



Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria

Dipartimento Formazione

***Elementi reddituali e patrimoniali,
economici e finanziari, del
Bilancio d'Esercizio, percorso esemplificativo***

Riflessi Fiscali

Prefazione

La trattazione in argomento, elementare nel suo contenuto, si propone di illustrare il Bilancio di Esercizio in modo tale da essere acquisito, da parte di coloro che per la loro provenienza di studi non hanno mai affrontato una problematica che, per le sue connessioni con il diritto sostanziale tributario, presenta una grande importanza.

Le plusvalenze e le minusvalenze, le sopravvenienze attive e passive, la conciliazione tra poste di bilancio civili e fiscali, la differenza tra costo del bene venduto e prezzo di vendita, i criteri di stima civili e fiscali delle poste di bilancio ed i tanti argomenti tecnici sono quasi sempre riconducibili agli accertamenti fiscali degli organi inquirenti.

La trattazione è suddivisa in tre parti.

La prima illustra le caratteristiche degli elementi reddituali e patrimoniali, economici e finanziari, che configurano il bilancio di esercizio, con riferimento alla metodologia contabile della partita doppia.

A riguardo sono stati ipotizzati solo alcuni fatti amministrativi per dare un'idea di base del bilancio; in realtà tali fatti sono talmente numerosi da richiedere una contabilità sistematica con l'uso di appositi conti intestati agli elementi reddituali e patrimoniali i cui saldi consentono di determinare le risultanze di fine esercizio.

Nella seconda parte, con una proiezione dettagliata degli stessi elementi, si perviene ad una configurazione definitiva del bilancio, utilizzando opportuni modelli esemplificativi in termini quantitativi – monetari, con la determinazione del risultato d'esercizio e del Patrimonio netto di fine periodo.

La terza parte prevede alcuni riflessi fiscali concernenti la normativa civilistica di cui all'art. 2426 e quella fiscale di cui al DPR 917/86 dei componenti reddituali positivi e negativi, nonché una esemplificazione di un caso, quasi sempre ricorrente nell'accertamento del reddito d'impresa, sulla determinazione dei ricavi accertati in evasione dagli organi inquirenti, con riferimento ad una percentuale di ricarico applicata al costo del venduto, diversa da quella effettivamente applicata dal contribuente.

La trattazione non ha alcuna pretesa esaustiva, ha solo il fine di fornire adeguati “input” per un maggior approfondimento di carattere tecnico sugli elementi che compongono il bilancio stesso.

PARTE PRIMA

LA GESTIONE AZIENDALE

La produzione ed il consumo sono stati da sempre le fondamentali fasi dell'attività economica attraverso le quali l'uomo si è procurato ed utilizzato beni e servizi necessari a soddisfare i suoi bisogni.

Nel tempo però i bisogni sono cresciuti, diventando sempre numerosi e complessi e l'uomo non è stato più in grado di procurarsi da solo i beni e servizi che gli occorreavano.

Sono sorti così complessi operativi aziendali costituiti da beni economici e persone atte ad amministrare l'azienda attraverso una gestione di carattere economico – politica (ricerca di mercato, organizzazione, acquisizione nuovi mercati, strategie, etc,) e contabile – amministrativa (operazioni amministrative – aziendali).

Tralasciando volutamente la gestione economica – politica, la nostra attenzione sarà rivolta a quella gestione contabile – amministrativa, definita come:

Il complesso delle operazioni, tra loro coordinate, effettuate dall'imprenditore durante tutta la vita dell'impresa per poter conseguire il fine cui l'impresa è stata costituita, l'utile.

La gestione si distingue in interna ed esterna; la gestione interna consiste in scambi con terze economie, mentre quella esterna rileva i processi tecnici interni industriali ed economici.

ELEMENTI REDDITUALI E PATRIMONIALI DEL BILANCIO DI ESERCIZIO

Le operazioni gestionali, tra loro coordinate, sono rappresentate da una serie di fatti amministrativi (rapporti con fornitori e clienti, operazioni bancarie, rapporti con il Personale Dipendente, Istituti Previdenziali ed Assistenziali, debitori e creditori vari, etc.) le cui risultanze finali, in termini quantitativi – monetari, vengono rendicontate nel c.d. **Bilancio di Esercizio**, composto da due parti:

a) **CONTO DEL REDDITO**

Il Conto del Reddito, detto anche Conto Economico, o dell'esercizio, o profitti e perdite

- è composto **da elementi reddituali economici**, distinti come segue:

* **Componenti negativi (Cn): Costi di Esercizio**

- costi di acquisto delle merci, costi del personale dipendente, costi sociali e previdenziali, fitti passivi, sopravvenienze passive, interessi passivi, minusvalenze, oneri e spese varie di gestione, ammortamenti, accantonamenti x rischi ed oneri, altri accantonamenti, etc.

* **Componenti positivi (Cp): Ricavi di Esercizio**

- ricavi di vendita delle merci, fitti attivi, sopravvenienze attive, interessi attivi, plusvalenze, proventi e corrispettivi vari di gestione, etc.

- **consente**, attraverso il raffronto tra componenti positivi e negativi, la determinazione del reddito dell'esercizio che, al 31/12, esaurisce i suoi effetti;

- è **referito** ad un esercizio amministrativo coincidente con l'anno solare 1° gennaio – 31 dicembre per precise esigenze di ordine logico e giuridiche che impongono di determinare il risultato della gestione al termine del medesimo anno solare per consentire

- *al soggetto aziendale* (persona fisica o giuridica):

- di conoscere il frutto annuo del capitale investito;
- quanto può prelevare per le necessità familiari e personali lasciando intatto il capitale proprio;
- di controllare i risultati della gestione via via che questa procede;
- di dichiarare all'amministrazione fiscale il reddito tassabile.

- *ai soci*

- valutare l'operato degli amministratori e conoscere l'andamento della gestione;

- *al personale dipendente*

- conoscere la consistenza dell'azienda ai fini della salvaguardia del posto di lavoro;

- *ai finanziatori*

- valutare la capacità di rimborso dell'azienda a fronte di finanziamenti acquisiti;

- *all'amministrazione fiscale*

- conoscere l'eventuale utile tassabile.

b) **CONTO DEL PATRIMONIO**
Il Conto del Patrimonio, detto anche Stato Patrimoniale,

- è composto da **elementi patrimoniali, finanziari ed economici**, distinti come segue:

* **Elementi Attivi: Attività (A)**

Valori Finanziari : Disponibilità Liquide, Crediti di Funzionamento, Crediti Vari, etc.

Valori Economici: Beni Strumentali, Magazzino Merci, Rettifiche di Valore, etc.

* **Elementi Passivi: Passività (P)**

Valori Finanziari : Debiti di Funzionamento, Debiti Vari, Fondi Rischi ed Oneri Futuri, etc.

Valori Economici: Rettifiche di Valore, Fondi Ammortamento, etc.

- **mette a raffronto** gli elementi Attivi (A) e Passivi (P) determinando l'entità del Patrimonio Netto (Pn) al 31/12 e riflette i suoi effetti negli esercizi successivi.

Rappresentiamo, nella tabella di seguito indicata, in schema di sintesi, **per valori economici e finanziari**, gli elementi reddituali e patrimoniali che configurano il Bilancio di esercizio.

Tabella n° 1

CONTO DEL REDDITO	
Componenti Negativi	Componenti Positivi
Valori Economici	
Costi dell'esercizio	Ricavi dell'esercizio
U_x	P_x

CONTO DEL PATRIMONIO	
Attività	Passività
Valori Finanziari	
Disponibilità Liquide	Debiti di Funzionamento
Crediti di Funzionamento	Debiti Vari
Crediti Vari	Fondi Rischi ed On.
	Futuri
Valori Economici	
Beni Strumentali,	Rettifiche di Valore
Magazzino Merci	Fondi Ammortamento
Rettifiche di Valore	

LA RILEVAZIONE DEGLI ELEMENTI REDDITUALI E PATRIMONIALI

1. Metodologia contabile adottata

Ai fini della determinazione del risultato di fine esercizio occorre movimentare gli elementi reddituali e patrimoniali con opportune rilevazioni.

Tali rilevazioni vengono eseguite con il metodo della partita doppia che prevede una duplice annotazione del fatto amministrativo: una nei **valori economici (Ve)** di un elemento reddituale o patrimoniale (costi dell'esercizio e costi pluriennali); l'altra nei **valori finanziari (Vf)** di un elemento del patrimonio (disponibilità liquide, crediti e debiti) o entrambi di natura finanziaria (**Vf / Vf**).

Riepiloghiamo, nella tabella che segue, le relazioni economiche e finanziarie degli elementi reddituali e patrimoniali:

Tabella n° 2

Valori Economici	Valori Finanziari
<u>COSTI</u>	
<u>di esercizio</u> * Acquisto Merce * Acquisto Materie * Fitti passivi * Costo personale dipendente * Costo oneri previdenziali * Minusvalenze * Etc.	<u>Diminuzione di Liquidità</u> * Banca c/c * Cassa * Poste * Etc.
<u>pluriennali</u> * Acquisto Macchine * Acquisto Mobili & Arredi * Acquisto Automezzi * Etc.	<u>Debiti di Funzionamento</u> * v/Fornitori * v/terzi * v/dipendenti * v/Erario * Etc.

Valori Economici	Valori Finanziari
<u>RICAVI</u>	
<u>di esercizio</u> * Vendita Merce * Fitti Attivi * Proventi Vari * Plusvalenze * Etc.	<u>Aumento di Liquidità</u> * Banca c/c * Cassa * Poste * Etc.
	<u>Crediti di Funzionamento</u> * v/Clienti * v/terzi * v/banche * v/Erario * Etc.

2. Equazioni dei valori economici e finanziari

Le predette rilevazioni comportano, durante l'esercizio amministrativo 01/01-31/12, continue movimentazioni di valore economico – finanziario degli elementi reddituali e patrimoniali che si esprimono in 3 equazioni ragionieristiche:

- Fatto Amministrativo Modificativo
Valori economici e finanziari dello stesso segno.

$$1) \quad V_e +/- = V_f +/-$$

L'acquisto e la vendita di merce, sotto l'aspetto economico, rilevano rispettivamente un costo e un ricavo, mentre dal punto di vista finanziario una diminuzione di liquidità o debito e un aumento di liquidità o credito.

Valori Economici		Valori Finanziari
Costo Acquisto Merce Costo Acquisto Beni Strumentali	=	- Liquidità o DEBITO
Ricavo Vendita Merce	=	+ Liquidità o CREDITO

- Fatto Compensativo
Valori finanziari di segno contrario.

$$2) \quad V_f +/- = V_f -/+$$

Un prelevamento bancario per necessità di cassa rappresenta una diminuzione di liquidità in banca ed un aumento della stessa in cassa.

Valori Finanziari		Valori Finanziari
Diminuzione di liquidità (In BANCA)	=	Aumento di Liquidità (In CASSA)

- Fatto Misto

Valori finanziari di diverso importo.

$$3) \quad V_f +/- = (V_f -/+) + (V_e +/-)$$

Vendita di merce con applicazione dell'Iva e regolamento in contanti.

Valori Finanziari		Valori Finanziari		Valori Economici
-------------------	--	-------------------	--	------------------

Aumento di Liquidità (In CASSA)

DEBITO V/ERARIO (IVA)

Ricavo Vendita Merce	RICAVO
-------------------------	--------

3. Valori economici e finanziari di fine esercizio

I saldi delle movimentazioni degli elementi reddituali e patrimoniali, rilevati durante l'esercizio con le equazioni testè indicate, a conclusione del periodo amministrativo, non sono sufficienti a determinare le risultanze dell'esercizio e la redditività del Patrimonio per un principio fondamentale che attiene la formazione del bilancio: il Principio della competenza.

L'art. 2423 bis del C.C. al p. 3 introduce un principio basilare sulla corretta redazione del Bilancio; Il principio della Competenza secondo cui i proventi ed oneri devono essere riflessi nel Bilancio solo se di competenza dell'esercizio, a prescindere dalla data di incasso o pagamento ed i costi devono essere attribuiti ad un esercizio secondo la correlazione costi e ricavi.

Pertanto, in chiusura dell'esercizio, occorre rilevare con opportune stime, gli ammortamenti, le rettifiche e le integrazioni di valore.

- Ammortamenti

I beni strumentali, detti fattori pluriennali, partecipano all'attività produttiva per tempi medio-lunghi, detti anche fattori a lento circolo di utilizzo o beni a fecondità ripetuta.

Si tratta di fabbricati, attrezzature, mobilio, macchine ed automezzi ed in generale tutte le immobilizzazioni materiali che concorrono a formare la struttura tecnico organizzativo dell'azienda.

I costi dei beni strumentali, detti pluriennali, costituiscono *elementi attivi del patrimonio*.

Per la loro utilità protratta per molti esercizi, partecipano tra i *componenti negativi del c/del reddito* di ciascun anno per la **quota di ammortamento** in relazione alla diminuita capacità di funzionamento del bene conseguente la sua utilizzazione. .

Ammortizzare un costo pluriennale vuol dire ripartire il costo tra più esercizi accantonando, in un apposito fondo, la quota per tutta la durata del bene stesso.

L'art. 2426 c.c. stabilisce che il costo delle immobilizzazioni materiali ed immateriali la cui utilizzazione è limitata nel tempo, deve essere sistematicamente ammortizzata in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione.

- Rettifiche

Alla fine dell'esercizio non tutte le merci acquistate vengono vendute; la parte non ceduta costituisce il **valore delle rimanenze**, giacenti in magazzino al 31/12, **elemento attivo** del **CONTO DEL PATRIMONIO**:

Per il principio della competenza sopra richiamato, occorre determinare la quota di costo che nell'esercizio ha trovato il correlativo ricavo, rettificando il costo complessivo della merce del valore delle rimanenze, **componenti positivi** del **CONTO DEL REDDITO**, nel rispetto del comma 9 e comma 10 dell'art. 2426 del codice civile.

Comma 9 e comma 10 art. 2426 c.c.

Le rimanenze devono essere scritte al costo di acquisto ovvero al valore di realizzazione desumibile dall'andamento di mercato se minore tale minor valore può essere mantenuto nei successivi bilanci se sono venuti meno i motivi.

Il costo dei beni fungibili può essere calcolato al costo della media ponderata o con quelli "primo entrato primo uscito" o "ultimo entrato primo uscito", se il valore così ottenuto differisce in misura apprezzabile dai costi correnti alla chiusura dell'esercizio, la differenza deve essere indicata nella nota integrativa.

Tra le rettifiche, trovano posto anche i c.d. risconti (attivi / passivi o costi / ricavi sospesi).

Essi si riferiscono a costi o ricavi, rispettivamente pagati o riscossi anticipatamente a cavallo di due esercizi, e rettificano direttamente il costo o ricavo per la parte non di competenza dell'esercizio in corso trovando allocazione tra gli **elementi attivi o passivi** del **CONTO DEL PATRIMONIO**.

- Integrazioni

Sono valori che a fine esercizio vanno ad integrare quelli preesistenti perché di competenza dell'esercizio in via di chiusura.

Trattasi di Fondi Rischi ed Oneri Futuri, valori finanziari (presunti) inseriti nel sistema dei valori aziendali in previsione di alcuni costi o di alcune perdite (valori economici) che si manifesteranno o potranno manifestarsi in futuro, ma che sono di competenza dell'esercizio in chiusura, perché connessi ad operazioni in corso alla fine dell'esercizio.

- Fondi Rischi: Responsabilità Civile, Rischi Legali, etc.
- Fondi Oneri Futuri : Garanzia Clienti, Manutenzioni Cicliche, etc.

L'art. 2423 bis del CC. al p. 4 prevede che i rischi e le perdite sono di competenza dell'esercizio anche se conosciuti dopo la chiusura di questo.

A tal uopo vengono costituiti i cd Fondi Rischi ed Oneri Futuri, i primi rappresentano future perdite o esborsi connessi al verificarsi di eventi sfavorevoli relativi ad operazioni in corso alla fine dell'esercizio, mentre i Fondi oneri Futuri sono collegati a spese future sostenibili indeterminati nell'importo e sovente anche nella data di pagamento la cui manifestazione è certa.

I predetti Fondi, Debiti di Funzionamento sia pure presunti, costituiscono ***elementi passivi del Patrimonio*** e sono alimentati annualmente da quote di ***accantonamenti annui, componenti negativi*** del Reddito.

4. Valori economici e finanziari di apertura

Le rilevazioni di apertura sono state poste dopo le operazioni di esercizio e di chiusura non perché rappresentano l'ultima fase delle rilevazioni, tutt'altro, ma per una ragione di collegamento tra quelle di chiusura e di apertura.

Infatti, i valori che in chiusura dell'esercizio hanno formato la situazione patrimoniale finale, spegnendosi nel conto patrimoniale, costituiscono i valori iniziali dal quale prende avvio la gestione amministrativa del nuovo periodo.

Alcuni di tali valori mettono in evidenza chiari legami tra i vari esercizi ed in particolare tra la gestione dell'esercizio appena concluso e quella che sta per iniziare.

Ne sono esempio le rimanenze di magazzino ed i risconti, espressioni di costi o ricavi manifestatisi nell'esercizio precedente ma di competenza dell'esercizio successivo, nonché tutte le poste attive e passive, Fondi Rischi ed Oneri che si riferiscono a ricavi e costi che avranno manifestazione finanziaria nel nuovo esercizio ma hanno trovato imputazione nell'esercizio passato.

SCHEMA DI SINTESI DEL BILANCIO

A conclusione di tutto quanto già esposto rappresentiamo tutti gli elementi reddituali e patrimoniali in una prospezione di sintesi del bilancio, avendo riguardo sia alle rilevazioni eseguite durante l'esercizio che a quelle di chiusura, determinando il relativo risultato di esercizio.

Nel Conto del reddito sono rappresentate le risultanze finali delle variazioni economiche dei costi e dei ricavi di esercizio.

Tabella n° 3

CONTO DEL REDDITO	
COMPONENTI NEGATIVI	COMPONENTI POSITIVI
<i>Valori Economici</i>	
COSTI	RICAVI
<u>di esercizio</u>	<u>di esercizio</u>
* <i>Acquisto Merce</i>	* <i>Vendita Merce</i>
* <i>Acquisto Materie</i>	* <i>Fitti Attivi</i>
* <i>Fitti passivi</i>	* <i>Proventi Vari</i>
* <i>Costo personale dipendente</i>	* <i>Plusvalenze</i>
* <i>Costo oneri previdenziali</i>	* <i>Rimanenze di Magazzino</i>
* <i>Minusvalenze</i>	* <i>Etc.</i>
* <i>Ammortamenti</i>	
* <i>Sopravvenienze Passive</i>	
* <i>Accant.Fondi Rischi ed Oneri</i>	
* <i>Etc.</i>	
<i>Ux = Utile di Esercizio</i>	<i>Px= Perdita di Esercizio</i>

La differenza tra componenti positivi e negativi, determina l'utile (Ux) o la perdita dell'esercizio come segue:

$$\mathbf{Rx = Cp - Cn}$$

$$\mathbf{Se\ Cp > Cn = Ux}$$

$$\mathbf{Se\ Cn > Cp = Px}$$

Nel Conto del Patrimonio sono rappresentati i Costi Pluriennali, i saldi delle disponibilità liquide, dei Debiti e dei Crediti.

Tabella n° 4

CONTO DEL PATRIMONIO	
ELEMENTI ATTIVI	ELEMENTI PASSIVI
Valori Finanziari	
<u>Liquidità</u> * Banca c/c * Cassa * Poste * Etc.	<u>Debiti di Funzionamento</u> * v/Fornitori * v/terzi * v/dipendenti * v/Erario * Etc.
<u>Crediti di Funzionamento</u> * v/Clienti * v/terzi * v/banche * v/Erario * Etc.	<u>Integrazioni</u> * Fondi Rischi ed Oneri Futuri
Valori Economici	
<u>Costi pluriennali</u> * Macchine * Mobili & Arredi * Automezzi * Etc.	<u>Rettifiche di Valore</u> * Fondi Ammortamento * Risconti Passivi * Etc.
<u>Rettifiche di Valore</u> * Rimanenze Merci * Risconti Attivi	

La differenza tra elementi attivi e passivi, determina il valore del Patrimonio Netto (Pn) come segue:

$$\mathbf{Pn = A - P}$$

PARTE SECONDA

PERCORSO APPLICATIVO DELLE RILEVAZIONI DEI FATTI AMMINISTRATIVI

1. Premessa

Applichiamo, ora, tutti i concetti espressi in precedenza, esemplificando solo alcuni fatti amministrativi relativi a due periodi (anno n – inizio attività e anno n+1) eseguendo le rilevazioni di esercizio e di chiusura e concludere, poi, con la configurazione del bilancio finale.

A tal uopo utilizziamo appositi *prospetti valori* che pongono in evidenza:

- Valori Economici del Conto del reddito, distinte tra Componenti Negativi (COSTI – Col. 1) e Componenti Positivi di reddito (RICA VI – Col. 2);
- Valori Economici del Conto del Patrimonio che riguardano Costi Pluriennali (col. 3), Fondi Ammortamento (col. 4) e rettifiche (Col. 5);
- Valori Finanziari del Conto Del Patrimonio che comprendono la liquidità (col. 6), i debiti (col. 7 e 9) ed i crediti (col. 8 e 10) di qualsiasi natura

Nelle colonne a margine si intende con:

- Cn = Componenti Negativi del Reddito
- Cp = Componenti Positivi del Reddito
- A = Attività del Patrimonio
- P = Passività del Patrimonio

2. Esempificazione Anno n - Inizio Attività

Seguiamo un percorso esemplificativo della gestione aziendale a cominciare dalla data n, anno di inizio dell'attività, ed a seguire nell'anno n+1.

Supponiamo che un soggetto aziendale disponga di una liquidità pari ad € 400.000, quale quota ereditaria spettantegli a seguito della morte di un proprio parente.

Dopo un'attenta valutazione sulle modalità di investimento decide di attivare alla data xx dell'anno n un esercizio commerciale per la vendita di articoli casalinghi, eseguendo le seguenti operazioni amministrative:

a - l'intera liquidità ereditata viene immessa nell'azienda costituendo il patrimonio iniziale (Pi).

b – Acquisto di Macchine € 50.000,

c – Acquisto di Mobili € 40.000,

d – Acquisto n. 3 automezzi per l'importo di € 60.000,

e – Acquisto Merci pari a ton. 1000 al costo di € 200 cd, totale € 200.000

f – Vendita Merci per ton. 300 al prezzo di vendita 250 per complessiva € 75.000 ($C_v = € 60.000 + \text{ricarico } € 15.000$);

Tutte le precedenti operazioni vengono regolate in contanti.

Esaminiamo le rilevazioni (extracontabili) dei fatti amministrativi nel corso dell'esercizio sopra ipotizzate nei loro aspetti economici-finanziari, nonché le operazioni di chiusura al 31/12 dell'anno n.

L'unica operazione iniziale si riferisce all'immissione delle disponibilità liquide nell'attività aziendale (lett. a – col. 6).

I valori di esercizio ipotizzati si riferiscono ad acquisti di beni strumentali ed acquisti e vendite di merci, tutti riconducibili all'equazione di cui al n. 1 di pag. 7:

$$\text{Valori economici negativi (Ve-)} = \text{Valori finanziari passivi (Vf-)}$$

Tabella n° 5

Operazione	Lett.	Col.	Valori		
			Economici d'Esercizio	Economici - Patrimoniali	Finanziari
Beni Strumentali	b, c, d	3	-	Costo Pluriennale	- Liquidità
Acquisito Merci	e	1	Componente Negativo	-	- Liquidità
Vendita Merci	f	2	Componente Positivo	-	+ Liquidità

A fine esercizio n° si procede alle rilevazioni di chiusura.

□ Ammortamenti

Nel caso che ci riguarda ipotizziamo una vita utile del bene secondo gli anni riportati in tabella e ripartiamo il costo originario in quote annue costanti:

Tabella n° 6

Bene	Costo originario	Vita utile (anni)	Quota amm.to	Fondo amm.to
Macchine	50.000	10	5.000	5.000
Mobili	40.000	20	2.000	2.000
3 Automezzi	60.000	5	12.000	12.000

Le quote di ammortamento, sono inseriti nel **prospetto valori 1** tra i **componenti negativi del Reddito**, e sono uguali per tutti gli anni della vita utile del bene, mentre i fondi di ammortamento, inseriti tra i **valori economici delle attività** quali rettifiche al costo originario del bene: crescono di anno in anno per effetto delle quote calcolate nei successivi anni.

Nel caso di specie il Fondo di Ammortamento è uguale alla quota, in quanto 1° anno di attività aziendale.

□ Rettifica

Nel caso che ci riguarda il costo di acquisto della merce è pari ad € 200.000 (ton. 100 x € 200 c.u.); il costo del bene venduto pari ad € 60.000; ricavo di vendita € 75.000.

Sulla base dei predetti elementi determiniamo il valore delle rimanenze finali e del ricavo di vendita.

<u>Rimanenze Finali</u>		
Costo di Acquisto Merci	€	200.000
Costo del Bene Venduto	€	60.000
Valore delle Rimanenze	€	<u>140.000</u>

<u>Ricavo di Vendita</u>		
Costo del Bene Venduto	€	60.000
Ricarico	€	15.000
Ricavo di Vendita	€	<u>75.000</u>

Nel **prospetto Valori 1**, il valore delle rimanenze trova posto tra i **componenti positivi dell'esercizio**, quale posta rettificativa del costo della merce, nello stesso momento costituisce un **elemento attivo del Patrimonio** perché componente di ricchezza aziendale.

SOSTITUIRE CON PROSPETTO VALORI 1

(FILE EXCEL FOGLIO 1)

Riepiloghiamo, ora, nel Bilancio di Esercizio le risultanze ottenute dalle operazioni amministrative eseguite durante l'anno n e quelle di assestamento al 31/12/n .

CONTO DEL REDDITO			
Componenti Negativi	Importi	Componenti Positivi	Importi
Acquisto Merce	200.000	Vendita Merci	75.000
Ammortamento Macchine	5.000	Rimanenze Merci	140.000
Ammortamento Mobili	2.000		
Ammortam. Automezzi	12.000		
		Px	4.000
Totale Comp. Negativi	219.000	Tot.Comp. Pos.+Px	219.000

CONTO DEL PATRIMONIO			
Attività	Importi	Passività	Importi
Macchine	50.000	F.do Amm. Macchine	5.000
Mobili	40.000	F.do Amm. Mobili	2.000
Automezzi	60.000	F.do Amm. Automezzi	12.000
Magazzino Merci	140.000		
Liquidità	125.000	<u>Patrimonio Netto</u>	396.000
		Patr. Iniz. 400.000	
		- Px - 4.000	
Totale Attività	415.000	Totale Passività + Pn	415.000

Dall'esame delle prosezioni di bilancio risulta quanto segue:

- il Conto del Reddito rileva una perdita (Px) atteso che i componenti positivi (Cp) risultano inferiori a quelli negativi (Cn)

$$Px = Cp - Cn = 215.000 - 219.000 = - 4.000$$

- il Conto del Patrimonio evidenzia un Patrimonio Netto inferiore rispetto a quello Iniziale (Pi) per effetto della Perdita di Esercizio (Px)

$$Pn = Pi - Px = 400.000 - 4.000 = 396.000$$

Lo stesso risultato si ottiene confrontando gli elementi attivi (A) e Passivi (P) del Patrimonio

$$Pn = A - P = 415.000 - 19.000 = 396.000$$

3. Esempificazione Anno n+1

Nell'anno n +1 ricomincia la gestione aziendale con un nuovo conto economico che accoglie i valori degli elementi di altri fatti amministrativi mentre il Conto del Patrimonio riparte con gli stessi elementi chiusi nell'anno n per accogliere i valori dell'anno n+1.

Ipotizziamo, nell'anno n+1, le seguenti rilevazioni dei fatti amministrativi:

- a) apertura degli elementi patrimoniali;
- b) acquisto merci per € 150.000 di cui 45.000 pagati in contanti, il resto a dilazione;
- c) vendita di merce per € 190.000 di cui 90.000 incassati in contanti, il resto a credito,
- d) pagamento di un canone di locazione annuo anticipato l' 1/9 per l'affitto di un deposito commerciale per € 12.000;
- e) riscossione di un premio di € 4.000 dalla Provincia per incentivazione occupazionale;
- f) incassati crediti di cui alla lettera c) per € 35.000;
- g) pagati debiti di cui alla lettera b) per € 60.000;
- h) venduto automezzo costo originario € 15.000, fondo amm.to € 3.000, prezzo di vendita € 18.000;
- i) rilevato ammanco di cassa per € 3.000;
- l) costo del personale dipendente per € 7.000

A fine esercizio vengono stimate le rimanenze finali in € 134.000, viene accantonato per motivi prudenziali un fondo rischi ed oneri per € 5.000, calcolato il risconto attivo di cui alla lettera d).

Gli elementi del patrimonio netto iniziale sono stati allocati nel **prospetto valori 2** a secondo della natura economica o finanziaria dell'elemento stesso;

Il valore delle rimanenze è stato stornato dal patrimonio iniziale e inserito nel circuito dell'esercizio per ivi trovarvi il correlativo ricavo nell'anno n+1.

Le rilevazioni di esercizio sono riconducibili alle equazioni di cui ai nn 1 e 2 di pag. 7.

I contributi ricevuti (lett e) e l'ammacco di cassa (lett. i) costituiscono rispettivamente componenti economici positivi (sopravvenienze attive) e negativi (sopravvenienze passive) del reddito, (col. 2 e 1 prospetto Valori 2),.

Le sopravvenienze attive e passive:

**** sono costituite da componenti economici estranei alla gestione ordinaria conseguenti a fatti di gestione imprevedibili ed occasionali, verificatisi nel corso dell'esercizio;***

**** sono costituite da componenti economici estranei all'esercizio in corso in quanto oneri o proventi che sarebbero economicamente di competenza di esercizi precedenti ai quali, ovviamente, è impossibile imputarli;***

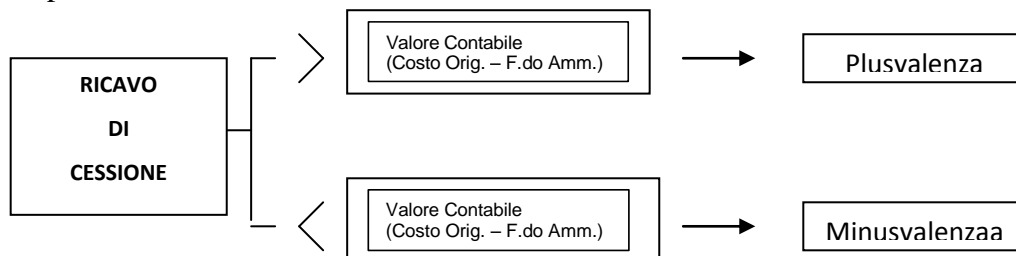
**** misurano rispettivamente aumenti di attività (aumento di crediti e/o di liquidità) e di passività (aumento di debiti e diminuzione di liquidità)***

L'operazione di cui alla lettera g rappresenta una plusvalenza realizzata a seguito della cessione di un bene strumentale.

Generalmente il ricavo, realizzato dalla cessione di un bene strumentale (Ricavo di Cessione), è diverso dal suo valore contabile residuo (Costo Originario – Fondo Ammortamento).

La differenza tra i predetti valori determina a seconda dei casi un componente di reddito che prende il nome di plusvalenza o minusvalenza.

In particolare si ha:



Le plusvalenze e le minusvalenze rappresentano componenti economici negativi e positivi dell'esercizio determinatisi a seguito di un maggior o minor valore conseguito all'atto della cessione di un bene strumentale rispetto al valore contabile residuo.

Nel caso di specie viene rilevata una plusvalenza secondo lo schema sotto riportato:

Costo Originario	€	15.000
Fondo Ammortamento	€	<u>3.000</u>
Valore Contabile	€	12.000
Ricavo di Cessione	€	<u>18.000</u>
Plusvalenza	€	<u><u>6.000</u></u>

Nel **prospetto valori 2** i costi pluriennali e i fondi ammortamento vengono decurtati rispettivamente del valore del costo originario e del Fondo Ammortamento del bene ceduto, il Ricavo di Cessione aumenta le disponibilità liquide di cassa e la plusvalenza rappresenta componente positivo del reddito.

Dopo la predetta operazione la situazione contabile relativa agli automezzi si presenta come segue:

Costo originario	60.000	Fondo ammortamento	12.000
Alienazione	<u>15.000</u>	Fondo ammortamento	<u>3.000</u>
Valore residuo	45.000		9.000

Come per l'anno n, a fine esercizio n si procede alle rilevazioni di chiusura.

□ Ammortamenti

Con i criteri di cui all'art. 2426 del C.C. riportiamo il nuovo piano di ammortamento relativo all'anno n+1 dopo la cessione dell'automezzo:

Bene	Costo originario	Vita utile (anni)	Quota amm.to	Fondo amm.to
Macchine	50.000	10	5.000	10.000
Mobili	40.000	20	2.000	4.000
2 Automezzi	45.000	5	9.000	18.000

Nel **prospetto valori 2** le quote ed il relativo fondo di ammortamento seguono lo stesso trattamento contabile dell'anno n.

□ Rettifiche

Le rettifiche di valore nell'anno n+1 riguardano le rimanenze di esercizio ed i risconti attivi.

* Rimanenze di esercizio

I costi di acquisto delle merci e delle materie da impiegare nella produzione sono di competenza dell'esercizio solo nel caso in cui al termine del periodo amministrativo 01/01 – 31/12 tali beni risultano tutti venduti e consumati nei processi produttivi; situazione questa che raramente si verifica.

Di fatto, a fine esercizio (31/12) sono sempre presenti scorte di merce invendute o non impiegate nella produzione “Rimanenze di Magazzino” che necessitano di una opportuna valutazione inventariale.

Ai fini che ci riguardano ipotizziamo il valore delle rimanenze stimato in € 134.000.

La competenza della merce acquistata per la rivendita, riferibile al conto del reddito, è determinata dalla differenza tra il costo della merce disponibile (rimanenze iniziali + costo merce esercizio) e le rimanenze finali, come stimate.

Il valore così determinato rappresenta il costo merce di competenza dell'esercizio, ossia il costo correlato alle vendite (costo del bene venduto).

In rappresentazione di sintesi abbiamo:

<u>Calcolo Valore Rimanenze</u>		
Rimanenze Iniziali 01/01	€	140.000
Costo di Acquisto Merci	€	150.000
Costo del Bene Venduto	€	- 156.000
Valore delle Rimanenze	€	<u>134.000</u>

Il ricavo di vendita, ipotizzato in € 190.000, viene determinato applicando al costo del venduto una percentuale di ricavi.

<u>Calcolo Prezzo di Vendita</u>		
Costo del Bene Venduto	€	156.000
Ricarico	€	34.000
Ricavo di Vendita	€	<u>190.000</u>

In termini contabili le predette **rimanenze**, trovano collocazione, come per l'anno n, tra i **componenti positivi del reddito**, quali poste rettificative del costo della merce, e tra **gli elementi attivi del patrimonio** quali beni di appartenenza aziendale.

* Risconti Attivi

Il canone di locazione annuo è stato pagato anticipatamente alla data del 01 settembre dell'anno n+1. Il predetto pagamento si riferisce al periodo 1 settembre n+1 - 31 agosto n+2.

Per il principio della competenza occorre imputare per l'esercizio n+1 solo 4 mesi e pertanto rettificare il valore di € 12.000 di quello competente l'anno +2 vale a dire 8 mesi.

1/9 n+1	31/12		31/8 n+2
---------	-------	--	----------

Risconto attivo = $12.000 \times 8/12 = 8.000$
 Competenza = $12.000 - 8.000 = 4.000$

La rettifica da effettuare direttamente al canone di locazione è pari ad € 8.000 e pertanto il **costo da imputare al Conto del Reddito**, quale componente negativo, è pari ad € 4.000, mentre il relativo **risconto** trova allocazione tra gli **elementi attivi del Conto del Patrimonio** seguendo lo stesso criterio delle rimanenze.

□ Integrazioni

* Fondi Rischi ed Oneri Futuri

E' stata prevista la costituzione di un fondo connesso all'impegno contrattualmente assunto dall'azienda di riparare o sostituire gli articoli venduti che presentano difetti di funzione.

Il **Fondo Spese rappresenta debiti futuri, elementi passivi del Patrimonio**, via via crescenti alimentato dalla **quota annua, componente negativo del Reddito**.

Nell'anno n+1 la quota accantonata è pari al fondo, atteso il 1° anno della costituzione fondo stesso; negli anni successivi il predetto fondo aumenterà per le quote che via via saranno imputate al reddito.

SOSTITUIRE CON PROSPETTO VALORI 2

(FILE EXCEL FOGLIO 2)

BILANCIO DI ESERCIZIO ANNO n+1

CONTO DEL REDDITO			
Componenti Negativi	Importi	Componenti Positivi	Importi
Rimanenze iniziali	140.000	Vendita Merci	190.000
Acquisto merci	150.000	Sopravvenienza Attiva	4.000
Canone di locazione	4.000	Plusvalenza di Cessione	6.000
Costo Personale Dipend.	7.000	Rimanenze Finali	134.000
Sopravvenienze passive	3.000		
Ammortamento Macchine	5.000		
Ammortamento Mobili	2.000		
Ammortam. Automezzi	9.000		
Accanton. x Rischi ed On.Fut.	5.000		
Utile Esercizio Anno n+1	9.000		
Totale Componenti Negativi	334.000	Totale Componenti Positivi	334.000

CONTO DEL PATRIMONIO			
Componenti Negativi	Importi	Componenti Positivi	Importi
Macchine	50.000	Debiti v/fornitori	45.000
Mobili	40.000	Fondo amm.to macchine	10.000
Automezzi	45.000	Fondo amm.to mobili	4.000
Rimanenza merci	134.000	Fondo amm.to automezzi	18.000
Risconti attivi	8.000	Debiti Vari	12.000
Liquidità	152.000		
Crediti v/clienti	65.000	<u>Patrimonio Netto</u>	405.000
		Patrimonio Iniziale	396.000
		Utile Esercizio n+1	9.000
Totale Componenti Negativi	494.000	Totale Componenti Positivi	494.000

SOSTITUIRE

CON

Riclassificazione

art. 2424 CC

Pagina 1

(FILE WORD: Riclassificazioni art. 2424 CC)

SOSTITUIRE

CON

Riclassificazione

art. 2424 CC

Pagina 2

(FILE WORD: Riclassificazioni art. 2424 CC)

RIFLESSI FISCALI

1. Conciliazione tra Reddito Civile e Fiscale

□ Variazioni in aumento e in diminuzione

I risultati dell'esercizio relativi agli anni n e n+1 sono stati determinati secondo quanto stabilito dalla normativa civilistica.

Ai fini della tassazione i predetti risultati hanno valore sì dal punto di vista tributario salvo che non sia diversamente previsto dalla legge fiscale di cui al DPR 917 del 22/12/1986.

Il punto di partenza per la determinazione della base imponibile fiscale è il risultato d'esercizio, esposto nel conto economico, redatto secondo l'art. 2425 C.C. al quale vengono aggiunte o sottratte variazioni in aumento o in diminuzione, derivanti dai criteri di valutazione previsti dal decreto sopra richiamato.

Se le variazioni in diminuzione superano l'utile civile, l'esercizio non presenta alcuna base imponibile anche se civilisticamente preserva un utile; viceversa, se le variazioni in aumento superano la perdita si può avere, anche in presenza della predetta perdita, un utile fiscale.

Le **variazioni in aumento** si determinano quando:

- a) i costi fiscalmente deducibili sono di ammontare inferiore rispetto a quello civilistico;
- b) i ricavi tassabili sono di ammontare superiore rispetto a quelli civilistici;
- c) i componenti positivi, rilevanti ai fini della determinazione del reddito, non sono state evidenziate nel conto economico.

Le **variazioni in diminuzione** hanno luogo quando:

- a) il conto economico comprende componenti positivi di reddito che non sono tassabili, o per quali è possibile rinviare la tassazione ripartendoli su più esercizi futuri (plusvalenze su beni posseduti da più di tre anni);
- b) l'ammontare di un costo fiscalmente deducibile è maggiore di quello iscritto nel conto economico;
- c) i componenti negativi, rilevanti ai fini della determinazione del reddito, non sono stati evidenziati nel conto economico.

□ Determinazione della base imponibile fiscale

Nei casi prospettati, anni n e n+1, ipotizziamo che alcuni criteri di valutazione fiscale divergenti da quelli civilistici in entrambi gli anni.

Anno n

Nell'anno n è stata rilevata una perdita di esercizio pari ad € 4.000.

La normativa fiscale, ai sensi dell'art. 102 del DPR 917 del 22/12/1986, prevede che le quote di ammortamento del costo dei beni materiali strumentali sono deducibili a partire dall'esercizio di entrata in vigore del bene stesso. La deduzione è ammessa in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti con DM dell'economia e delle Finanze pubblicate nella G.U. ridotti alla metà per il primo esercizio.

I coefficienti sono stabiliti per categorie di beni omogenei in base al normale periodo di deperimento dei vari settori produttivi.

Le quote di ammortamento come calcolate civilisticamente pari ad € 19.000 non corrispondono al criterio fiscale sopra descritto nel senso che, applicati i coefficienti ministeriali, essi risultano pari ad € 24.000 e poiché i beni sono entrati in uso nell'anno n, tale importo va dimezzato.

Si avrà, pertanto:

Prospetto di Conciliazione

Descrizione	Criteri Civilistici	Criteri Fiscali	Variazioni	
			In Aumento	In Diminuzione
Ammortamenti	19.000	24.000 / 2	7.000	-

Risultato Anno n	Px	- 4.000
Variazioni in Aumento		<u>+ 7.000</u>
Utile Fiscale (tassabile)		<u>3.000</u>

Nell'anno n+1 si riscontrano le seguenti differenze tra valori civili e fiscali:

- **Quote di Ammortamento** : Valore Civile € 16.000 – Valore Fiscale € 14.000

Poiché, il valore civile supera quello fiscale occorre apportare una variazione in aumento al reddito pari ad € 2.000.

- **Rimanenze di Magazzino** : Valore Civile € 134.000 – Valore Fiscale € 147.000

Esaminando l'art. 2426 del C.C. abbiamo visto che il metodo di calcolo nella valutazione delle rimanenze è quello del costo medio ponderato, FIFO e LIFO.

Il comma 2 dell'art. 92 del DPR 917 del 22/12/1986 dispone che

- nel primo esercizio in cui si verificano le rimanenze queste sono valutate attribuendo ad ogni unità il valore risultante dalla divisione del costo complessivo dei beni prodotti ed acquistati nell'esercizio stesso per la loro quantità;

– negli esercizi successivi se la quantità delle rimanenze è aumentata rispetto all'esercizio precedente la maggiore quantità viene valutata a norma del comma 2, se è diminuita, la diminuzione si imputa agli incrementi formati nel precedente esercizio a partire dal più recente (Metodo LIFO a scatti annuali).

Nel nostro caso abbiamo stimato le rimanenze con un metodo rigorosamente matematico, metodo diverso da quello previsto dai criteri civilistici, ritenuti validi anche agli effetti fiscali.

Pertanto, poiché il valore fiscale supera quello civile occorre incrementare il reddito della differenza pari ad € 13.000.

- **Componente Negativo non imputato al Conto del reddito** : Valore Civile 0 – Valore Fiscale € 7.000

Da ultimo, ipotizziamo un componente negativo non imputato al conto del reddito ma che ha una rilevanza fondamentale ai fini della tassazione pari ad € 7.000.

Tenuto conto di quanto sopra detto presentiamo il prospetto delle variazioni in aumento ed in diminuzione per determinare la base imponibile fiscale:

Prospetto di Conciliazione

Descrizione	Criteri Civilistici	Criteri Fiscali	Variazioni	
			In Aumento	In Diminuzione
Ammortamenti	16.000	14.000	2.000	-
Rimanenze	134.000	147.000	13.000	-
Componenti Negativi	-	7.000	-	7.000

Base Imponibile Fiscale Anno n+1

Utile Lordo € 9.000

Variazioni in Aumento

* Ammortamenti € + 2.000
 * Rimanenze € + 13.000 € + 15.000

Variazioni in Diminuzione

* Componente negativo € - 7.000 € - 7.000

Utile Fiscale tassabile anno n+1 € 17.000

Le sopravvenienze attive e la plusvalenza, come calcolate, non subiscono variazioni alcune per un'ipotesi valutativa civile in linea con quella fiscale.

Tuttavia, per completezza espositiva riportiamo la normativa di cui agli artt .86 e 88 del Decreto più volte richiamato.

Sopravvenienze attive e passive art. 88 DPR 597 22/12/1996

Si considerano sopravvenienze attive i proventi in denaro o in natura conseguiti a titolo di liberalità e contributo.

Tali proventi concorrono a formare il reddito di esercizio in cui sono stati incassati o in quote costanti nell'esercizio in cui sono stati incassati e nei successivi ma non oltre il quarto

Plusvalenze e minusvalenze art. 86 del DPR 597 22/12/1996

La plusvalenza e la minusvalenza vengono determinate rispettivamente tra il maggior e il minor corrispettivo conseguito rispetto al costo non ammortizzato del bene stesso.

Per concludere le variazioni come ipotizzate riguardano casi estremamente semplificati, in realtà molte altre variazioni, sia in aumento che in diminuzione, possono interessare la base imponibile conseguenti a limitazioni e deducibilità dei componenti positivi e negativi.

2. Accertamento Fiscale

□ Generalità

L'accertamento si sostanzia nelle diverse attività di controllo che l'A.F. può esercitare entro un termine di decadenza sulle dichiarazioni e sugli atti utilizzati dal contribuente per l'autodeterminazione dell'imposta.

Tale controllo può consistere in un riscontro cartolare delle dichiarazioni presentate dai contribuenti (controllo formale), oppure in un'attività di indagine più incisiva sull'attività svolta dagli stessi (controllo sostanziale).

L'accertamento si distingue in controllo di merito, analitico ed induttivo.

□ Accertamento analitico ed induttivo (art. 39, commi 1 e 2, DPR 600/73)

L'accertamento analitico, quasi sempre, è riconducibile alle imprese commerciali soggette alle scritture contabili ed al bilancio d'esercizio (accertamento contabile) ed è disciplinato dal comma 1 dell'art. 39 del DPR 600/73 che stabilisce che l'Ufficio può procedere alla rettifica dei redditi d'impresa quando:

- a) gli elementi indicati nella dichiarazione non corrispondono a quelli di bilancio, del conto profitti e perdite e dell'eventuale prospetto di cui al comma 2 dell'art. 3;
- b) se non sono state correttamente applicate le disposizioni del capo VI del TUIR 917/86;
- c) l'incompletezza, la falsità, l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta in modo certo dai verbali, atti, documenti e registri esibiti e trasmessi all'Ufficio.

In concreto, l'accertamento analitico permette di procedere alla rettifica dei singoli componenti positivi e negativi di reddito in due casi:

- 1) occultamento di ricavi, corrispettivi ed altri proventi; inesistenza materiale e della indeducibilità fiscale di costi, spese ed oneri.
- 2) inosservanza e falsa applicazione di norme fiscali riguardanti la determinazione del reddito d'impresa, della base imponibile ai fini IRAP, IVA ed IRES e delle relative imposte.

Il comma 2 dell'art. 39 del TUIR prevede che l'Ufficio procede ad un metodo di accertamento di tipo induttivo ove vengono meno le prescrizioni sulla raccolta e sul contenuto della prova utilizzabile ai fini della rettifica analitica del reddito d'impresa, svincolando l'azione accertativa dal rispetto di regole formali, in conseguenza di una violazione da parte del contribuente del c.d. "regole del gioco".

In concreto, la ricostruzione del reddito d'impresa non necessariamente è collegata alle risultanze contabili ma sulla base dei dati e delle notizie, comunque raccolte, con facoltà di prescindere in tutto o in parte dal bilancio e dalle scritture contabili.

Ipotizziamo, sulla base degli elementi presenti nel bilancio di esercizio dell'anno n+1, che gli organi inquirenti procedano ad un accertamento analitico – induttivo, considerando i seguenti elementi:

- percentuale di ricarico applicata al costo del venduto superiore a quella del contribuente;
- richiamo a tassazione della sopravvenienza passiva (ammanco di cassa) per carenza documentale.

Gli organi inquirenti assumono il valore delle rimanenze iniziali, acquisti e rimanenze finali delle merci, nonché i ricavi di vendita delle stesse come riportate nelle scritture contabili del contribuente.

Raffrontano, poi, il fatturato attivo e passivo, ricavando una percentuale di ricarico pari al 27% $(190.000 - 150.000 / 150.000)$ che applicata al costo del bene venduto determina un ammontare di ricavi pari ad € 198.120.

La differenza tra i ricavi contabilizzati e quelli accertati pari ad € 8.120 rappresenta ricavo in evasione, come esposto nel prospetto che segue:

Prospetto dei ricavi contabilizzati ed accertati

Descrizione	Importi
Rimanenze Iniziali	140.000
Costo della Merce acquistata	<u>150.000</u>
Totale Disponibilità Merci	290.000
Rimanenze Finali	<u>134.000</u>
Costo del Bene Venduto	156.000
% di ricarico accertata $(190.000 - 150.000) / 150.000 = 27\%$	<u>42.120</u>
Ricavi totali accertati	198.120
Ricavi contabilizzati e dichiarati	<u>190.000</u>
Ricavi accertati in evasione	<u>8.120</u>

Tenuto conto, altresì, che gli organi inquirenti richiamano a tassazione la sopravvenienza passiva, la base imponibile accertata si configura nel modo che segue:

Prospetto dei ricavi contabilizzati ed accertati

Descrizione		Importi
Base Imponibile dichiarata		17.000
Maggiori ricavi accertati	8.120	
Sopravvenienza Passiva Indeducibile	<u>3.000</u>	<u>11.120</u>
Base Imponibile Accertata		28.120

CONCLUSIONI

I casi ipotizzati, sia pure nel loro contenuto semplicistico, sono quasi sempre riconducibili ad accertamenti sul reddito d'impresa.

Per semplicità espositiva non sono state calcolate le imposte e la base di partenza, per la conciliazione tra normativa civilistica e fiscale, è stato il risultato lordo del Conto del Reddito.

Per motivi di semplificazione, non si è ritenuto opportuno inquadrare l'impresa presa in considerazione nel regime contabile fiscale di appartenenza né tantomeno considerare il calcolo dell'IVA in entrata ed in uscita dei fatti amministrativi ipotizzati.

Il fine della trattazione è, e rimane, quello della conoscenza di base del bilancio da parte di una platea, senz'altro qualificata e di alta espressione professionale, ma che non ha mai affrontato problematiche connesse al bilancio di esercizio.

Ci si augura solo di aver fornito quegli input necessari per un maggior approfondimento della materia contabile, spesso connessa al diritto tributario sostanziale.