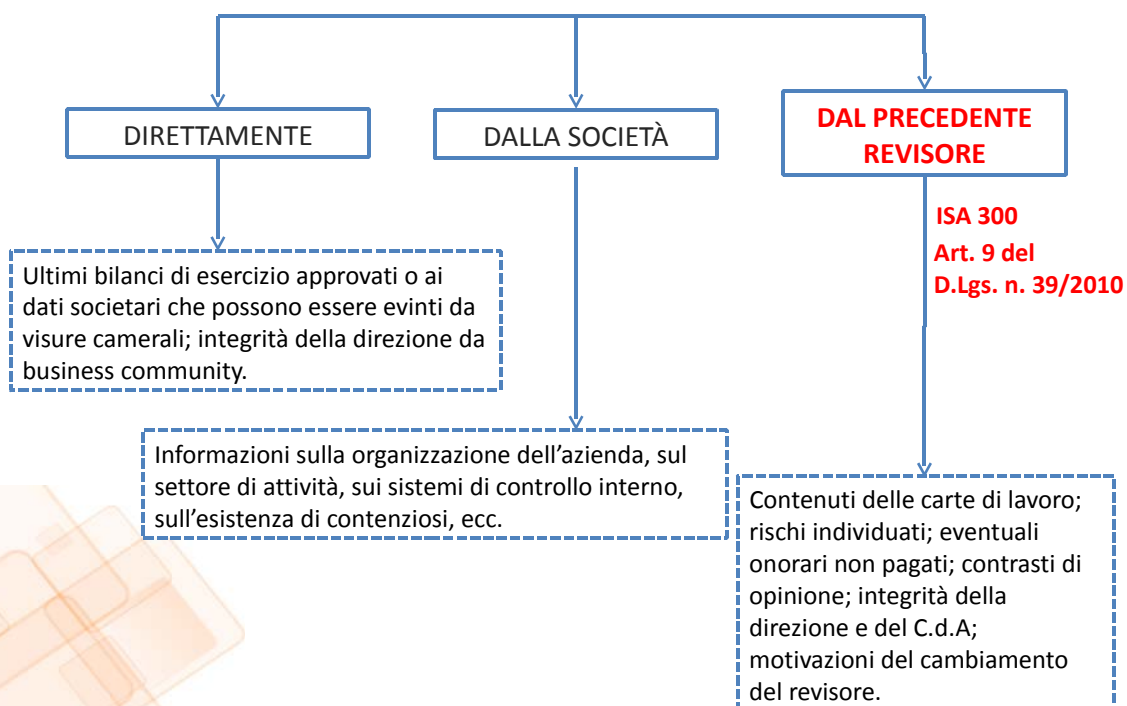


Analisi collegiale

Fattori di rischio

- | |
|--|
| • La situazione finanziaria ed economica del cliente; |
| • La reputazione del cliente |
| • Il sistema di <i>governance</i> |
| • L'affidabilità del sistema di controllo interno |
| • La presenza di parti correlate e di società partecipate |
| • Problemi di continuità aziendale |
| • Settore di attività che richiede particolari competenze gestionali |
| • Esistenza di contenziosi significativi |
| • la disponibilità all'interno del collegio sindacale ed eventualmente all'esterno tramite ausiliari, collaboratori ed esperti di un sufficiente e qualificato team di revisione |
| • la capacità di completare l'incarico entro il termine indicato per l'emissione della relazione |

COME ACQUISIRE LE INFORMAZIONI?



LA LETTERA DI INCARICO (ISA 210)



I principi di revisione impongono che il revisore predisponga una lettera di incarico che **identifichi con chiarezza** :

- le **responsabilità** di competenza di chi gestisce la società e quelle del revisore;
- l'**oggetto** e i **termini** dell'incarico;
- il **quadro normativo** applicabile;
- la **durata** e il **corrispettivo** basato sulla stima dei tempi.

Nel corso della riunione preliminare i candidati sindaci-revisori devono definire i termini dell'incarico ed elaborare, **di comune accordo**, i contenuti della lettera d'incarico provvedendo a sottoscriverla e inoltrarla alla società prima dell'assemblea dei soci avente ad oggetto la nomina del C.S.

Insieme alla lettera di incarico i candidati potranno trasmettere anche la dichiarazione di trasparenza ex art. 2400, c. 4, c.c.

I COMPENSI: I CRITERI E LA RIPARTIZIONE



Artt. 10 e 20 D.Lgs. 39/2010

I sindaci prima dell'accettazione devono valutare di comune accordo:



67

COME STIMO LE ORE DI REVISIONE?



Proposta Ordine di Milano

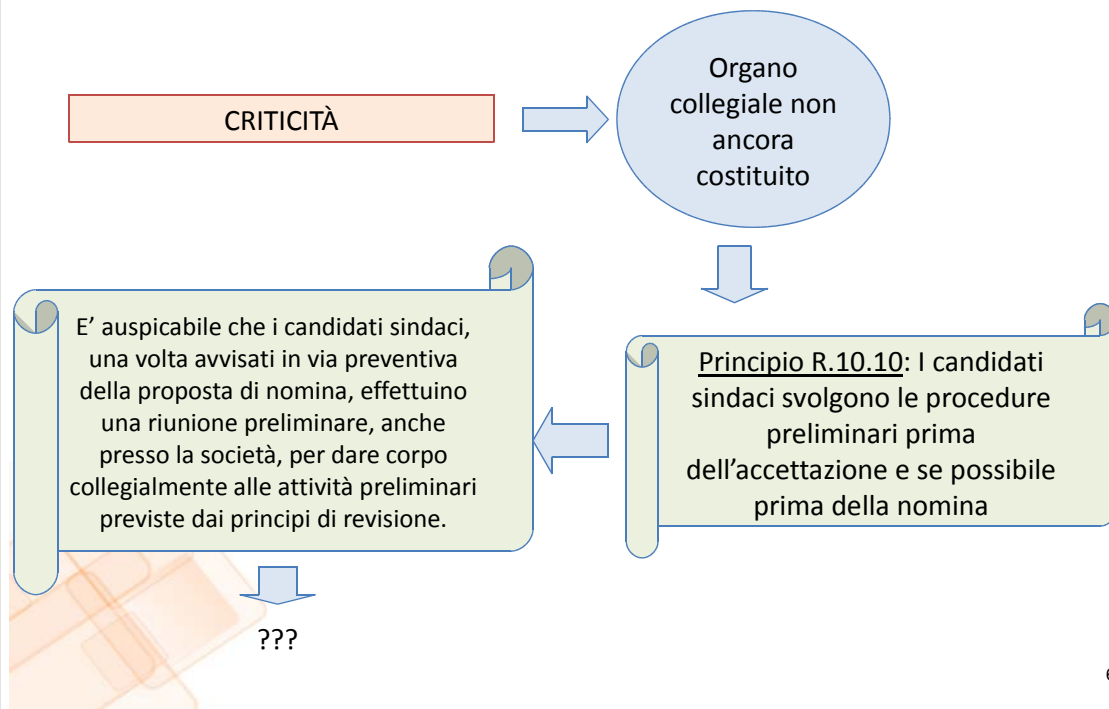
Fatturato/Attivo (€/Mil.)	N. ORE
Fino a 2	145
5	185
7	210
10	245
15	295
20	340
30	420
40	490
50	550

Sinergia su valutazione sistema di controllo interno e compliance normativa

1. Si fa la media tra fatturato e totale attivo.
2. Per società commerciali le ore si riducono del 15%.
3. Per le immobiliari la riduzione è del 50%.
4. In caso di partecipazioni in società controllate e collegate si applica una maggiorazione sulla base del fatturato della partecipata (dal 20% al 50% per controllate; 15% per collegate).
5. I fattori di rischio incrementano le ore tabellari del 10%-15%.

68

COME FANNO I SINDACI A PORRE IN ESSERE LE ATTIVITÀ PRELIMINARI?



69

COME FANNO I SINDACI A PORRE IN ESSERE LE ATTIVITÀ PRELIMINARI?



Sindaco informato della nomina successivamente all'assemblea dei soci o che, per qualsiasi motivo, non possa effettuare l'attività di valutazione efficacemente prima dell'accettazione.



Pone in essere le attività preliminari all'accettazione dell'incarico successivamente purché tempestivamente



Qualora dovesse giungere alla conclusione che ci sono elementi ostativi significativi non accetterà l'incarico o vi rinuncerà

70

L'ORGANIZZAZIONE E SVOLGIMENTO DEL LAVORO



LO SVOLGIMENTO DELLA REVISIONE

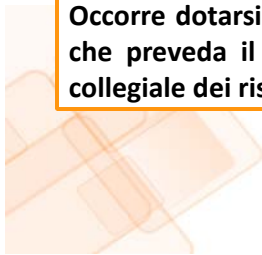
Il collegio sindacale è un **ORGANO COLLEGALE**, per cui tutti gli atti relativi alla revisione sono riferibili all'intero collegio a meno di dissenso espresso da parte di un componente.



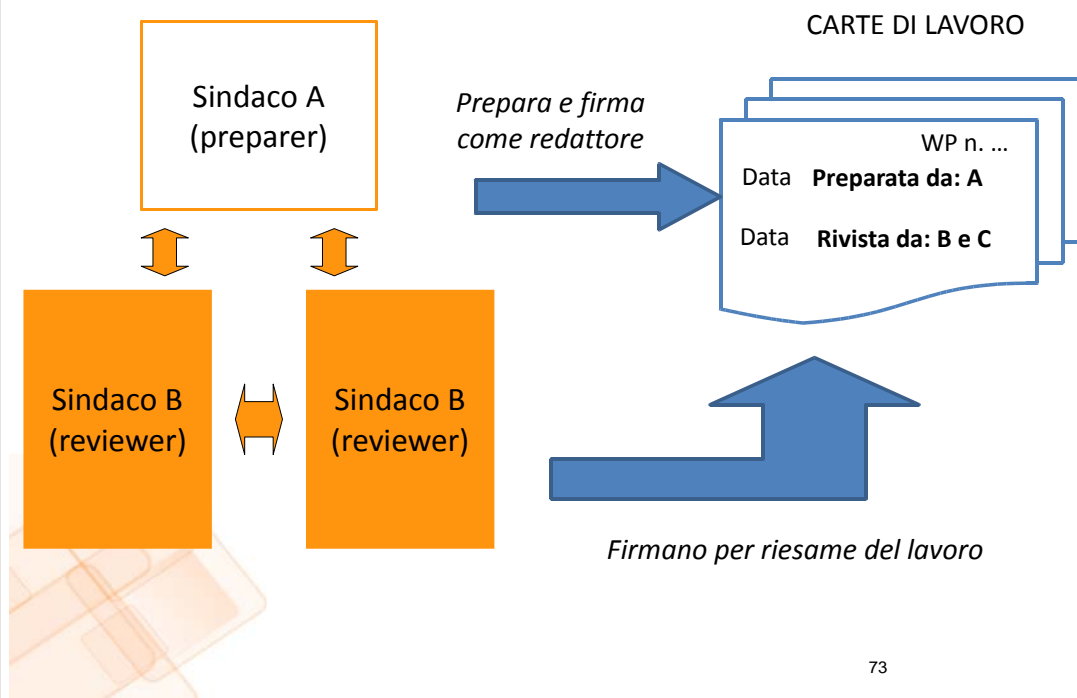
L'attività di revisione richiede una necessaria ripartizione dei compiti e quindi atti individuali.



Occorre dotarsi di una adeguata organizzazione e regolamentazione del collegio che preveda il riesame collegiale degli atti individuali e l'approvazione in via collegiale dei risultati del lavoro svolto e delle conclusioni cui si è giunti.

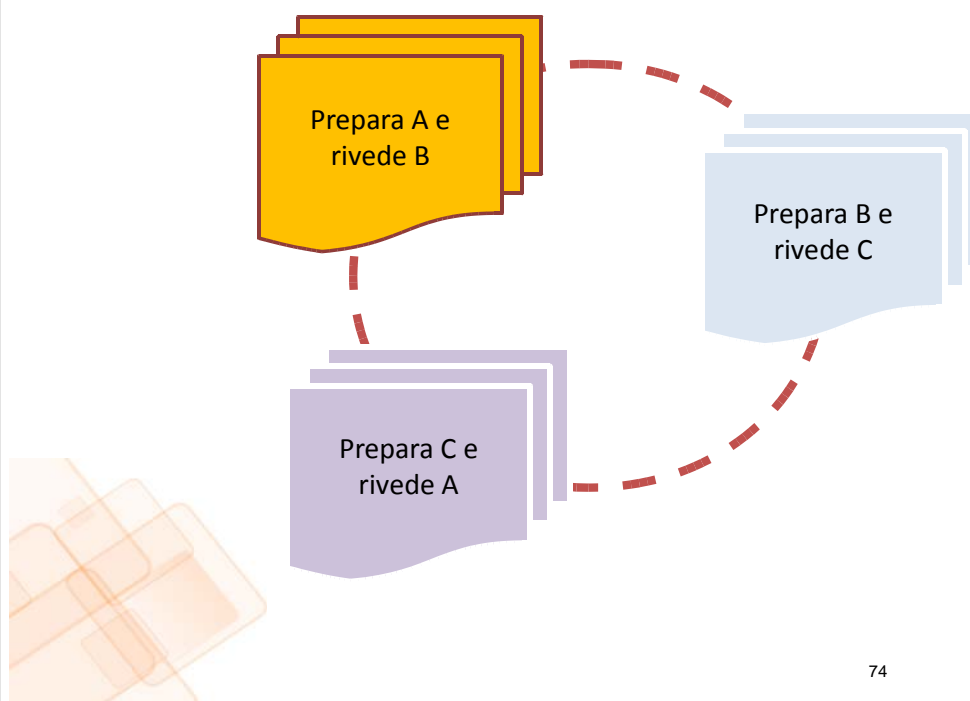


IL RIESAME CON IL METODO COLLEGIALE



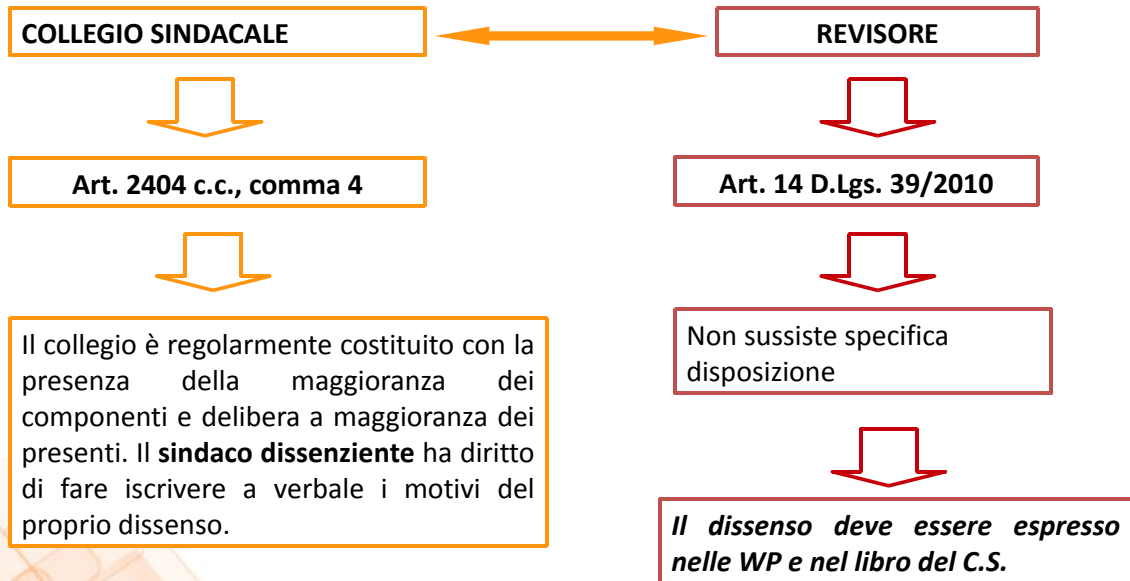
73

IL RIESAME CON IL METODO CIRCOLARE



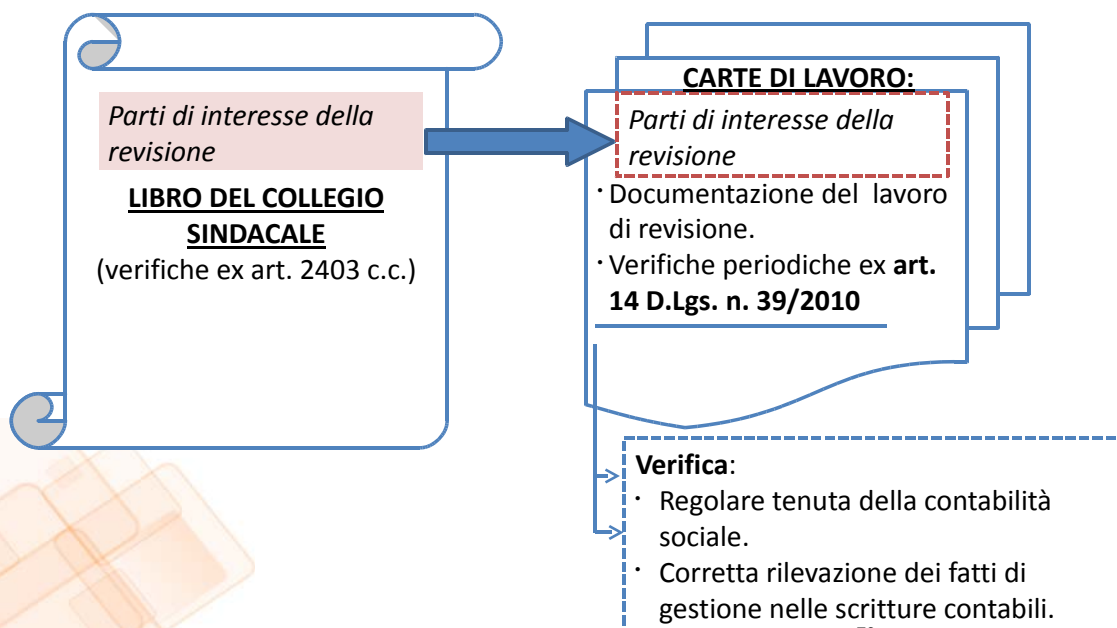
74

L'ESPRESSIONE DEL DISSENSO



75

UTILIZZO DEL LIBRO DEL COLLEGIO SINDACALE E DELLE CARTE DI LAVORO



76

Per il **collegio sindacale** incaricato anche della revisione legale rimane, ovviamente, il libro del collegio sindacale.

Problema operativo:



Chi dei sindaci è proprietario e deve conservare le carte di lavoro per 10 anni?

Il D.Lgs. n. 39/2010, nel disciplinare la materia si è rifatto al modello anglosassone delle società di revisione dove è pacifico che la proprietà e la custodia delle WP è della società di revisione. Nel modello tipicamente italiano del collegio sindacale il problema si pone in modo evidente (*la questione non è irrilevante sia ai fini del controllo di qualità sia ai fini di eventuali controlli dell'operato da parte della magistratura in ipotesi ad es. di procedure concorsuali*).

COME FARE?

Le linee guida predisposte dal Cndcec offrono alcune indicazioni al riguardo:

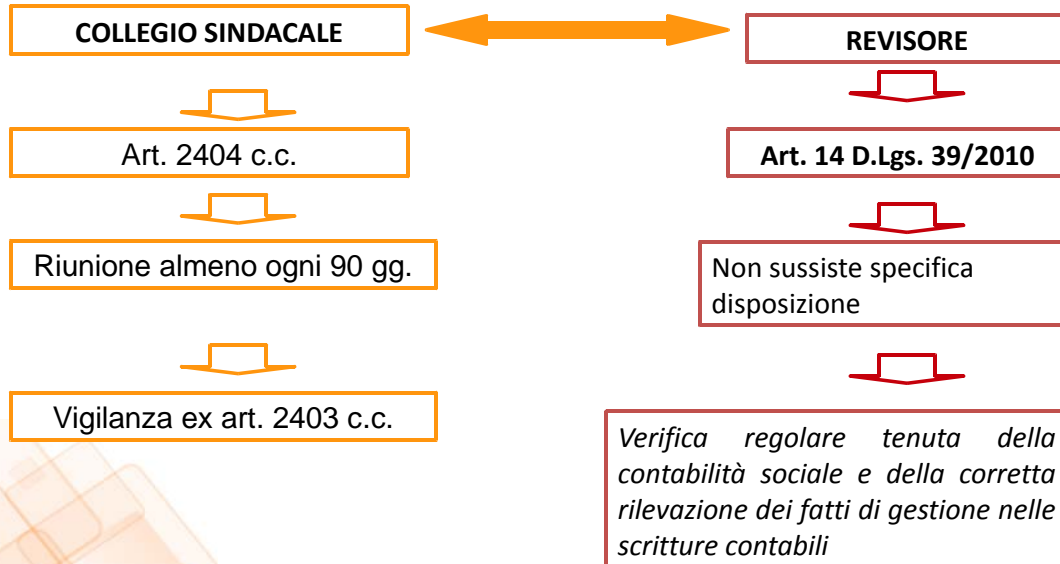
- i documenti e le carte di lavoro *devono essere accessibili ai componenti del collegio sindacale per l'intero periodo dell'incarico nonché per il successivo periodo di conservazione*. Gli stessi documenti **non devono essere accessibili a persone non autorizzate**;

- nell'esercizio della propria autonomia organizzativa, **il collegio sindacale disciplina le modalità di fruibilità e conservazione della documentazione** sia nel corso dell'espletamento dell'incarico, sia dopo la cessazione dell'incarico.

Le linee guida suggeriscono di individuare nel **presidente** o in un **altro componente** il **responsabile della conservazione** degli atti e dei documenti nel corso del mandato e ritiene possibile affidare anche ad un soggetto esterno i dossier della revisione al termine dell'incarico.

Nel caso di dubbia disponibilità o di dubbi sulla corretta conservazione, il suggerimento fornito dalle linee guida è che ciascun sindaco può conservare copia dei documenti di supporto e dei verbali trascritti, nonché delle carte di lavoro.

LE VERIFICHE PERIODICHE



79



LA RELAZIONE DEI SINDACI-REVISORI AL BILANCIO D'ESERCIZIO

a cura di Ermando Bozza

LE RELAZIONI AL BILANCIO



STRUTTURA
STANDARD

CONTENUTO MINIMALE
EX LEGGE

SCELTA
OPZIONALE

Art. 14 D.Lgs
n. 39/2010



Art. 2429 c.c.



Relazione
unica

Giudizio sul
bilancio

Doveri di vigilanza art.
2403

PARTE A

PARTE B

81

LA STRUTTURA DEL GIUDIZIO SUL BILANCIO

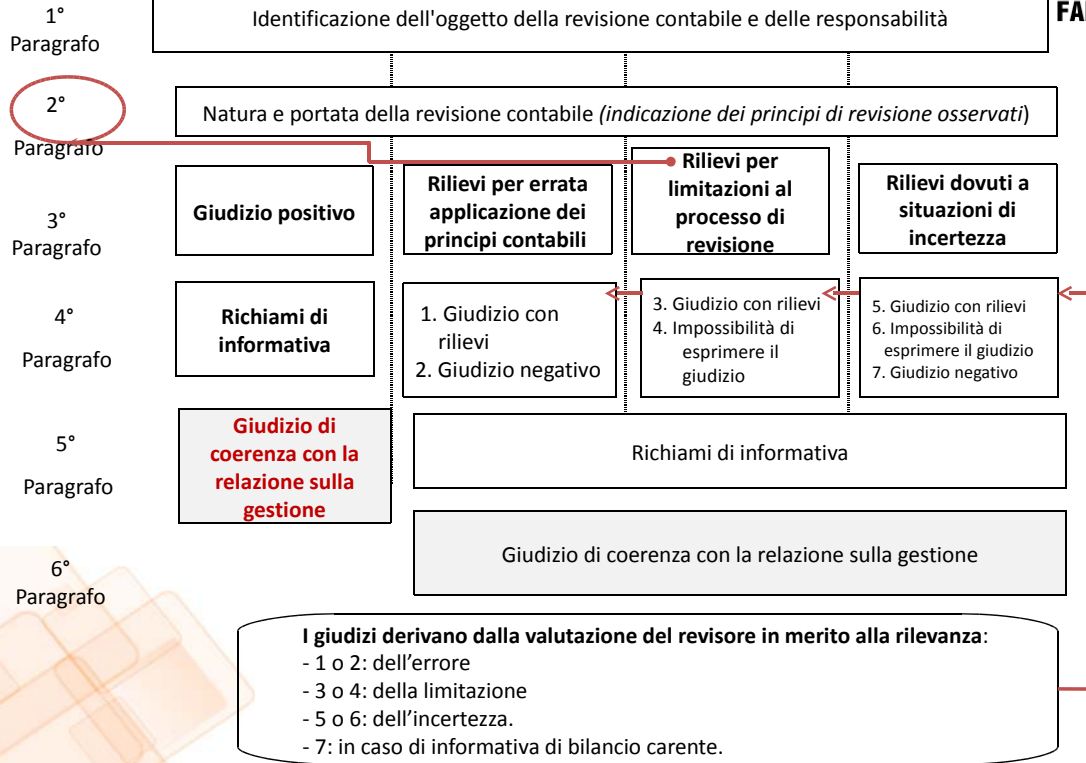


La struttura è così composta:

- a) titolo;
- b) destinatari;
- c) identificazione del bilancio oggetto della revisione;
- d) descrizione della natura e della portata della revisione;
- e) espressione del giudizio sul bilancio;
- f) data e sottoscrizione.

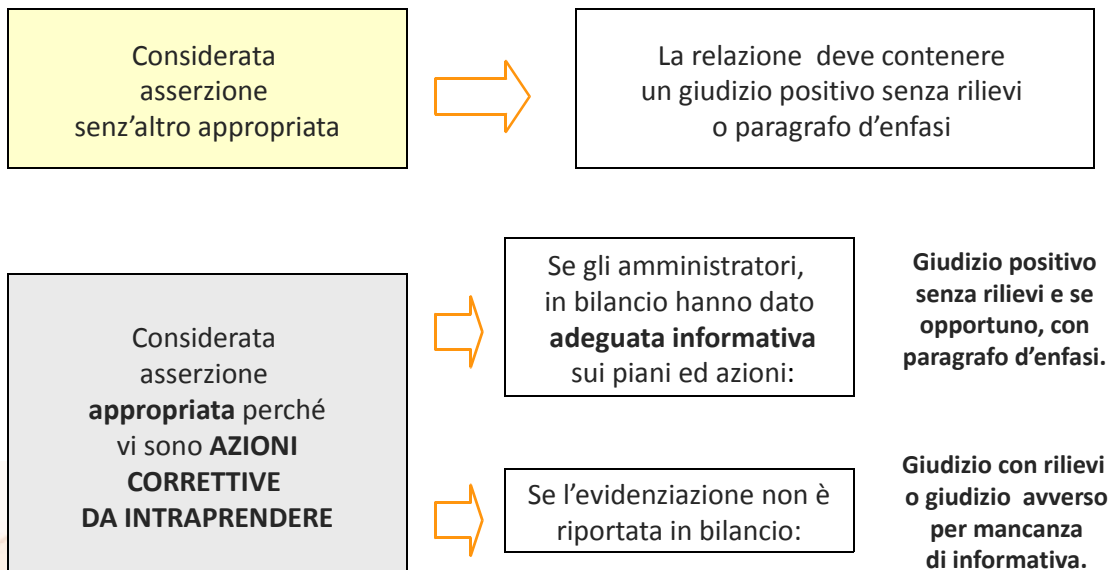
82

LE TIPOLOGIE DI GIUDIZIO SUL BILANCIO



83

PRESENZA DI CONTINUITÀ AZIENDALE



84

DUBBI SULLA CONTINUITÀ AZIENDALE 1/2

Gli elementi raccolti attestano che le prospettive di riuscire a superare la crisi, anche se **INCERTE NELL'ESITO** si fondano su **RAGIONEVOLI PRESUPPOSTI**

Gli amministratori ne danno **adeguata informativa** in bilancio.

Giudizio positivo senza rilievi ma con **paragrafo d'enfasi**.

Gli amministratori **non ne danno adeguata informativa** in bilancio.

Giudizio con **RILIEVI o AVVERSO** per mancanza di informativa.

DUBBI SULLA CONTINUITÀ AZIENDALE 2/2

Gli elementi raccolti attestano che le prospettive di riuscire a superare la crisi, anche se **INCERTE NELL'ESITO** si fondano su **PRESUPPOSTI FORTEMENTE OPINABILI**

Gli amministratori **ne danno adeguata informativa** in bilancio.

Impossibilità di esprimere un giudizio.

Gli amministratori **non ne danno adeguata informativa** in bilancio.

Giudizio avverso.

RELAZIONE EX ART. 2429 C.C.



Serie di **attestazioni, proposte, giudizi** che sintetizzano **l'attività di vigilanza** svolta dall'organo di controllo nel corso dell'esercizio.



Fornire ai soci una **base di conoscenza sufficiente** per poter discutere e deliberare in merito al bilancio d'esercizio e concludere per l'approvazione o il rigetto.

87

COLLEGIO SINDACALE



RELAZIONE EX ART. 2429 C.C.



Informa l'assemblea circa l'attività svolta nell'ambito dei propri doveri di vigilanza ai sensi dell'art. 2403 c.c.

Riferisce all'assemblea sui risultati dell'esercizio sociale

Formula le osservazioni e proposte in ordine al bilancio e alla sua approvazione con particolare riferimento all'esercizio della deroga di cui all'art. 2423, comma 4, c.c.

88

ALTRI CONTROLLI SPECIFICI



Consenso per l'iscrizione in bilancio dei costi di impianto e ampliamento, ricerca sviluppo e pubblicità (art. 2426 c.1, n. 5 c.c.).

Consenso per l'iscrizione dell'avviamento (art. 2426 c.1, n. 6 c.c.).

Osservazioni sulla situazione patrimoniale ex art. 2446 c.c.

Parere sulla congruità del prezzo di emissione delle azioni in presenza di esclusione o limitazione del diritto di opzione (art. 2441, c. 6 c.c.).

Relazione di accompagnamento al rendiconto finale del patrimonio destinato ad uno specifico affare (art. 2447-novies c.c.).

89

VERBALIZZAZIONE DELLA RELAZIONE

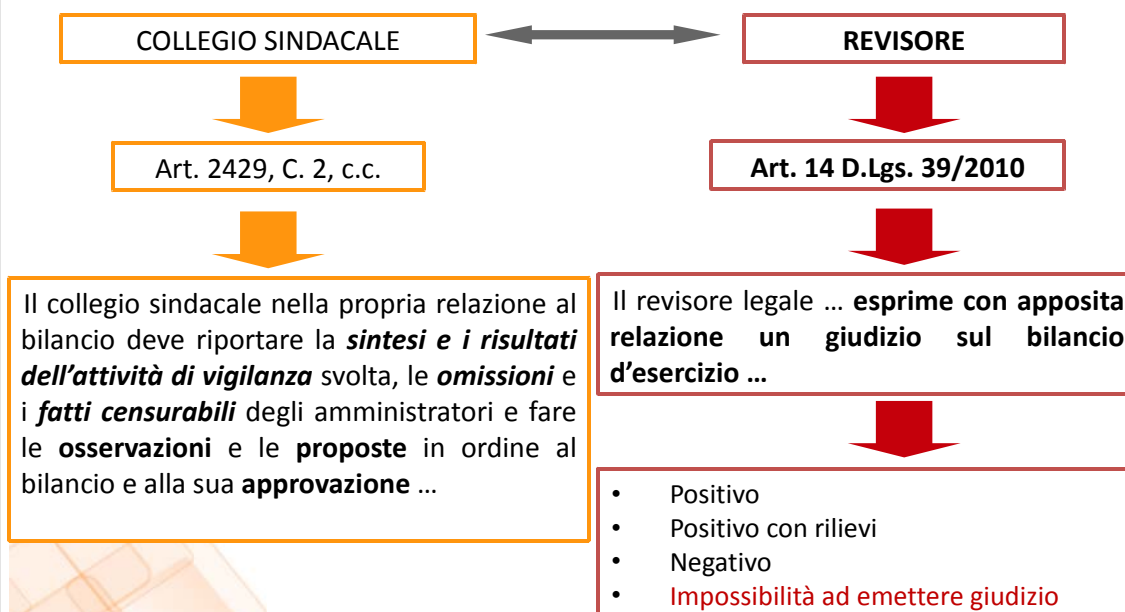


Trattandosi di relazione unica comprendente sia il giudizio sul bilancio ex art. 14 del D.Lgs. n. 39/2010 che la relazione del collegio sindacale ai sensi dell'art. 2429 del c.c. la stessa dovrà essere oggetto di **verbalizzazione sul libro del collegio sindacale**.

In considerazione della natura collegiale dell'organo di controllo dal verbale dovrà risultare l'unanimità o meno della delibera.

90

IL COORDINAMENTO TRA IL GIUDIZIO SUL BILANCIO E LA RELAZIONE EX ART. 2429 DEL C.C.



La relazione può essere unica, con suddivisione in due parti. **Non è consentita la relazione di minoranza.**

91

IL COORDINAMENTO TRA IL GIUDIZIO SUL BILANCIO E LA RELAZIONE EX ART. 2429 DEL C.C.



CASO 1)

- **Deviazioni significative da norme di legge o dai principi contabili;**
- **limitazioni nella propria attività di revisione non imputabili alla direzione aziendale;**
- **incoerenze significative della relazione sulla gestione.**

Logica conseguenza potrebbe essere quella di **invitare l'assemblea dei soci a conclusione della parte B della relazione unitaria (relazione sui doveri di vigilanza) a considerare gli effetti dei rilievi riportati analiticamente nella parte A della relazione (giudizio sul bilancio) e ad adottare gli opportuni provvedimenti prima di approvare il bilancio.**

In questo modo il collegio sindacale evidenzia con chiarezza ai soci, decisori finali delle sorti del bilancio, quali siano i rilievi riscontrati e si chiede agli stessi di prendere in considerazione i rilievi e di chiedere agli amministratori di **adottare gli opportuni provvedimenti al riguardo**. I soci, chiamati alla loro responsabilità, decideranno se accettare le proposte del collegio sindacale o approvare ugualmente il bilancio così come prestato dagli amministratori.

92

IL COORDINAMENTO TRA IL GIUDIZIO SUL BILANCIO E LA RELAZIONE EX ART. 2429 DEL C.C.



CASO 2)

- **Giudizio avverso sul bilancio o giudizio negativo di coerenza sulla relazione sulla gestione;**
- **limitazioni nella propria attività per cause della direzione aziendale.**

In questi casi, più gravi rispetto al caso dei rilievi (giudizio modificato ma positivo), **il collegio sindacale dovrebbe invitare l'assemblea a non approvare il bilancio.** Naturalmente il collegio dovrà motivare in modo analitico nella parte A della propria relazione unitaria (giudizio sul bilancio) i motivi dell'avversità del giudizio.



93

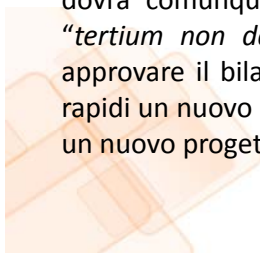
IL COORDINAMENTO TRA IL GIUDIZIO SUL BILANCIO E LA RELAZIONE EX ART. 2429 DEL C.C.



CASO 3)

- **Impossibilità ad esprimere un giudizio sul bilancio nel suo complesso e sulla coerenza della relazione sulla gestione.**

Questo caso ricorre spesso nelle ipotesi di **molteplici e significativi dubbi sulla continuità aziendale.** È il caso, forse, più critico per il collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti. Infatti non sembrerebbe percorribile la strada dell'impossibilità ad esprimere un giudizio da parte del collegio sindacale in sede di proposta all'assemblea circa l'approvazione del bilancio (parte B della relazione unitaria). Sia il tenore letterale dell'art. 2429 del c.c. che la norma di comportamento del collegio sindacale n. 7.1 porterebbero a ritenere che il collegio dovrà comunque esprimersi sull'approvazione o non approvazione del bilancio: "*tertium non datur*". Il Collegio sindacale potrebbe invitare l'assemblea a non approvare il bilancio e a dare mandato agli amministratori a predisporre in tempi rapidi un nuovo piano di composizione della crisi e ad elaborare conseguentemente un nuovo progetto di bilancio.



94

IL SINDACO DISSENZIENTE



ART. 2404 C.C.

Il Sindaco dissenziente ha diritto di far iscrivere a verbale i motivi del proprio dissenso.

Il collegio sindacale è regolarmente costituito con la presenza della maggioranza dei sindaci e delibera a maggioranza assoluta dei presenti (**PRINCIPIO DELLA COLLEGIALITA'**).

È possibile depositare una relazione di minoranza al bilancio?

Il sindaco dissenziente si ritiene non possa redigere e depositare una propria autonoma relazione; ha il diritto però di far iscrivere a verbale i motivi del proprio dissenso ed ha facoltà di riferire all'assemblea la propria opinione difforme rispetto alla relazione approvata dalla maggioranza dei componenti (**Norma di comportamento 7.1**).

Principio R.50.20: La relazione può riportare il dissenso di un sindaco e i relativi motivi dopo il giudizio di coerenza e dopo le osservazioni e proposte in modo che tutti e 3 i sindaci possano firmare la relazione

95

Arrivederci ai prossimi incontri di VideoFisco:



4 aprile 2012

Special operativo di VideoFisco:

Bilancio: casi pratici e aspetti operativi

A cura di

Marco Paolini e Giuliana Beschi

18 aprile 2012

VideoFisco:

Dichiarazioni dei redditi (prima parte)

A cura di

Alessandro Pescari e Giovanni Saccenti

96

