



NEWS

Euroconference

Edizione di mercoledì 8 Maggio 2024

REDDITO IMPRESA E IRAP

Gli aspetti dichiarativi delle operazioni straordinarie neutrali
di Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365

CASI OPERATIVI

Immobile acquistato ad asta fallimentare già oggetto di interventi non conclusi
di Euroconference Centro Studi Tributari

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Il deposito del bilancio d'esercizio 2023
di Alessandro Bonuzzi

LA LENTE SULLA RIFORMA

La Riforma tra vertical farm e redditi forfettizzati per le società agricole
di Luigi Scappini

REDDITO IMPRESA E IRAP

La movimentazione del patrimonio netto 2023 e le ricadute sull'Ace
di Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365

BILANCIO

La continuità aziendale e l'impatto sul giudizio del revisore
di Fabio Landuzzi, Gian Luca Ancarani



REDDITO IMPRESA E IRAP

Gli aspetti dichiarativi delle operazioni straordinarie neutrali

di Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365

Circolarl e Riviste

IL REDDITO DI IMPRESA

IN OFFERTA PER TE € 78 + IVA 4% anziché € 120 + IVA 4%
Inserisci il codice sconto ECNEWS nel form del carrello on-line per usufruire dell'offerta.
Offerta non cumulabile con sconto Privilige ed altre iniziative in corso, valida solo per nuove attivazioni.
Rinnovo automatico a prezzo di listino.

-35%

Abbonati ora

La fiscalità delle operazioni straordinarie è un tema che comporta anche riflessi dichiarativi e, avvicinandosi la redazione del modello Redditi per il periodo d'imposta 2023, è opportuno analizzare proprio gli aspetti legati alla compilazione del modello Redditi, aspetti che possono essere divisi in 2 grandi categorie:

1. individuare quale soggetto deve porre in essere la dichiarazione dei redditi, quale modello, quali scadenze, quindi, per così dire, gli aspetti preliminari dell'adempimento dichiarativo;
2. alcuni specifici passaggi compilativi, quindi l'aspetto dichiarativo inteso come corretta esecuzione dell'adempimento.

Il tema in questione verrà analizzato con riferimento alle 3 operazioni di trasferimento di asset aziendali o rami di azienda, operazioni che hanno in comune il principio di neutralità fiscale cioè conferimento di azienda, fusioni e scissioni.

Conferimento di azienda

Il conferimento di azienda è una operazione che assume talvolta i connotati del trasferimento realizzativo (il cosiddetto conferimento/vendita) talvolta quelli del trasferimento come atto associativo di riorganizzazione societaria (cosiddetto conferimento/trasformazione). Mentre dal punto di vista della determinazione del reddito imponibile il conferimento di azienda è certamente una operazione non realizzativa bensì associativa, dal punto di vista dichiarativo esso si presenta come una operazione realizzativa, o quantomeno, operazione diversa da quelle (fusione e scissione) che si connotano per la successione universale nei doveri e nei diritti fiscali del dante causa. A conferma di tale differenza tra conferimento di azienda (da una parte) e fusione e scissione (dall'altra), nel conferimento di azienda non vi è alcun passaggio di elementi del patrimonio netto dalla società dante causa (conferente) alla società avente (conferitaria), nel senso che ciascuna parte mantiene la propria integrità patrimoniale. Questo elemento è enfatizzato nell'ambito degli adempimenti dichiarativi, in cui il conferimento di



azienda è certamente ritenuto una operazione similare alla vendita, ragione per cui ciascun soggetto esegue i propri adempimenti dichiarativi senza che il conferimento effettuato incida particolarmente su di essi. In verità vi sono riflessi dichiarativi generati dal conferimento d'azienda, ma resta fermo il fatto che la società conferente dovrà redigere la propria dichiarazione dei redditi così come essa dovrà essere redatta autonomamente dalla società conferitaria. Peraltro, va ricordato che con il conferimento di azienda la conferente non perde la propria soggettività (tranne che non si tratti di un conferimento dell'unica impresa individuale che fa venir meno lo *status* di imprenditore per il conferente), ma semplicemente muta l'attivo patrimoniale in cui sarà iscritto il bene di II grado (partecipazione) in luogo del bene di I grado (azienda).

Gli aspetti dichiarativi del conferimento di azienda

Dato che nel conferimento di azienda ciascun soggetto esegue la propria dichiarazione dei redditi, le peculiarità dichiarative risiedono negli adempimenti relativi all'eventuale riallineamento dei valori tramite imposta sostitutiva e nel prospetto delle riserve.

In caso di opzione per il riallineamento dei valori è necessario compilare Il quadro RQ del modello Redditi scegliendo una delle specifiche sezioni. Sul significato della compilazione della sezione del quadro RQ occorre però precisare che l'adempimento ha natura dichiarativa e non costitutiva della opzione eseguita: infatti, come ha ricordato la circolare n. 57/E/2008 (e ancor prima il Decreto attuativo 25 luglio 2008), il perfezionamento della opzione avviene con il versamento della prima rata della imposta sostitutiva (quindi diversamente da quanto avviene con la rivalutazione dei beni o con l'assegnazione agevolata degli immobili ai soci, in cui il perfezionamento della operazione coincide con la compilazione del modello Redditi).

Per analizzare gli aspetti dichiarativi partiamo da un esempio concreto.

ESEMPIO

Nel 2023 la società Alfa Srl ha conferito alla società Beta Srl una azienda il cui valore di libro è 1.000, mentre il conferimento è avvenuto a 1.500 per incremento delle immobilizzazioni materiali più altri 500 di avviamento. Quindi valore totale del conferimento 2.000, a fronte di un valore di libro di 1.000. Ipotizziamo che l'aliquota d'ammortamento, per semplicità sia del 10% su tutti i beni materiali, mentre quella dell'avviamento, ovviamente, è il 5,56%.

La conferitaria ha scelto di riallineare *ex articolo 176, comma 2-ter*, Tuir i plusvalori sui beni ammortizzabili, e di riallineare, *ex articolo 15, D.L. 185/2008* il valore dell'avviamento.

La prima opzione (riallineamento ordinario) può essere eseguita nel modello Redditi 2024 o al



più tardi nel modello Redditi 2025, ovviamente in questo secondo caso, posticipando di un anno l'effetto fiscale ai fini delle quote di ammortamento che vengono calcolate sul valore riallineato a partire dall'esercizio in cui si è fatta l'opzione (e si è versato la prima rata della imposta sostitutiva). Il riallineamento dei beni materiali ammortizzabili viene comunicato compilando la sezione VI-A del quadro RQ e determinando il debito per imposta sostitutiva (12% fino a 5 milioni di euro, 14% da 5 a 10 milioni di euro, 16% per eccedenza 10 milioni di euro).

Diversamente il riallineamento dell'avviamento (che utilizzando quello speciale ex D.L. 185/2008, deve obbligatoriamente avvenire con il modello Redditi dell'anno successivo al conferimento) viene comunicato compilando la sezione VI-B del citato quadro RQ 2024 con determinazione della imposta sostitutiva del 16% da versare in unica rata con il saldo delle imposte dell'esercizio in cui è avvenuto il conferimento.

Gli effetti del riallineamento spiegano efficacia sulla compilazione del quadro RV del modello Redditi (il quadro dei disallineamenti) nel senso che per il 2023 il quadro dovrà essere compilato per il disallineamento dei beni materiali e il dato che emerge è fondamentale per il versamento della imposta sostitutiva. Infatti, tornando al nostro esempio, avremo che per i beni ammortizzabili il dato fiscale di 1.000 si confronta con il dato civile di 1.500, ma alla fine dell'esercizio in cui è avvenuto il conferimento di azienda, il disallineamento risente dell'ammortamento del medesimo esercizio, quindi, il disallineamento riallineabile non è di 500 ($1.500 - 1.000$) bensì di 475 ($1.000 - 50 = 950$) – ($1.500 - 75 = 1.425$), importo su cui è calcolata l'imposta sostitutiva del 12%. A far data dall'esercizio 2024 i valori si intendono riallineati, quindi non ha più senso, a parere di chi scrive, compilare il quadro RV 2025 (anche se sul punto le istruzioni sono un po' ambigue).

Discorso diverso per il riallineamento dell'avviamento che rileva, ai fini dell'ammortamento, dall'esercizio successivo a quello in cui è fatta l'opzione (in base a una discussa tesi sostenuta dalla circolare n. 28/E/2009), quindi opzione e versamento del 16% avvengono nel 2024, e il disallineamento persiste anche nel 2024. Sempre tornando al nostro esempio la sostitutiva del 16% andrà indicata nella sezione VI-B del modello Redditi 2024 e calcolata tenendo conto dei valori ammortizzati già nel 2023, quindi non 500, bensì 473, mentre il quadro RV registrerà un disallineamento decrescente fino all'esercizio 2025, il che comporta, a parere di chi scrive, che il quadro RV potrà non essere più compilato a far data dal modello Redditi 2026 per il periodo d'imposta 2025.

Per completare il quadro delle ricadute dichiarative del conferimento va presa in esame l'ipotesi che non vi sia un riallineamento dei valori e che quindi si generi un disallineamento tra il dato fiscale del ramo di azienda e quello civile. Tale disallineamento comporta la compilazione del quadro RV, compilazione che sarà dovuta fino a quando il disallineamento non verrà meno o per il completamento del processo di ammortamento o per la cessione dei cespiti. In merito alla compilazione del quadro RV va sottolineato che le istruzioni attuali richiedono la stesura del quadro per tutti i casi di differenza tra valori civili e valori fiscale, mentre nel passato si richiedeva la compilazione solo quando il valore civile fosse più elevato



di quello fiscale. Quindi oggi il quadro va compilato anche per valori fiscali più elevati di quelli, caso certamente più raro ma non così astratto, basti pensare al tema del valore fiscale del terreno per i fabbricati riscattati da *leasing*.

Si ricorda che nel caso di disallineamento da conferimento il codice causale da indicare nella colonna 2 del rigo RV1 è 1.

Infine, il conferimento di azienda comporta la genesi di riserve e/o di nuovo capitale sociale, che la conferitaria indicherà nel prospetto delle riserve quale incremento di righi RS130 o RS131 a seconda che l'apporto della conferente sia inserito interamente a capitale sociale (RS130) o in parte a riserva di capitale (RS131).

Fusione

La fusione societaria, sia ai fini della determinazione del reddito delle società coinvolte, sia per gli aspetti dichiarativi è certamente una operazione di successione universale per cui la società aente causa (incorporante o neocostituita nella fusione propria) subentra negli adempimenti della dante causa. Il tema dichiarativo può essere distinto in 2 aspetti centrali:

1. la redazione della dichiarazione dei redditi del periodo d'imposta precedente a quello di effetto della fusione;
2. la redazione della dichiarazione dei redditi dell'esercizio in cui ha effetto la fusione, separando i 2 periodi d'imposta *ante* e *post* effetto della fusione stessa.

Per quanto riguarda il primo tema occorre capire se la data di effetto della fusione (che ricordiamolo coincide con l'iscrizione al Registro Imprese dell'atto di fusione, salvo che nelle fusioni per incorporazione non sia stato stabilito un effetto posticipato) è spirata prima o dopo la scadenza del modello Redditi. Facciamo l'esempio di una fusione per incorporazione avvenuta il 28 febbraio 2024, quindi ben prima che scada il termine per l'invio del modello Redditi relativo al 2023. In tal caso l'obbligo di redigere il modello Redditi per il periodo d'imposta (pieno) del 2023 ricade sul soggetto aente causa cioè l'incorporante che predisporrà la dichiarazione in nome e per conto del soggetto estinto, ma assolutamente esistente nel periodo d'imposta precedente. A tal riguardo le istruzioni alla compilazione del modello Redditi (§ 2.3) segnalano che *"Nelle ipotesi in cui il dichiarante sia una società che presenta la dichiarazione per conto di un altro contribuente, deve essere compilato anche il campo denominato "Codice fiscale società o ente dichiarante", indicando, in tal caso, nell'apposito campo il codice di carica corrispondente al rapporto intercorrente tra la società dichiarante e il contribuente"*.

Diversamente se la data di effetto della fusione scade dopo il termine per l'invio del modello Redditi (termine stabilito per il 2023 al 15 ottobre 2024), allora l'adempimento dovrà essere eseguito dalla società fusa, poiché ancora vigente alla scadenza del termine dichiarativo.



Altro discorso invece va fatto per la dichiarazione della frazione di periodo d'imposta antecedente la data di effetto della fusione, frazione per la quale la dichiarazione va redatta, a cura della società incorporante, entro l'ultimo giorno del 9° mese successivo a quello di effetto della fusione, ex articolo 5-bis, comma 2, D.P.R. 322/1998. Tale adempimento va svolto se non è stata data efficacia retroattiva alla fusione poiché in questa seconda ipotesi non esiste un periodo d'imposta antecedente la data di effetto e la dichiarazione dei redditi della società incorporante verrà redatta inserendo anche i dati reddituali della società incorporata in un unico modello dichiarativo.

Scissione

I temi dichiarativi della operazione di scissione totale (con estinzione della società dante causa) non sono molto diversi da quelli già sopra analizzati in ambito di fusione, laddove naturalmente si sostituisca alla società incorporante la beneficiaria, o nel caso di più beneficiarie, quella designata a svolgere gli adempimenti dichiarativi. Alcune peculiarità della scissione vanno tuttavia evidenziate, quali il caso della scissione totale nella quale la società scissa si estingue e questa è l'unica scissione nella quale può essere assegnata valenza retroattiva alla operazione, il che elimina l'obbligo di redigere la dichiarazione *ante* della frazione di periodo d'imposta *ante* scissione. L'assenza di tale obbligo non è contraddetta dall'ultimo periodo dell'articolo 5-bis, comma 3, D.P.R. 322/1998 secondo cui la dichiarazione della frazione *ante* scissione va redatta "indipendentemente" dagli effetti retroattivi assegnati nell'atto. Questa previsione significa solo che se la dichiarazione va redatta, i termini (9 mesi) decorrono sempre dalla data di effetto e non dall'eventuale retrodatazione a una data precedente la data di effetto ma successiva all'inizio del periodo d'imposta.

Nel caso della scissione parziale il tema dichiarativo non si pone poiché la società scissa rimane in vita e quindi dichiarerà il reddito prodotto, tenendo conto, ovviamente, che dalla data di effetto della scissione le poste reddituali del ramo di azienda trasferito vanno a generare imponibile in capo alla beneficiaria.

Va segnalato inoltre che nel corso del 2023 è stata introdotta nel nostro ordinamento la scissione scorporo (articolo 2506.1, cod. civ.) che certamente presenta rilevanti differenze rispetto alla scissione ordinaria, mentre il quadro RV non registra specifiche attenzioni in merito a questa particolare operazione.

I passaggi compilativi critici nella sezione II: i dati dell'operazione di fusione o scissione

Nella sezione II del quadro RV vanno inseriti una serie di dati relativi sia alla società avente causa (incorporante o beneficiaria, parte I) sia della dante causa (incorporata o scissa, parte II), ma l'obbligo compilativo verte solo sulla società avente causa, ciò anche nella ipotesi in cui la



scissione sia parziale per cui la società dante causa mantiene la propria esistenza. Al riguardo va ricordato che l'obbligo di redigere la dichiarazione dei redditi per il soggetto estinto verte sulla società risultante dalla fusione, la quale, se è stata assegnata valenza retroattiva all'operazione, dovrà far convergere i dati reddituali della dante causa nel proprio Conto economico, mentre se non è stata decisa la retrodatazione avrà 9 mesi (decorrenti dalla data di effetto dell'operazione) per redigere la dichiarazione della frazione di periodo d'imposta della società estinta, ai sensi dell'articolo 5-bis, D.P.R. 322/1998. Nel caso particolare della scissione va segnalato che la retrodatazione fiscale può essere decisa solo a seguito di scissione totale, considerando che laddove ciò sia stabilito, nessun adempimento dichiarativo sussiste per la scissa i cui dati reddituali saranno confluiti nelle beneficiarie. Va segnalato che questa previsione sembra escludere che nella scissione scorpo possa essere stabilito un effetto retroattivo posto che in tal caso la scissione non può mai essere totale, in quanto la scissa *"continua la propria attività"*.

Gli specifici problemi compilativi

Nel rigo RV14 della sezione II, parte I emerge un primo problema compilativo. Si chiede di indicare la quota percentuale di patrimonio netto contabile trasferito dalla scissa alla beneficiaria. Si pone il problema di quale dato fornire in caso di scissione negativa, in cui non è alcuna quota di netto contabile trasferito, anzi il netto contabile si incrementa in capo alla scissa per effetto della scissione. In tal caso si potrebbe ritenere che nessuna indicazione debba essere inserita nel rigo, ma indicando zero, il *software* controllo segnala un errore. Una possibile soluzione potrebbe essere di indicare la quota percentuale di patrimonio effettivo trasferito (e non quella contabile), considerando che la scissione negativa è possibile se il patrimonio netto effettivo trasferito è positivo (Notariato Triveneto, orientamento L.E. 17.1). Detto ciò, recentemente si è ritenuto (Notariato Triveneto, massima L.E.18) che sia legittima anche la scissione negativa a valori correnti effettivamente negativi, in caso di beneficiaria preesistente e con patrimonio capiente ad assorbire il *deficit* patrimoniale trasferito. In tal caso risulta impossibile superare il problema compilativo sopra citato.

Il problema si ripropone a maggiore ragione con la scissione scorpo nella quale non vi alcun patrimonio netto della scissa trasferito alla beneficiaria. Infatti, la scissa trasferisce effettivamente una entità (azienda o singolo/i beni) che presenta un valore patrimoniale, ma riceve in cambio una partecipazione, il che fa sì che non vi sia alcun trasferimento reale di patrimonio netto. In tal caso, se l'errore risulta bloccante non vi sono molte soluzioni accettabili se non quella di indicare una percentuale che risulta confrontando il valore del netto contabile trasferito in proporzione al valore del netto patrimoniale *ante scissione*, anche se questo dato non significa che la scissa ha subito una riduzione patrimoniale.

Ovviamente il medesimo problema si pone in relazione al rigo RV37 della sezione II in cui vanno inseriti i dati della società scissa, rigo in cui si chiede di indicare la quota di patrimonio netto rimasta alla scissa: il dato dovrebbe accogliere l'indicazione 100%, ma per superare la



segnalazione di errore ci si potrà comportare specularmente a quanto sopra indicato.

Leggendo le istruzioni al quadro RV sezione II del modello Redditi 2024, dedicata ai dati da indicare laddove siano avvenute nel 2023 operazioni di fusione o scissione, si può agevolmente arrivare alla conclusione che la tematica della scissione scorporo non sia stata in alcun modo considerata.

Un esempio eclatante di ciò è rinvenibile nel rigo RV13 colonna 1 in cui viene richiesta l'indicazione circa la tipologia della scissione con riferimento alle partecipazioni assegnate ai soci della scissa, cioè scissione proporzionale (codice 1) o non proporzionale (codice 2), mentre nessun cenno è proposto in relazione alla fattispecie della scissione scorporo in cui ai soci della scissa non viene attribuita alcuna partecipazione. Pertanto, che codice inserire per scissioni scorporo eseguite nel 2023? La scelta non può che essere tra 2 errori, individuando quello ritenuto meno grave, e quindi verosimilmente indicare il codice 1, posto che il socio della scissa mantiene inalterate le proprie partecipazioni, il che potrebbe essere tradotto in un estremo esempio di scissione proporzionale.

Tornando alle scissioni “ordinarie”, ricordiamo che a norma dell’articolo 2506-bis, comma 4, cod. civ., con la scissione possono essere assegnate ai soci della scissa partecipazioni nella beneficiaria non proporzionali alla quota che essi detenevano nella società prima dell’esecuzione dell’operazione. Tale scelta può essere deliberata anche con semplice maggioranza dei soci e deve essere previsto il diritto di recesso a favore dei soci assegnatari di partecipazioni non proporzionali. Se questa è la tipologia dell’operazione va barrato il codice 2, mentre in caso di scissione proporzionale va indicato il codice 1. Al riguardo deve ritenersi compresa nella categoria delle scissioni non proporzionali anche la scissione asimmetrica, di cui all’articolo 2506, comma 2, cod. civ., nella quale il socio non riceve affatto partecipazioni in tutte le società risultanti dalla scissione, ma ne riceve solo di una società, mentre nel contempo l’altro/altri soci vedono incrementate le partecipazioni nell’altra società. Questa particolare operazione, che va deliberata all’unanimità dei soci e non a semplice maggioranza, non può che rientrare tra quelle non proporzionali per cui anche essa va qualificata con il codice 2.

Un altro elemento degno di nota è la richiesta posta nei righi RV18 e RV19 di 3 date cui sono collegati elementi contabili: quella del giorno anteriore alla unificazione contabile, quella di unificazione e quella di chiusura dell’esercizio di unificazione. A queste date vanno affiancati i patrimoni netti rispettivi. L’informazione è significativa se non è stata assegnata valenza retroattiva (caso in cui il patrimonio netto coincide con quello esplicitato nel bilancio di esercizio). Se non è stata data valenza retroattiva si ha una effettiva chiusura infrannuale dell’esercizio della società estinta (si veda documento Oic 4, § 4.3.2). Il problema è capire a quale patrimonio netto si riferisce il dato richiesto. Logicamente ci si potrebbe aspettare il dato del netto contabile della società dante causa alla data antecedente l’operazione, ma le istruzioni al rigo RV18 citano solo la società beneficiaria o incorporante che non ha un patrimonio netto contabile alla data antecedente l’operazione, posto che il bilancio infrannuale viene eseguito dalla dante causa e non dall’avente causa. Seguendo le istruzioni il



patrimonio netto da indicare è quindi quello della aente causa che sarà il medesimo rilevato alla data della chiusura dell'esercizio antecedente l'operazione, salvo l'utile in corso di formazione. Il patrimonio netto alla data di esecuzione dell'operazione accoglie, invece, le rettifiche e le eliminazioni derivanti dal consolidamento dei conti tra dante causa e aente causa, oltre agli avanzi e disavanzi. Va segnalato che secondo il documento Oic 4, § 4.4.1, la compenetrazione tra le scritture contabili della società scissa o incorporata e della beneficiaria o incorporante va eseguita comunque alla data di effetto reale della operazione anche in presenza di retrodatazione contabile. Infine, sempre con riferimento alla beneficiaria/incorporante va segnalato il patrimonio netto alla data di chiusura dell'esercizio in cui si è eseguita la fusione/scissione, che accoglie il risultato di esercizio conseguito nel medesimo periodo.

Un altro dato da segnalare nella compilazione è al rigo RV30, ove si richiede di indicare, in caso di retrodatazione fiscale, il risultato in perdita della frazione di esercizio compresa tra il 1° gennaio e la data antecedente quella di effetto dell'operazione. Tale perdita, se non sussistono le condizioni di vitalità di cui all'articolo 172, comma 7, Tuir, non è deducibile e quindi va fatta oggetto di variazione in aumento nel quadro RF tra le altre variazioni in aumento, codice 99. Questo aspetto, previsto esplicitamente dall'articolo 172, comma 7, Tuir, penultimo periodo, non va confuso con la problematica della individuazione dei periodi di imposta da sottoporre al *test* di vitalità. Ai fini di tale individuazione vi è un dibattito in corso tra la tesi dell'Agenzia delle entrate (circolare n. 9/E/2010 e più recentemente confermata con la risposta a interpello n. 828/E/2021) che ritiene di calcolare il *test* di vitalità anche sulla frazione di periodo d'imposta antecedente l'operazione e la maggioranza della dottrina che, invece, ritiene che il *test* vada eseguito solo sui periodi interi (quello intero antecedente l'operazione e i 2 ulteriormente precedenti). Secondo la tesi dell'Agenzia delle entrate, qualora la frazione di esercizio anteriore alla data di effetto della fusione/scissione, presentasse dati dei ricavi e del costo del personale (ragguagliati ad anno) inferiori al 40% della media dei precedenti 2 esercizi, le perdite (compresa quella eventuale della frazione di esercizio sopra citata, non sarebbe trasferibili alla società aente causa. Per quanto attiene le modalità compilative, le perdite effettivamente riportabili degli esercizi precedenti vanno segnalate ai righi RF27 e RF28 colonna 2 a seconda che si tratti di perdite compensabili in misura limitata all'80%, ovvero in misura piena.

Si segnala che l'articolo è tratto da “[Il reddito di impresa](#)”.



CASI OPERATIVI

Immobile acquistato ad asta fallimentare già oggetto di interventi non conclusi

di Euroconference Centro Studi Tributari

FiscoPratico La piattaforma editoriale integrata con l'AI per lo Studio del Commercialista scopri di più >

Nel 2010 un Comune rilasciava alla società Alfa Srl un permesso di costruire relativo a un intervento di ristrutturazione edilizia (articolo 3, comma 1, punto d), D.P.R. 380/2001) consistente nella demolizione di un fabbricato e relativa pertinenza con realizzo di una bifamiliare. Si trattava di un intervento senza aumento di volumetria e su sedime praticamente uguale.

Sempre nel 2010 la società Alfa Srl comunicava l'inizio lavori per le opere di "Ristrutturazione edilizia" per il ricavo di due unità abitative.

Alfa Srl nel 2013 falliva lasciando gli interventi non completati con realizzo solo del grezzo. Il permesso di costruire è di conseguenza decaduto.

Nel corso dell'anno 2021 il sig. Tizio grazie a un decreto di trasferimento del Tribunale è diventato proprietario di una delle 2 unità abitative. L'immobile si trovava allo stato grezzo con il solo realizzo della struttura esterna, delle tramezzature interne e del tetto. Tutto il resto a partire dagli intonaci, serramenti, impianti era da realizzare.

In data 24 giugno 2022 il sig. Tizio ha presentato una CILA per "Completamento opere e nuova recinzione".

L'obiettivo del progetto è di completare le finiture dell'immobile e renderlo agibile.

Si chiede:

Se il sig. Tizio possa godere della detrazione 50% per gli interventi di manutenzione straordinaria / ristrutturazione e dell'ecobonus per gli interventi di efficientamento energetico volti al completamento dell'edificio.

La domanda nasce dal fatto che il permesso di costruire originario prevedeva un intervento di pura ristrutturazione e che il completamento attuale deriva dalla mancata ultimazione delle



opere da parte di Alfa Srl.

Se la risposta fosse positiva, essendo in origine un unico fabbricato quindi un unico massimale, come eventualmente ripartire le agevolazioni fiscali tra le due abitazioni?

[**LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU FISCOPRATICO...**](#)



FiscoPratico



GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Il deposito del bilancio d'esercizio 2023

di Alessandro Bonuzzi

Convegno di aggiornamento

Gestione degli errori e responsabilità del professionista

Scopri di più

Il **bilancio** d'esercizio 2023 delle società di capitali, una volta approvato dall'assemblea dei soci, deve essere **depositato** presso il Registro imprese competente. Il deposito deve avvenire **entro 30 giorni** dalla data di **approvazione** del bilancio d'esercizio.

Al riguardo, va tenuto conto che:

- i **giorni festivi** vanni computati nel **calcolo dei 30 giorni**;
- i **30 giorni** decorrono dal **giorno successivo** all'approvazione del bilancio;
- se la scadenza **cade di sabato, di domenica o in un altro giorno festivo**, il termine di presentazione **slitta al primo giorno lavorativo successivo**, ai sensi dell'[articolo 3, D.P.R. 558/1999](#);
- nel caso in cui il bilancio sia approvato in **seconda convocazione**, i 30 giorni utili al deposito decorrono dalla **data in cui la stessa è avvenuta**.

Ne consegue che, ad esempio, se il **bilancio dell'esercizio 2023** è stato approvato in data **24.4.2024**, il termine per il deposito dello stesso **scade il prossimo 24.5.2024**.

Il bilancio deve essere trasmesso nel **formato XBRL**, sulla base della cosiddetta tassonomia, al fine di **uniformare la classificazione delle voci contabili**. La **tassonomia** da utilizzare per la formazione delle istanze XBRL per il 2024 è la versione **"2018-11-04"**.

Il bilancio deve obbligatoriamente contenere lo **Stato patrimoniale**, il **Conto economico**, la **Nota integrativa** e il **Rendiconto finanziario**. Tuttavia:

- le società che redigono il bilancio in **forma abbreviata**, ai sensi dell'[articolo 2435-bis civ.](#), sono **esonerate dalla redazione del Rendiconto finanziario**;
- le **microimprese ex [articolo 2435-ter civ.](#)** sono esonerate, oltre che dalla redazione del rendiconto finanziario, anche dalla redazione della **Nota integrativa**, se in calce allo Stato patrimoniale sono riportate le informazioni di cui ai numeri 9 e 16, del comma 1, dell'[articolo 2427, cod. civ.](#)



Nell'ipotesi in cui la vigente tassonomia **non sia ritenuta compatibile**, per la particolare situazione aziendale, con i principi di **chiarezza, correttezza e veridicità** di cui all'[articolo 2423 cod. civ.](#), i **prospetti contabili** (Stato Patrimoniale, Conto Economico e Rendiconto Finanziario ove previsto) e/o la Nota Integrativa **possono essere allegati in formato PDF/A** alla pratica di deposito, in **aggiunta al file in formato XBRL** (cosiddetto "**doppio deposito**"). In tal caso, si consiglia di riportare le ragioni del doppio deposito nel campo "*Dichiarazione di conformità*" della sezione "*Dichiarazione di conformità del bilancio*" del formato XBRL, utilizzando la seguente formulazione: "*Si dichiara che i prospetti contabili Stato Patrimoniale, Conto Economico, Rendiconto Finanziario e/o Nota Integrativa sono redatti in modalità non conforme alla tassonomia italiana XBRL in quanto la stessa non è sufficiente a rappresentare la particolare situazione aziendale, nel rispetto dei principi di chiarezza, correttezza e veridicità di cui all'articolo 2423 del codice civile*".

In caso di differenze esclusivamente **formali** e non sostanziali tra il documento approvato in assemblea e il bilancio in formato XBRL, **non è invece necessario il doppio deposito**, poiché non si incorre nel rischio di nullità della deliberazione assembleare, ai sensi dell'[articolo 2434-bis cod. civ.](#); ciò alla luce della sentenza 24.8.2000 della Corte d'Appello di Torino secondo cui "*Non si ha nullità se la violazione è sostanzialmente irrilevante, in quanto priva di consistenza, pertanto meramente formale, di immediata percezione o di agevole correzione a seguito delle informazioni rese in assemblea*".

Il deposito del bilancio va effettuato:

- al **competente Registro Imprese**, individuato in base all'ubicazione della sede legale (in caso di società o consorzio) o sede secondaria (in caso di società estera);
- in via **telematica** ovvero su **supporto informatico** completo di firma digitale. Non può essere presentato alcun modello o documento cartaceo.

Il deposito è soggetto al pagamento dei **diritti di segreteria** di **90,00 euro**, in caso di deposito effettuato su supporto informatico, o di **62,40 euro**, in caso di deposito in modalità telematica. È, inoltre, dovuta l'imposta di **bollo** in misura pari ad **65,00 euro**.



LA LENTE SULLA RIFORMA

La Riforma tra vertical farm e redditi forfettizzati per le società agricole

di Luigi Scappini

Seminario di specializzazione

Tecniche di gestione del passaggio generazionale in agricoltura

Scopri di più

Lo scorso 30.4.2024 è stato approvato in CdM la bozza di **Decreto Legislativo** che, tra le varie novità, contempla anche l'**attuazione** di quanto disposto dall'[articolo 5](#), comma 1, lettera b), p.to 1, **L. 111/2023**, con cui era stata prevista l'introduzione, per le **attività agricole** di coltivazione, di **nuove classi e qualità di coltura**, con il dichiarato “*fine di tenere conto dei più evoluti sistemi di coltivazione*”, **procedendo** al connesso **riordino** del **regime** di imposizione su **base catastale** e individuando **il limite oltre il quale l'attività eccedente è considerata produttiva di reddito d'impresa**.

Obiettivo del Legislatore della Riforma è quello di **ridurre** il **gap** che si è creato tra dato **civistico e fiscale** a seguito della riscrittura, nel lontano 2001, dell'[articolo 2135, cod. civ.](#), per effetto della quale si è introdotta una **nuova figura di imprenditore agricolo**, slegato dal fondo che diventa da **elemento imprescindibile a potenziale**.

La Riforma, in altri termini, riconosce la produzione di un **reddito fondiario** anche a quelle attività, quali le **culture idroponiche** e le **c.d. vertical farm** che, sfruttando “*nuove*” tecniche di coltivazione riescono a ottenere i prodotti anche **in ambienti indoor**.

A tal fine, viene **introdotta** la nuova **lettera b-bis**) nell'[articolo 32, Tuir](#), prevedendo che “*le attività dirette alla produzione di vegetali tramite l'utilizzo di immobili oggetto di censimento nel catasto dei fabbricati, indipendentemente dalla categoria catastale attribuita e dalla loro destinazione urbanistica*” sono **produttive** di un **reddito agrario**, entro “*il limite di superficie adibita alla produzione non eccedente il doppio della superficie agraria di riferimento*” che verrà **definita** con un **Decreto Mef** di concerto con il Masaf come previsto dal successivo comma 3-bis, dell'[articolo 32, Tuir](#), anch'esso di nuova introduzione.

In altri termini, viene data la **possibilità** di svolgere **attività agricole**, anche in **aree “battezzate”** quali **industriali**, producendo un **reddito fondiario**.

Tale reddito, come anticipato, sarà determinato a **mezzo di un Decreto Mef di prossima emanazione** con cui saranno individuate, per i terreni, **nuove classi e qualità di coltura** e



saranno disciplinate le **modalità di dichiarazione in Catasto** dell'utilizzo degli immobili “*industriali*” per attività di produzione di vegetali, nonché le modalità di **determinazione della superficie agraria** da utilizzare ai fini del **calcolo del limite produttivo di reddito agrario**.

Dal momento che non è individuato un termine per l'emanazione del Decreto e, in ragione della previsione di **applicazione** delle **novità** già a decorrere dal **periodo di imposta in corso**, viene **previsto**, nel nuovo comma 4-ter, dell'[articolo 28, Tuir](#), in riferimento al **reddito dominicale**, e, per quanto riguarda il reddito agrario nel nuovo comma 4-bis, dell'[articolo 34, Tuir](#), che nelle more dell'emanazione del Decreto, ai **fini reddituali**, si deve **applicare** alla **superficie della particella catastale** su cui insiste l'immobile, la **tariffa d'estimo più alta** in vigore nella **Provincia** in cui è censita la particella, e **incrementarla del 400%**.

Nel caso di **superamento** dei **limiti** che consentono la determinazione di un reddito agrario, l'**eccedenza**, per effetto delle modifiche apportate al **comma 1**, dell'[articolo 56-bis, Tuir](#), seguono le medesime regole di **determinazione forfettaria** previste per le produzioni in serra eccedenti i limiti stabiliti dall'[articolo 32, Tuir](#).

Ai fini di **coordinamento** con quanto previsto, vengono apportate modifiche anche all'[articolo 36, Tuir](#), prevendendo, con il nuovo comma 3.1. che “**Non si considerano produttivi di reddito** dei **fabbricati, se non sono oggetto di locazione, gli immobili utilizzati nello svolgimento delle attività dirette alla produzione di vegetali**” secondo le **nuove modalità introdotte** con la lettera b-bis) del comma 2 dell'[articolo 32, Tuir](#).

Altra novità introdotta è quella riguardante un'**ulteriore attività** che viene considerata **produttiva** di un **reddito agrario**: “*le attività dirette alla produzione di beni, anche immateriali*” derivanti dall'**esercizio** di una delle **attività agricole ex se**, che concorrono alla **tutela dell'ambiente** e alla **lotta ai cambiamenti climatici**, nei limiti dei corrispettivi delle **cessioni di beni registrati** o da registrare ai fini Iva.

Ai fini impositivi, il nuovo comma 3-ter, dell'[articolo 56-bis, Tuir](#), stabilisce, per l'eccedenza, una tassazione **in misura forfettaria pari al 25% del volume d'affari ai fini Iva**.

Ma il Legislatore della Riforma non si ferma qui; infatti, **novità importante** e poco “*pubblicizzata*”, è quella contenuta nella riscrittura del **comma 4**, dell'[articolo 56-bis, Tuir](#), consistente nell'**estensione**, anche alle **società agricole, ex articolo 2, D.Lgs. 99/2004**, che hanno **optato** per la **determinazione del reddito** secondo le regole dell'[articolo 32, Tuir](#), dell'**applicabilità** della determinazione **forfettizzata** in riferimento alla **produzione di vegetali in misura eccedente** i limiti previsti per il reddito agrario, alle prestazioni di servizi, alla **produzione di beni non** rientranti nel **D.M.** previsto dall'[articolo 32, Tuir](#), alle nuove **attività** di produzione di **beni**, anche **immateriali** derivanti dall'esercizio di una delle attività agricole ex se, che **concorrono alla tutela dell'ambiente e alla lotta ai cambiamenti climatici** e, infine, alla **commercializzazione di piante vive** e prodotti della **floricoltura** acquistate nei limiti del 10% del volume di affari, da **altri imprenditori agricoli florovivaistici**.



REDDITO IMPRESA E IRAP

La movimentazione del patrimonio netto 2023 e le ricadute sull'Ace

di Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365

Convegno di aggiornamento

Tutto quesiti e casi operativi sulle dichiarazioni dei redditi

Scopri di più

La movimentazione di **riserve del patrimonio netto** avvenuta nel 2023 genera **riflessi sulla determinazione dell'Ace**; agevolazione che, sebbene al suo ultimo periodo d'imposta di applicazione, **riserva comunque ancora diverse incognite**.

Le correzioni contabili

In primo luogo, si ha una **movimentazione del patrimonio netto** ognualvolta si operi **una correzione degli errori contabili** che si qualificano **come rilevanti** e per i quali la stessa correzione viene **eseguita imputando il differenziale** direttamente al **saldo di apertura del patrimonio netto** in cui si individua l'errore (in questo senso si veda il principio contabile OIC 29, par. 48). Quindi, ipotizziamo che nel 2020 **non sia stato contabilizzato un componente negativo** per l'importo di euro 30.000 e che lo stesso **sia stato corretto nel 2023 imputando il debito in contropartita della riduzione di riserve** (di utile in prima battuta) **all'1.1.2023**.

Tale correzione ha rilevanza fiscale nel 2023, senza necessità di eseguire la dichiarazione integrativa per il 2020, se la società (che esegue la correzione) **applica la derivazione rafforzata ed è soggetta a revisione legale**, ai sensi dell'[articolo 83 Tuir](#) (tesi confermata dalla recente [risposta ad interpello n. 73/2024](#)), mentre **se la società non è soggetta a revisione legale**, allora sarà necessario **procedere alla stesura della dichiarazione integrativa per il 2020**, rilevando il maggior costo e il **conseguente credito d'imposta Ires**. Ma dal punto di vista dell'Ace, a voler seguire l'impostazione della Agenzia delle entrate (ancora si veda la [risposta ad interpello n. 73/2024](#)) è sempre necessario **procedere alla dichiarazione correttiva**, quindi rilevando un **minor utile nel 2020 che comporterà una correzione dell'Ace** (o della SuperAce nel caso dell'esempio) per il **periodo d'imposta 2021** (anno in cui l'utile 2020 sarà stato collocato a riserva) e, poi, a cascata, una **minor Ace per i periodi successivi**. Nella risposta ad interpello n. 73/2024 **si giustifica questo diverso trattamento fiscale** della correzione contabile (ai fini Ires e ai fini Ace) richiamando la **relazione Illustrativa del D.M. 3.8.2017** che, appunto, per la correzione dell'Ace, segnalava sempre **l'obbligo di redigere la dichiarazione rettificativa**,



ma tale impostazione risale al 2017, cioè prima che fosse modificato l'articolo 83, Tuir, che, ora, a certe condizioni, **rende non dovuta la dichiarazione rettificativa**.

Quindi, a tutti gli effetti, non sembra una motivazione congrua per spiegare un **supposto obbligo di redigere sempre** (ai fini Ace) la **dichiarazione rettificativa dell'anno in cui si è commesso l'errore**.

In tutti i casi, **questa è l'impostazione per una normale correzione contabile**, ma nel 2023 vi sarà frequentemente una particolare correzione contabile, cioè quella della **regolarizzazione del magazzino**. Tale correzione comporta un diverso ammontare delle rimanenze; diverso ammontare che, ai sensi dell'[articolo 1, comma 83, L. 213/2023](#), **assume riconoscimento fiscale proprio all'1.1.2023**. Ne consegue che, anche la modifica in aumento o in diminuzione del patrimonio netto, **si manifesta nel 2023**. Ma questa correzione contabile che impatto ha sull'Ace? Questa domanda nasce dal fatto che, in molti casi, **non sarà possibile individuare il periodo d'imposta** in cui si è generata l'errata valutazione del magazzino e, quindi, come si potrà, ai fini Ace, **operare una dichiarazione rettificativa per il medesimo anno?**

Peraltro, va sottolineato che **non vi è traccia nella L. 213/2023 della necessità di operare dichiarazione rettificativa**, anzi si prevede espressamente che, nei limiti del valore di magazzino modificato (e conseguentemente del patrimonio netto modificato) **non sarà possibile per l'Agenzia delle entrate eseguire accertamenti per i periodi pregressi**. Sembra, pertanto, ipotizzabile che la correzione contabile "speciale", rappresentata dalla regolarizzazione del magazzino (ex L. 213/2023), **non comporti alcun obbligo di rettificare l'Ace pregressa**.

Ma altra cosa è chiedersi **cosa accade nel 2023**.

Se per effetto della regolarizzazione del magazzino il patrimonio netto al 31.12.2023 risulta incrementato o decrementato rispetto al 2022, **questa differenza avrà una conseguenza diretta sul calcolo dell'Ace**, oppure i nuovi valori verranno, per così dire, **sterilizzati come variazione del capitale proprio non rilevanti?**

La risposta a tale quesito è **tutt'altro che agevole** e certamente **la tesi della irrilevanza si presenta come quella più logica**; tesi che, tuttavia, dovrebbe essere **tempestivamente confermata dalla Agenzia delle entrate**, ricordando che, il 2023, è anche **l'ultimo anno del monitoraggio dell'effetto recapture della SuperAce**.

Le modifiche patrimoniali quali conseguenza di operazioni straordinarie.

Ma le movimentazioni di patrimonio netto possono avvenire anche in **conseguenza di operazioni straordinarie verificatesi nel 2023** sulle quali non vi è mai stato un intervento organico della Agenzia delle entrate che **spiegasse le ricadute sull'Ace**. L'unico riferimento



utilizzabile è una **risalente circolare sulla Dit** (circolare n. 76/E/1998) che, al paragrafo 15, ha dedicato qualche **breve riflessione sul tema delle operazioni straordinarie**. La tesi di fondo è che nelle operazioni qualificabili come successione universale (fusione e scissione) si genera un **diritto ad ereditare la base Ace** (in allora si parlava di Dit) da parte **della società avente causa**; diritto per così dire pieno nella fusione (e parziale nella scissione), in quanto **parametrato alla quota di patrimonio netto contabile trasferito alla beneficiaria**. Questo tema è stato più recentemente confermato nella [risposta ad interpello n. 135/2023](#) che esaminava **un caso di fusione**. Ma tale assunto va meglio analizzato nel caso della **scissione scorporo** che può essersi manifestata nel corso del 2023. In tale operazione **non vi è una modifica di patrimonio netto** (tranne che nel caso di scissione scorporo negativa), poiché la **scissa iscrive nell'attivo patrimoniale la partecipazione ricevuta** per effetto del trasferimento del ramo di azienda o dei singoli beni. Ebbene, in questo caso, **non sembra di poter dire che la base Ace della scissa venga**, in qualche modo, **trasferita alla beneficiaria**, proprio in considerazione del fatto che il netto patrimoniale **non si è modificato**.

Peraltro, anche nella ipotesi di **scissione negativa**, non vi è alcuna quota di patrimonio netto contabile della scissa trasferito alla beneficiaria, il che porterebbe a concludere **che nessuna base Ace della scissa venga attribuita alla beneficiaria**. Ma vi è di più. Infatti, per effetto della scissione negativa (o dello scorporo negativo) la **società scissa incrementa il proprio patrimonio netto** con una riserva da considerarsi di utile così come ha sostenuto la [risoluzione n. 12/E/2009](#). Ora che impatto può avere tale riserva nel computo della base Ace 2023? Sul punto, si ritiene di dover dire che **si tratta di una riserva non disponibile** e, quindi, **non "aceabile"**, e ciò in considerazione del fatto che essa è il **risultato di un processo valutativo** (una sostanziale rivalutazione dei beni trasferiti alla beneficiaria che ha permesso di tramutare un patrimonio netto contabile negativo in un patrimonio netto effettivo positivo) e, quindi, **non considerata nella base Ace**, ai sensi dell'articolo 5, comma 6, D.M. 3.8.2017.

Va sottolineato, per concludere, che **se la scissione negativa "ordinaria" fosse stata eseguita in anni precedenti**, non si sarebbe comunque prodotto quel **processo di commutazione della riserva da rivalutazione da riserva valutativa** a riserva realizzativa, poiché **gli eventi che generano tale trasformazione sono la cessione del bene rivalutato, o il processo di ammortamento**; operazioni queste che vengono eseguite dal una soggetto diverso (la beneficiaria) da quello che **ha iscritto la riserva** (la scissa).



BILANCIO

La continuità aziendale e l'impatto sul giudizio del revisore

di Fabio Landuzzi, Gian Luca Ancarani

Master di specializzazione

Revisione legale: percorso di approfondimento per il revisore contabile

Scopri di più

La valutazione della sussistenza della **continuità aziendale** dell'impresa è un aspetto che impatta l'attività a cui è chiamato il revisore non solamente nella **fase finale dell'espressione del giudizio** sul bilancio d'esercizio, bensì sull'**intero processo di revisione**, sin dalla fase della pianificazione e, quindi, nell'esecuzione delle procedure di **valutazione del rischio**, così come sono regolate dal Principio di revisione **Isa Italia 315**, in tema di **responsabilità del revisore** nell'identificazione e nella valutazione dei **rischi di errori significativi**.

Il postulato della **continuità aziendale** affonda le proprie radici nell'[articolo 2423-bis, n. 1\), cod. civ.](#), ai sensi del quale “*nella redazione del bilancio (...) la valutazione delle voci deve essere fatta secondo prudenza e nella prospettiva della continuazione dell'attività*”.

Nel **Principio contabile Oic 11** il postulato della **continuità aziendale** trova una dimensione concreta che si realizza nella capacità dell'impresa di costituire un **complesso economico funzionante** destinato alla produzione di reddito per un **prevedibile arco temporale di almeno 12 mesi** dalla data di chiusura dell'esercizio a cui il bilancio si riferisce. In presenza di **significative incertezze** sulla sussistenza della continuità aziendale, che non siano tuttavia tali da pregiudicare la **continuazione dell'attività** dell'impresa, l'informativa di bilancio – mediante apposito paragrafo della **Nota integrativa** – deve esporre in modo chiaro quali sono i **fattori di rischio** identificati, quali le **assunzioni effettuate** e le **incertezze identificate**, nonché fornire riferimenti alle **azioni ed ai piani** che il management ha approntato per la gestione di tali rischi e incertezze, le **ragioni** che qualificano come “**significative**” le incertezze e infine i riflessi che queste possono produrre sulla continuità aziendale.

L'OIC 11 richiede, poi, agli amministratori, di dare conto dell'**impatto sulle valutazioni di bilancio** dell'eventuale **rischio di non riuscire a proseguire l'attività d'impresa**: in altre parole, qualora nell'arco temporale dei successivi 12 mesi non vi fossero **ragionevoli alternative alla cessazione dell'attività**, pur non essendosi ancora verificate **cause di scioglimento** ex [articolo 2484, cod. civ.](#), la valutazione delle voci di bilancio deve essere effettuata, in ogni caso, secondo **criteri di funzionamento** – e non criteri di liquidazione – ma tenendo conto, nella loro applicazione, del **limitato orizzonte temporale** residuo.



Così definita la cornice normativa e regolamentare di riferimento, dal lato del revisore è il **Principio di revisione Isa Italia 570** a guidare il professionista incaricato della revisione legale nel muoversi nella complessa dimensione della continuità aziendale. È bene sottolineare che il Principio di revisione identifica nella **direzione aziendale** il soggetto che è **responsabile della valutazione** della sussistenza del presupposto della **continuità aziendale**; in altri termini, la valutazione della sussistenza della continuità aziendale e la redazione del bilancio secondo tale presupposto, sono di **competenza degli amministratori**, come peraltro conforme al precezzo normativo dell'[articolo 2086, cod. civ.](#) La valutazione circa la capacità dell'impresa di poter continuare a operare come un'entità in funzionamento implica di fatto l'esercizio di una **analisi prospettica** circa eventi e/o circostanze che sono per loro stessa natura incerte. In questo contesto, il Principio di revisione Isa Italia 570 indica **tre elementi principali** che possono impattare in modo significativo su questa valutazione del revisore:

1. Il primo, è **l'arco temporale di riferimento**; ovvero, tanto più lontano si colloca nel tempo l'esito di un evento o di una circostanza, e tanto maggiore è il **grado di incertezza associato** e perciò tanto più difficile è la **capacità di prevederlo**;
2. Il secondo elemento riguarda le **dimensioni** e la **complessità dell'impresa**, la natura della sua attività e la misura in cui questa è soggetta all'**influenza di fattori esterni**;
3. Il terzo elemento riguarda la **disponibilità di informazioni** al momento in cui la valutazione deve essere compiuta; **maggiori sono le informazioni** a disposizione e **minore dovrebbe essere il livello di incertezza associato** alle previsioni circa gli eventi futuri rilevanti, anche se rimane sempre l'eventualità che fatti sopravvenuti possano provocare esiti non coerenti con le valutazioni che apparivano invece ragionevoli al momento della loro formulazione.

E come si pone allora il revisore sul piano della **responsabilità** nell'ambito della propria attività, relativamente alla continuità aziendale? L'Isa Italia 570 risponde a questo interrogativo, precisando come la responsabilità del revisore sia quella di:

1. **acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati** sull'**adeguato utilizzo** da parte della direzione aziendale del presupposto della **continuità aziendale** nella redazione del bilancio;
2. **concludere**, sulla base degli elementi probativi acquisiti, **se esista un'incertezza significativa** relativa a eventi o circostanze che possano fare sorgere dubbi sulla capacità dell'impresa di continuare a operare come un'entità in funzionamento;
3. **formulare un'appropriata relazione di revisione**.

Se allora la direzione aziendale, in presenza di incertezze riscontrate, non avesse effettuato alcuna valutazione circa la sussistenza della continuità aziendale, il revisore dovrebbe tempestivamente **domandare agli amministratori** di provvedere, il che si traduce nella **predisposizione e approvazione di piani di azione** e/o di business plan, di cui dovrà **valutare la ragionevolezza**.

In questo contesto, concludiamo allora questa breve disamina riportando nella **Tavola che**



segue una sintesi delle diverse **tipologie di giudizio** che il revisore potrebbe essere chiamato a esprimere nella sua relazione, a seconda delle conclusioni a cui potrebbe pervenire in funzione degli **esiti dell'attività** svolta, con riguardo:

- alla **appropriatezza dell'applicazione del postulato della continuità aziendale** nella redazione del bilancio d'esercizio e;
- **all'adeguatezza dell'informativa** fornita dagli amministratori nel bilancio d'esercizio.

Tipologia di giudizio di revisione

Senza modifica

Con rilievi

Negativo

Impossibilità a esprimere un giudizio

Utilizzo del principio della continuità aziendale

Appropriato

Appropriato

Appropriato

Non appropriato

Informativa in presenza di incertezze significative

Appropriata

Non adeguata – Carenza di informativa “non pervasiva”
Non adeguata – Carenza di informativa “pervasiva”

Esistenza di molteplici significative incertezze che possono far sorgere dubbi significativi sulla continuità aziendale

Rifiuto degli amministratori di effettuare o estendere la propria valutazione sulla capacità dell'impresa di operare come entità in funzionamento