

# “Visto pesante”: approvati i principi di revisione tributaria

*Decreto del Ministero delle Finanze (DM) del 29 dicembre 1999, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 1 del 03/01/2000*

Decreto 29 dicembre 1999

con riferimento alle dichiarazioni relative al periodo d'imposta 1999;

## Disposizioni in materia di certificazione tributaria

**Decreta:**

### IL MINISTRO DELLE FINANZE

#### Art. 1

Visto l'art. 36 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, recante disposizioni in materia di certificazione tributaria;

1. Ai fini del presente decreto si intendono per «certificatori» i soggetti di cui all'art. 36, comma 1, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

Visto in particolare il comma 2 del predetto art. 36 che demanda ad un decreto del Ministro delle finanze l'indicazione degli adempimenti, dei controlli e delle attività che il soggetto incaricato deve eseguire annualmente per rilasciare la certificazione tributaria;

#### Art. 2

Visto il decreto del Ministro delle finanze 31 maggio 1999, n. 164 (in *“Finanza & Fisco” n. 25/99, pag. 3192*), recante norme per l'assistenza fiscale resa dai centri di assistenza fiscale per le imprese e per i dipendenti, dai sostituti di imposta e dai professionisti;

Visti i principi di revisione tributaria approvati dal Consiglio nazionale dei dottori commercialisti il 3 novembre 1999, dal Consiglio nazionale dei ragionieri il 1° ottobre 1999 e dal Consiglio nazionale dei consulenti del lavoro il 24 novembre 1999;

1. Per le dichiarazioni relative al periodo d'imposta 1999, il rilascio della certificazione tributaria di cui all'art. 36 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, implica l'accertamento della corretta applicazione delle norme tributarie sostanziali, con riferimento alle seguenti componenti del reddito d'impresa:

- a) plusvalenze;
- b) sopravvenienze attive;
- c) interessi attivi;
- d) proventi immobiliari;
- e) minusvalenze;
- f) sopravvenienze passive;
- g) perdite su crediti;
- h) accantonamenti rischi su crediti;

Ritenuta la necessità di provvedere al riguardo

- i) ammortamenti immobilizzazioni immateriali;
- l) ammortamenti immobilizzazioni materiali.

2. Per l'effettuazione dei controlli di cui al comma 1, i certificatori tengono conto dei principi di revisione tributaria approvati dai consigli nazionali dei dottori commercialisti, dei ragionieri e dei consulenti del lavoro e riportati in allegato al presente decreto.

3. All'esito positivo dei controlli di cui al comma 1, i certificatori rilasciano l'attestazione di certificazione tributaria conforme allo schema predisposto dai consigli nazionali dei dottori commercialisti, dei ragionieri e dei consulenti del lavoro.

### Art. 3

1. Entro i termini previsti per la trasmissione telematica delle dichiarazioni relative al periodo d'imposta 1999, i certificatori inviano telematicamente al

Dipartimento delle entrate l'elenco dei contribuenti ai quali hanno rilasciato la certificazione tributaria con l'indicazione, per ciascuno di essi, dei soggetti che hanno predisposto le dichiarazioni e tenuto le scritture contabili.

### Art. 4

1. Fermi restando i controlli finalizzati a riscontrare la correttezza delle certificazioni rilasciate, come previsto dall'art. 26, comma 2, del decreto del Ministro delle finanze 31 maggio 1999, n. 164, l'attività di controllo e di verifica dell'amministrazione finanziaria relativamente alle dichiarazioni per le quali è stata rilasciata la certificazione tributaria è riferita di regola alle componenti di reddito che non hanno costituito oggetto di certificazione.

Il presente decreto sarà pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* della Repubblica italiana.

# Le procedure di revisione tributaria

*Principi di revisione fiscale elaborati dai Consigli Nazionali dei Dottori Commercialisti, dei Ragionieri e Periti commerciali e dei Consulenti del lavoro*

CERTIFICAZIONE TRIBUTARIA

(D.Lgs. 28/12/1998 n. 490 - D.M. 31/05/1999, n. 164)

I Consigli Nazionali dei Dottori Commercialisti, dei Ragionieri e dei Consulenti del Lavoro, al fine di rendere operativa la disciplina della certificazione tributaria, hanno formato ed approvato il presente documento contenente i “principi” a livello di procedure ritenute necessarie ai fini della certificazione tributaria, come previsto dall’art. 4 del regolamento recante norme per l’assistenza fiscale resa dai C.A.F. e dai professionisti adottato con D.M. 31 maggio 1999 n. 164 (in *“Finanza & Fisco” n. 25/99, pag. 3192*). Tali procedure potranno essere rivisitate ed integrate al fine di consentire la effettuazione dei controlli che saranno annualmente indicati con decreto del Ministro delle Finanze.

Le fonti normative della certificazione tributaria sono costituite dall’art. 36 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241 (in *“Finanza & Fisco” n. 5/99, pag. 517*), introdotto dall’art. 1 del D.Lgs. 28 dicembre 1998, n. 490 (in *“Finanza & Fisco” n. 5/99, pag. 503*), e dagli artt. 4 e 24 del regolamento adottato con D.M. 31 maggio 1999, n. 164.

L’art. 4 del D.M. n. 164/1999, attuando la delega contenuta nell’art. 36 del D.Lgs. n. 241/1997, prevede i «*principi di revisione fiscale elaborati dai Consigli Nazionali dei Dottori Commercialisti, dei Ragionieri e dei Consulenti del Lavoro*» dei quali i certificatori devono, di norma, tenere conto nella effettuazione dei controlli che saranno indicati annualmente con decreto del Ministro delle Finanze.

Le procedure sono finalizzate ad accertare la corretta applicazione delle norme tributarie sostanziali agli elementi oggetto del controllo. Ciò consente di configurare la certificazione tributaria quale giudizio professionale attestante la conformità dell’elemento certificato, così come risultante dalle scritture contabili e dalla dichiarazione tributaria, alla norma tributaria sostanziale che lo disciplina, escluso il giudizio valutativo e di veridicità dell’elemento certificato che presupporebbe poteri di accertamento, propri dell’Amministrazione Finanziaria, non attribuiti ai certificatori.

La **certificazione tributaria** rappresenta il terzo livello di informazione sulla corretta applicazione delle norme tributarie e completa i primi due livelli costituiti dal **visto di conformità** e dall’**asseverazione**, quando prevista, dei dati ai fini della applicazione degli studi di settore, di cui all’art. 35 del D.Lgs. n. 241/1997 introdotto dall’art. 1 del D.Lgs. n. 490/1998.

— Il **visto di conformità** implica (art. 2 del D.M. n. 164/1999):

- il riscontro della corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alle risultanze della relativa documentazione e alle disposizioni che disciplinano gli oneri deducibili e detraibili, le detrazioni ed i crediti d’imposta, lo scomputo delle ritenute d’acconto;
- la verifica della regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie ai fini delle impo-

ste sui redditi e della imposta sul valore aggiunto;

- la verifica della corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alle risultanze delle scritture contabili e di queste ultime alla relativa documentazione;

- l'attestazione della congruità dell'ammontare dei ricavi o dei compensi dichiarati a quelli determinabili sulla base degli studi di settore, ove applicabili, ovvero l'attestazione di cause che giustificano l'eventuale scostamento.

— L'**asseveramento** degli elementi ai fini dell'applicazione degli studi di settore implica (art. 3 del D.M. n. 164/1999):

- l'"asseverazione" degli elementi contabili ed extra contabili, rilevanti per le singole attività esercitate ai fini dell'applicazione degli studi di settore, individuati con decreto direttoriale del dipartimento delle entrate di approvazione dei modelli di dichiarazione.

— La **certificazione tributaria** implica (art. 4 del D.M. n. 164/1999):

- i controlli indicati annualmente con decreto del Ministro delle Finanze, di cui all'art. 36, comma 2, del D.Lgs. 9 luglio 1997 n. 241 introdotto dall'art. 1 del D.Lgs. n. 490/1998, tenendo conto, di norma, anche dei «*principi di revisione fiscale elaborati dai Consigli Nazionali dei Dottori Commercialisti, dei Ragionieri dei Consulenti del Lavoro*», intesi come procedure necessarie ai fini della certificazione tributaria.

Se ne deduce che:

- le attività di "controllo formale" appartengono al "visto";

- le attività di revisione degli elementi rilevanti per gli studi di settore appartengono alla "asseverazione";

- la "certificazione" ha come elemento caratterizzante la effettuazione dei controlli indicati annualmente con decreto del Ministro delle Finanze. Tali controlli possono richiedere al certificatore la verifica della corretta applicazione delle norme tributarie sostanziali agli elementi oggetto del controllo indicati nel decreto ministeriale.

Il "visto di conformità" e la "asseverazione" possono essere eseguiti sia dal responsabile dei C.A.F. (art. 35, commi 1 e 2 del D.Lgs. n. 241/1997 introdotto dal-

l'art. 1 del D.Lgs. n. 490/1998) sia dai professionisti abilitati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni (art. 35, comma 3) che hanno formato le dichiarazioni tributarie (art. 23 del D.M. n. 164/99). A tal fine, le dichiarazioni e le scritture contabili si intendono predisposte e tenute dal professionista anche quando sono predisposte e tenute direttamente dal contribuente o da una società di servizi, di cui uno o più professionisti possiedono la maggioranza assoluta del capitale sociale, a condizione che tali attività siano effettuate sotto il diretto controllo e la responsabilità dello stesso professionista (art. 23 del D.M. n. 164/1999). La «*certificazione tributaria*» può essere, invece, eseguita esclusivamente dai revisori contabili iscritti negli albi dei Dottori Commercialisti, dei Ragionieri e Periti Commerciali e dei Consulenti del Lavoro che abbiano esercitato la professione per almeno cinque anni (art. 36 del D.Lgs. n. 241/1997 introdotto dall'art. 1 del D.Lgs. n. 490/1998).

I soggetti, ai quali la certificazione tributaria può essere rilasciata, sono i titolari di reddito d'impresa in regime di contabilità ordinaria, anche per opzione, sempreché i certificatori abbiano tenuto le scritture contabili di tali soggetti nel corso del periodo d'imposta cui si riferisce la certificazione (art. 36, comma 2 del D.Lgs. n. 241/1997) e redatto le dichiarazioni tributarie (art. 23 del D.M. n. 164/99). A tal fine, le dichiarazioni e le scritture contabili si intendono predisposte e tenute dai certificatori anche quando sono predisposte e tenute dallo stesso contribuente o da una società di servizi, di cui uno o più certificatori possiedono la maggioranza assoluta del capitale sociale, ovvero da un C.A.F.-impresa, a condizione che tali attività siano effettuate sotto il diretto controllo e la responsabilità dello stesso certificatore (art. 24 del D.M. n. 164/1999).

Allo stato, i Consigli Nazionali dei Dottori Commercialisti, dei Ragionieri e dei Consulenti del Lavoro, stante il breve lasso di tempo a disposizione e la fase iniziale di attuazione del nuovo istituto, hanno predisposto ed approvato "principi", a livello di procedure di revisione fiscale, relativi ad alcuni componenti del reddito d'impresa, ritenuti suscettibili di controllo.

I Consigli Nazionali ravvisano la necessità che la individuazione degli elementi oggetto del controllo avvenga con decreto ministeriale approvato almeno sei mesi prima del periodo d'imposta; ciò al fine di consentire la formazione e la diffusione delle relative procedure di revisione.

# Procedure di revisione: le *check list* sintetiche

## Premessa metodologica

La certificazione tributaria consiste nell'operare alcuni controlli - indicati annualmente dal Ministero delle Finanze - diretti a verificare la corretta applicazione delle norme tributarie sostanziali e si applica esclusivamente a imprenditori in regime di contabilità ordinaria, cioè tassabili in base a bilancio.

La disciplina sostanziale del trattamento tributario dei componenti del reddito d'impresa è dettata dalle norme contenute nel Capo VI del D.P.R. 22/12/1986 n. 917: la disciplina civilistica del bilancio è dettata dalle norme contenute nel Titolo V, Sezione IX, del codice civile.

Le fonti normative citate vanno comunque opportunamente interpretate, integrate e coordinate con i principi contabili nazionali, statuiti dai Consigli nazionali dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri o - in mancanza - dei principi contabili internazionali generalmente riconosciuti ed applicati (IASC).

Il documento n. 12 dei principi contabili nazionali assume poi il rango di disposizione di legge ai fini della determinazione della base imponibile IRAP per effetto del disposto dell'art. 11, 2° comma del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 (in *“Finanza & Fisco”* n. 24/98, pag. 2776). La corretta classificazione civilistica, come sopra interpretata, e le deroghe emergenti dalle disposizioni ministeriali, sono infatti determinanti ai fini del calcolo della base imponibile IRAP.

Di seguito vengono riportati - sotto forma di check list sintetica - i principali punti di verifica reputati necessari su alcuni componenti del reddito d'impresa, ritenuti suscettibili dei controlli diretti alla certi-

ficazione tributaria.

Sono state predisposte per la prima fase di applicazione del nuovo istituto le procedure relative ai seguenti componenti del reddito d'impresa:

- Componenti positivi:

1. Plusvalenze
2. Sopravvenienze attive
3. Interessi attivi
4. Proventi immobiliari

- Componenti negativi:

5. Minusvalenze
6. Sopravvenienze passive
7. Perdite su crediti
8. Accantonamenti rischi su crediti
9. Ammortamenti immobilizzazioni immateriali
10. Ammortamenti immobilizzazioni materiali

La metodologia di costruzione delle check list è tendenzialmente positiva, cioè la risposta affermativa alle domande poste - generalmente - porta a confermare la corretta applicazione della norma richiamata.

L'ampiezza delle attività di verifica da porre in essere su ciascun punto saranno determinate dal singolo certificatore, tenendo conto della sua conoscenza dell'impresa e della complessità della fattispecie in esame, secondo i consueti canoni della diligenza professionale ed adottando le regole contabili e le tecniche proprie della revisione contabile, in quanto applicabili.

Come è prassi nella tecnica di revisione, saranno poi richiamati od annotati a margine di ogni check

list utilizzata — per ogni argomento sottoposto a controllo e secondo le metodologie, organizzazione e strumenti adottati da ciascun certificatore — i documenti, i prospetti e, più in generale, le carte di lavoro che consentono e documentano l'espressione del giudizio professionale emesso.

Nello svolgimento dell'attività di controllo sui componenti positivi e negativi di reddito, per i quali viene richiesta la certificazione sulla corretta osservanza delle norme tributarie, il professionista certificatore avrà cura di verificare il rispetto sia delle norme specifiche che disciplinano il componente di reddito certificato sia dei principi generali di inerente, competenza, certezza e determinabilità oggettiva, previsti dall'art. 75 del T.U.I.R., nonché le

norme generali sulle valutazioni contenute nell'art. 76 e, ove richiamate, nell'art. 9 del suddetto Testo unico.

La verifica del rispetto delle norme specifiche e dei principi generali dovrà avvenire con l'approfondimento necessario a far sorgere nel certificatore la ragionevole convinzione della osservanza della normativa interessata, con riferimento naturalmente alla interpretazione ufficiale ministeriale.

A controllo eseguito, la certificazione verrà quindi rilasciata, con attestazione sottoscritta sul modello di dichiarazione fiscale, solo se i risultati del controllo avranno evidenziato la corretta osservanza delle norme tributarie specifiche e di quelle che disciplinano i principi generali richiamati.

**La verifica del rispetto delle norme specifiche e dei principi generali dovrà avvenire con l'approfondimento necessario a far sorgere nel certificatore la ragionevole convinzione della osservanza della normativa interessata, con riferimento naturalmente alla interpretazione ufficiale ministeriale.**

## 1) PLUSVALENZE

### Premessa

La disciplina del trattamento tributario delle plusvalenze si ricava dagli articoli 54 e 75, comma 1, D.P.R. 22/12/1986 n. 917 e dalle disposizioni civilistiche in materia di bilanci da essi richiamate, integrate con le disposizioni del D.Lgs. 08/10/1997, n. 358.

Le plusvalenze devono riferirsi a beni relativi all'impresa, diversi da quelli che generano ricavi (art. 53) e devono essere realizzate mediante cessione a titolo oneroso, risarcimento per perdite o danni o destinazione estranea all'esercizio dell'impresa.

I corrispettivi, gli indennizzi e il valore normale per le destinazioni estranee all'esercizio d'impresa, ai fini della determinazione delle plusvalenze, rilevano secondo il principio di competenza, certezza e determinabilità, come stabilito dall'art. 75, comma 1, D.P.R. 22/12/1986 n. 917.

Le plusvalenze conseguenti alla cessione di beni ai creditori, in sede di concordato preventivo, non rilevano ai fini fiscali, benché realizzate a titolo oneroso.

Riferimenti	Argomento	Risposta			
		Si	No	N/A	Note
<i>Art. 54, D.P.R. 917/1986</i>	<b>1</b> Le plusvalenze realizzate mediante alienazione a titolo oneroso, indennizzo assicurativo o destinazione estranea all'esercizio dell'impresa dei beni diversi da quelli di cui all'art. 53 sono state trattate fiscalmente ai sensi dell'art. 54 D.P.R. 917/1986?				
<i>Art. 54, comma 2, D.P.R. 917/1986; Art. 121-bis, c. 2, D.P.R. 917/1986</i>	<b>2</b> L'ammontare delle plusvalenze è stato determinato per differenza tra il corrispettivo, l'indennizzo o il valore normale della destinazione estranea all'impresa e il costo non ammortizzato del bene, fiscalmente rilevante?				
<i>Art. 54, c. 2-bis, D.P.R. 917/1986</i>	<b>3</b> Se per effetto della valutazione con il metodo del patrimonio netto (art. 2426, n. 4, c.c.) di partecipazioni in società controllate e collegate iscritte in bilancio, si generano maggiori valori, i medesimi sono stati assoggettati a tassazione fino a concorrenza delle minusvalenze già dedotte?				
<i>Art. 54, c. 2-bis, D.P.R. 917/1986</i>	<b>4</b> In caso di realizzo di partecipazioni valutate con il metodo del patrimonio netto (art. 2426, n. 4, c.c.) sono stati assoggettati a tassazione i maggiori valori precedentemente accantonati alla riserva ?				
<i>Art. 54, comma 4, D.P.R. 917/1986</i>	<b>5</b> Se la tassazione delle plusvalenze realizzate su immobilizzazioni finanziarie è stata differita in quote costanti ai sensi del 4° comma art. 54, è stata verificata la loro iscrizione come tali negli ultimi tre bilanci?				

Riferimenti	Argomento	Risposta			
		Si	No	N/A	Note
<i>Art. 54, comma 5, D.P.R. 917/1986, art. 3 D.Lgs. 358/1997</i>	<b>6</b> Le plusvalenze emerse in sede di cessione o conferimento d'azienda, compreso l'eventuale avviamento, hanno concorso alla determinazione del reddito dell'impresa cedente o conferente, ovvero sono state assoggettate ad imposta sostitutiva?				
<i>Art. 16, D.P.R. 917/1986</i>	<b>7</b> L'imprenditore individuale, se ha optato per la tassazione separata delle plusvalenze, possedeva l'azienda conferita da più di cinque anni?				
<i>Art. 54, comma 4, D.P.R. 917/1986</i>	<b>8</b> Se è stata esercitata l'opzione per la tassazione delle plusvalenze realizzate per un massimo di cinque rate i beni o l'azienda ceduta risultava posseduta da più di tre anni? <b>9</b> Se l'opzione per la tassazione rateale delle plusvalenze è stata effettuata in precedenti esercizi, è stata verificata la correttezza della variazione in aumento della quota costante che concorre al reddito imponibile ?				
<i>Art. 1, 2 e 3 D.Lgs. 358/1997</i>	<b>10</b> Nel caso di cessione o conferimento di azienda o partecipazione di controllo, posseduta da non meno di tre anni, qualora il cedente abbia esercitato l'opzione in dichiarazione dei redditi per l'applicazione dell'imposta sostitutiva con l'aliquota del 27%, detta imposta è stata corrisposta in tale sede ovvero in un massimo di cinque rate annuali senza interessi?				
<i>Art.4 D.Lgs. 358/1997</i>	<b>11</b> In caso di plusvalenze emergenti da conferimenti d'azienda fra soggetti IRPEG, effettuati a valori fiscalmente irrilevanti, si è verificato il rispetto delle disposizioni di cui all'art. 4 D.Lgs. 358/1997?				
<i>Art. 54, comma 4, D.P.R. 917/1986</i>	<b>12</b> In caso di azienda proveniente da trasferimento gratuito a familiari o "mortis causa" avvenuto successivamente al 31 dicembre 1996, l'azienda stessa è stata assunta ai valori fiscalmente riconosciuti in capo al dante causa?				
<i>Art. 11, comma 1, lett. a), D.lgs. 446/1997, D.Lgs. 176/1999</i>	<b>13</b> Si è verificato il concorso alla formazione della base imponibile IRAP di tutte le plusvalenze emergenti dall'alienazione di beni strumentali, prescindendo dalla relativa classificazione civilistica?				

## 2) SOPRAVVENIENZE ATTIVE

### Premessa

La disciplina del trattamento tributario delle sopravvenienze attive si ricava dagli artt. 55 e 75, c. 1, D.P.R. 22/12/1986 n. 917 e dalle disposizioni civilistiche in materia di bilancio ad essi ricollegabili.

Le sopravvenienze attive traggono origine dalla rilevazione contabile di ricavi o proventi correlabili a costi od oneri di competenza di precedenti esercizi o dalla sopravvenuta insussistenza di passività relative a precedenti esercizi.

Costituiscono altresì sopravvenienze attive i contributi, diversi da quelli previsti contrattualmente, da quelli in conto esercizio e da quelli per l'acquisto di beni ammortizzabili; tali contributi rilevano fiscalmente secondo il principio di cassa.

Riferimenti	Argomento	Risposta			
		Si	No	N/A	Note
<i>Art. 55, comma 2, D.P.R. 917/1986</i>	<b>1</b> Per le sopravvenienze attive derivanti dal conseguimento di indennizzi in misura eccedente l'ammontare che ha concorso a formare il reddito in precedenti esercizi è esercitabile la facoltà di cui all'art. 54, comma 4, D.P.R. 917/1986. In tale ipotesi si è verificato il rispetto delle condizioni e dei limiti previsti dalla norma citata?				
<i>Art. 55, comma 3, D.P.R. 917/1986</i>	<b>2</b> I contributi, diversi da quelli in conto esercizio, non previsti contrattualmente e da quelli destinati all'acquisto dei beni ammortizzabili, sono stati imputati a sopravvenienze attive?				
<i>Art. 55, comma 3 e art. 53, lettere e) ed f), D.P.R. 917/1986</i>	<b>3</b> I contributi in conto capitale concessi all'impresa sono stati fiscalmente trattati nel rispetto della casistica prevista dalla norma assoggettandoli a tassazione secondo il principio di cassa ?				
<b>Nota</b> all'art. 55, comma 3, lettera b): <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ - fino al 31.12.93 sospensione dalla tassazione del 100%; dal 1.1.94 tassazione ridotta al 50% in quote costanti fino a 10 esercizi.</li> <li>▪ - dal 1.1.96 tassazione ridotta al 50% in quote costanti fino a 5 esercizi.</li> <li>▪ - dal periodo d'imposta in corso al 1.1.98, i contributi destinati all'acquisto di beni ammortizzabili non costituiscono più sopravvenienze attive e concorrono a formare il reddito imponibile secondo il principio di competenza.</li> </ul>					
<i>Art. 55, comma 4, D.P.R. 917/1986</i>	<b>4</b> I versamenti a fondo perduto, anche in natura e le rinunce ai crediti da parte dei soci, non sono considerati fiscalmente sopravvenienze attive. In caso tali eventi abbiano, sebbene impropriamente, concorso al risultato civilistico d'esercizio, ma non al reddito imponibile d'impresa, si è verificata la corretta applicazione della norma ?				

Riferimenti	Argomento	Risposta			
		Si	No	N/A	Note
<i>Art. 55, comma 4, D.P.R. 917/1986</i>	<b>5</b> La riduzione dei debiti conseguente alla sentenza di omologa di concordato fallimentare o preventivo non è considerata sopravvenienza attiva. Se il risultato civilistico dell'esercizio in cui ha effetto la sentenza ne è influenzato, ma non il corrispondente reddito imponibile d'impresa, si è verificata la corretta applicazione della norma?				
<i>Art. 55, comma 5, D.P.R. 917/1986</i>	<b>6</b> Le sopravvenienze attive conseguenti alla cessione di contratti di locazione finanziaria, sono state correttamente calcolate tenendo conto del valore normale del bene oggetto di locazione finanziaria al momento della cessione e dell'ammontare dei canoni e del prezzo di riscatto ancora da corrispondere, opportunamente attualizzato?				
<i>Art. 11, comma 1, lettera a) D.Lgs. 15/12/97 n. 446 e D.Lgs. 10/6/99 n. 176</i>	<b>7</b> Si è verificata la concorrenza alla formazione della base imponibile IRAP delle sopravvenienze attive correlabili a costi od oneri rilevanti ai fini di tale imposta?				

### 3) INTERESSI ATTIVI

#### Premessa

Il trattamento tributario degli interessi attivi si rileva dall'art. 56, commi 3, 3-ter e 4 del D.P.R. 22/12/1986 n. 917, dall'art. 5 del D.L. 28/6/95 n. 250, convertito dalla legge 8/8/95 n. 349 e dalle disposizioni civilistiche in materia di saggio di interesse contenute nell'art. 1284 del Codice Civile.

Gli interessi attivi di qualsiasi natura di spettanza dell'impresa devono essere contabilizzati ai fini della determinazione dell'imponibile in conformità al principio di competenza fissato dall'art. 75 Tuir.

Riferimenti	Argomento	Risposta			
		Si	No	N/A	Note
Art. 56, c. 3, e art.41, c. 1, D.P.R. 917/1986	1 Gli interessi attivi sono stati correttamente contabilizzati per competenza?				
Art. 56, c. 3, D.P.R. 917/1986	2 In caso di mancata determinazione per iscritto degli interessi, gli stessi sono stati computati al saggio legale? 3 Si è controllato se risultano contabilizzati gli interessi moratori su crediti in sofferenza e gli interessi per dilazione di pagamento, di cui sia accertata la spettanza ?				
Art 56, c. 3, D.P.R. 917/1986, art. 44, D.P.R. 602/1973, art. 38-bis, D.P.R 633/1972	4 Gli interessi su crediti di imposta sono stati correttamente contabilizzati per competenza e nella misura prevista?				
Art.5 L.349/1995	5 Gli scarti di emissione delle obbligazioni e titoli simili sono stati contabilizzati secondo il principio del <i>pro-rata temporis</i> ?				
Art. 26, c. 3, D.P.R. 600/1973	6 Si è controllato che la contabilizzazione degli interessi ed altri proventi su depositi e conti correnti bancari e postali e degli interessi ed altri proventi da non residenti è stata operata al lordo della ritenuta?				
Art. 56, c. 3 ter, D.P.R. 917/1986	7 Operazioni pronti contro termine: a) nei contratti di operazioni di pronti contro termine si è tenuto conto degli interessi attivi maturati a favore del cessionario a pronti e dell'eventuale scarto positivo? b) L'eventuale scarto tra il prezzo a pronti e quello a termine ha concorso a formare il reddito <i>pro-rata temporis</i> per la quota imputabile a ciascun esercizio?				

## 4) PROVENTI IMMOBILIARI

### Premessa

La disciplina dei proventi immobiliari si ricava dagli articoli 40, 57 e 76 D.P.R. 22/12/1986 n. 917 oltre che dall'articolo 2426 del codice civile, per quanto attiene alle disposizioni civilistiche.

Gli immobili, fiscalmente, possono appartenere a tre diverse categorie: immobili strumentali, sia per natura che per destinazione; merce, cioè oggetto di produzione o scambio dell'impresa; patrimonio, cioè immobili non strumentali, né oggetto di produzione o scambio dell'impresa.

I redditi dei terreni e dei fabbricati che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'impresa, né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, concorrono a formare il reddito secondo le regole di determinazione del reddito fondiario; i proventi sono computati previo un abbattimento forfetario delle spese inerenti e i componenti negativi ad essi relativi effettivamente sostenuti non sono pertanto deducibili dal reddito imponibile.

Riferimenti	Argomento	Risposta			
		Si	No	N/A	Note
Art. 40 e 77, D.P.R. 917/1986	1 L'immobile è relativo all'impresa?				
Art. 40 e 57, D.P.R. 917/1986	2 Si è verificato se l'immobile appartiene alla categoria di quelli merce, strumentali o patrimonio ?				
Art. 57, D.P.R. 917/1986	3 <i>Immobili strumentali e/o immobili merce:</i> se l'immobile è locato sono stati contabilizzati al conto economico i proventi ed i costi per competenza ?				
Art. 57, D.P.R. 917/1986	4 <i>Immobili patrimonio (non strumentali):</i> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ se l'immobile è locato sono state operate la variazione in diminuzione del provento contabilizzato a conto economico e la variazione in aumento pari al valore del canone ridotto forfetariamente secondo le regole del capo II del Tuir?</li> <li>▪ si è controllato se le variazioni in aumento comprendano tutte le spese sostenute ad essi relative ?</li> <li>▪ se l'immobile <u>non è locato</u> sono state operate le variazioni in aumento per la rendita catastale e per i costi contabilizzati a conto economico ad esso relativi (ai soli fini Irpef/Irpeg e non Irap) ?</li> </ul>				
Art. 23, D.P.R. 917/1986	5 <i>Immobili locati ad uso abitativo (di qualsiasi categoria):</i> in caso di morosità del conduttore è stata verificata l'esistenza delle condizioni previste dall'art. 23 Tuir per la deroga al criterio di competenza e per il riconoscimento dell'eventuale credito d'imposta ?				

## 5) MINUSVALENZE

### Premessa

Il trattamento tributario delle minusvalenze si rileva dagli articoli 66 e 75, comma 1, del DPR 22/12/1986 n. 917 e dalle disposizioni civilistiche in materia di bilanci da essi richiamate, integrate con le disposizioni del D.Lgs. 08/10/1997 n. 358.

Le minusvalenze devono riferirsi a beni relativi all'impresa, diversi da quelli che generano ricavi (art. 53 DPR 22/12/1986 n. 917) e devono scaturire da operazioni a titolo oneroso o risarcimento per perdite o danni dei beni di cui sopra.

Le minusvalenze rilevano fiscalmente secondo il principio di competenza, certezza e determinabilità, come stabilito dall'art. 75, comma 1, del DPR 22/12/1986 n. 917.

Riferimenti	Argomento	Risposta			
		Si	No	N/A	Note
<i>Art. 66, comma 1, D.P.R. 917/1986</i>	<b>1</b> Le minusvalenze formate a seguito di: <ul style="list-style-type: none"> <li>- alienazione a titolo oneroso di beni diversi da quelli che generano ricavi (art. 53) o di aziende</li> <li>- indennizzo assicurativo per la perdita di detti beni</li> </ul> sono state trattate fiscalmente ai sensi dell'art. 66 D.P.R. 917/86?				
<i>Art. 66, c. 1; e art. 121-bis, c. 2 D.P.R. 917/1986</i>	<b>2</b> L'ammontare delle minusvalenze è stato determinato per differenza tra il costo non ammortizzato del bene, fiscalmente rilevante, e il corrispettivo o l'indennizzo?				
<i>Art. 66, c. 1 bis, D.P.R. 917/1986</i>	<b>3</b> Le minusvalenze derivanti dalle variazioni di valore dei titoli negoziati nei mercati regolamentati italiani o esteri sono state fiscalmente dedotte per un importo non superiore alla differenza tra il valore fiscalmente riconosciuto e quello risultante dalla media aritmetica dei prezzi dell'ultimo semestre?				
<i>Art. 66, c. 1 ter, D.P.R. 917/1986</i>	<b>4</b> Se l'iscrizione in bilancio di partecipazioni in Società controllate e collegate avviene col metodo del patrimonio netto (art. 2426, n. 4, Codice civile), per la parte di costo eccedente la quota di patrimonio netto relativa, è stata verificata la non deducibilità anche a titolo di ammortamento?				
<i>Art. 4 D.Lgs. 358/97 del 08/10/97</i>	<b>5</b> In caso di minusvalenze emergenti a seguito di conferimenti di aziende tra soggetti IRPEG, effettuati a valori fiscalmente irrilevanti, si è verificata l'ineducibilità delle stesse nel rispetto dell'art. 4 del D.Lgs. 358/97 ?				

## 6) SOPRAVVENIENZE PASSIVE

### Premessa

La disciplina del trattamento tributario delle sopravvenienze passive si ricava dagli articoli 66, comma 2, e 75, comma 1, D.P.R. 22/12/1986 n. 917 e dalle disposizioni civilistiche in materia di bilancio ad esso ricollegabili.

Le sopravvenienze passive rappresentano la rilevazione contabile del mancato conseguimento di ricavi o proventi che hanno concorso alla formazione del reddito nel proprio periodo di competenza e del sostenimento di costi od oneri correlabili a ricavi o proventi fiscalmente rilevanti nel rispettivo periodo di competenza.

Costituiscono altresì sopravvenienze passive le sopravvenute insussistenze di attività.

Riferimenti	Argomento	Risposta			
		Si	No	N/A	Note
<i>Art. 75, comma 1, D.P.R. 917/1986</i>	<b>1</b> Si è verificato che le sopravvenienze passive, iscritte come tali a conto economico, si riferiscano a componenti negativi di reddito che nei rispettivi periodi di competenza non potevano essere dedotti, ancorché contabilizzati, per carenza dei presupposti di certezza e determinabilità oggettiva?				
<i>Art. 66, comma 5, D.P.R. 917/1986</i>	<b>2</b> I versamenti a fondo perduto, anche in natura, e le rinunce a crediti eseguiti in qualità di socio, qualora abbiano generato, sebbene impropriamente, sopravvenienze passive, sono state recuperate a tassazione?				
<i>Art. 11, c. 1, lettera a) D.Lgs. 15/12/97 n. 446 e D.Lgs. 10/6/99 n. 176</i>	<b>3</b> Si è verificata la concorrenza alla formazione della base imponibile IRAP delle sopravvenienze passive correlabili a ricavi o proventi rilevanti ai fini di tale imposta?				

## 7) PERDITE SU CREDITI

### Premessa

Gli elementi fondamentali ai fini della deducibilità delle perdite su crediti e della loro competenza si ricavano dal codice civile, articoli. 2426 e dagli articoli 66 e 75 del DPR 22/12/1986, n. 917.

Le perdite su crediti sono deducibili se risultano da elementi certi e precisi. Sono in ogni caso deducibili quando il debitore è assoggettato a procedure concorsuali

Relativamente alla perdita conseguente alla rinuncia di crediti di modesto importo ritenuti inesigibili, la deduzione è consentita se risponde ad una scelta di convenienza oggettiva dell'imprenditore (in senso conforme: risoluzione ministeriale del 9/4/1980, n. 9/557).

Riferimenti	Argomento	Risposta			
		Si	No	N/A	Note
<i>Art. 66, c. 3, D.P.R. 917/1986</i>	<p><b>1</b> La perdita deriva da elementi certi e precisi?</p> <p><b>2</b> Per la perdita derivante da rinuncia ai crediti di modesto importo, ritenuti inesigibili, è stata verificata la non economicità delle procedure di recupero?</p>				
<i>Art. 66, c. 3, D.P.R. 917/1986</i>	<b>3</b> La perdita deriva da una cessione di crediti pro-soluto con data certa?				
<i>Art 66, c. 3, e art. 75, c. 4, D.P.R. 917/1986</i>	<b>4</b> Il credito portato a perdita è relativo ad una procedura concorsuale aperta nell'esercizio o in precedenti esercizi?				
<i>Art. 25 D.P.R. 42/1988</i>	<b>5</b> Per i crediti la cui procedura concorsuale è stata dichiarata prima del 1° gennaio 1988, è stato dedotto il credito in quote costanti (1/5)?				
<i>Art. 66 D.P.R. 917/1986</i>	<b>6</b> In caso di perdita definitiva su crediti si è controllato che la stessa sia stata dedotta per il solo importo che eccede il totale cumulativo delle svalutazioni e degli accantonamenti precedenti?				

## 8) ACCANTONAMENTO RISCHI SU CREDITI

### Premessa

La normativa di riferimento è costituita dall'art. 2423-*bis* del codice civile e dall'art. 71 del DPR 22/12/1986, n.917.

Gli accantonamenti e le svalutazioni per rischi su crediti sono deducibili per un importo non superiore allo 0,50% del valore nominale o (se inferiore) di acquisizione dei crediti. Sono computabili, ai fini della deduzione fiscale, soltanto i crediti derivanti dalle cessioni di beni e dalle prestazioni di servizi costituenti "ricavi" ai sensi dell'art. 53 Tuir, e per l'importo non coperto da garanzia assicurativa.

La deduzione è consentita finchè l'ammontare complessivo delle svalutazioni e degli accantonamenti abbia raggiunto il 5% del valore nominale o di acquisizione dei crediti commerciali risultanti in bilancio a fine esercizio.

Per i crediti per interessi di mora, la svalutazione e gli accantonamenti sono deducibili fino a concorrenza dell'ammontare dei crediti stessi maturato nell'esercizio (6° comma dell'art. 71 Tuir).

Riferimenti	Argomento	Risposta			
		Si	No	N/A	Note
Art. 71, comma 1, D.P.R. 917/1986  Art. 76, c. 3 D.P.R. 917/1986	<b>1</b> Si è controllato che gli accantonamenti per rischi e le svalutazioni per perdite presunte su crediti "commerciali" per la parte non coperta da garanzia assicurativa siano state dedotte nel limite complessivo dello 0,50% del valore nominale o di acquisizione dei crediti? <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Si è calcolato l'accantonamento su crediti ceduti a società di factoring pro-solvendo?</li> <li>▪ Si è escluso l'accantonamento su crediti coperti da assicurazione?</li> <li>▪ Si è tenuto conto dell'eventuale durata dell'esercizio diversa dai dodici mesi?</li> </ul>				
Art. 71, comma 2, D.P.R. 917/1986	<b>2</b> Ai fini di ulteriori accantonamenti, si è controllato che il totale dei fondi rischi e delle svalutazioni non abbia già raggiunto il 5% del valore nominale o di acquisizione dei crediti risultante a fine esercizio?				
Art. 71, c. 2, D.P.R. 917/1986	<b>3</b> Per le perdite ammissibili sono stati preventivamente utilizzati gli accantonamenti dedotti nei precedenti esercizi?				
Art. 71, c. 2, D.P.R. 917/1986	<b>4</b> Se alla fine di un esercizio il totale del fondo rischi e delle precedenti svalutazioni supera il 5% dei crediti di riferimento, si è controllato che l'eventuale eccedenza sia stata portata a tassazione nell'esercizio?				
Art. 71, c. 6, D.P.R. 917/1986	<b>5</b> Per i crediti per interessi di mora, le svalutazioni e gli accantonamenti rientrano nel limite massimo del loro ammontare maturato nell'esercizio?				

## 9) AMMORTAMENTI IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI

### Premessa

La disciplina del trattamento tributario dei costi iscritti tra le immobilizzazioni immateriali si ricava dagli articoli 68 e 74 del DPR 22 dicembre 1986, n. 917 e dalle disposizioni civilistiche, articoli n. 2424 e 2426 del codice civile

Gli obiettivi dell'indagine si possono sintetizzare nella verifica di un'appropriata iscrizione ed una corretta esposizione in bilancio nella continuità dei principi contabili rispetto all'esercizio precedente, e nel controllo del rispetto delle condizioni e limiti di deducibilità delle quote di ammortamento stanziato.

Riferimenti	Argomento	Risposta			
		Si	No	N/A	Note
<i>Art. 74, c. 1 e 4, D.P.R. 917/1986</i>	<b>1</b> La quota di costi d'impianto, ampliamento, di studi e ricerche è stata imputata correttamente, tenendo conto dell'esercizio in cui sono stati conseguiti i primi ricavi?				
<i>Art. 74, c. 2, D.P.R. 917/1986</i>	<b>2</b> Le spese di pubblicità e propaganda non capitalizzate sono state correttamente imputate all'esercizio in cui sono state sostenute, tenendo conto dell'esercizio in cui sono stati conseguiti i primi ricavi?				
<i>Art. 68, c. 1, D.P.R. 917/1986</i>	<b>3</b> La quota relativa al costo dei diritti di utilizzazione di opere d'ingegno e di brevetti industriali risulta imputata all'esercizio in misura non superiore ad un terzo del costo?				
<i>Art. 68, c. 1, D.P.R. 917/1986</i>	<b>4</b> La quota relativa al costo dei marchi d'impresa risulta imputata all'esercizio nella misura non superiore ad un decimo del costo?				
<i>Art. 68, c. 2, D.P.R. 917/1986</i>	<b>5</b> La quota di ammortamento dei diritti di concessione risulta imputata nell'esercizio in misura corrispondente alla durata del contratto ovvero alla utilizzazione prevista dalla legge?				
<i>Art. 68, c. 3, D.P.R. 917/1986</i>	<b>6</b> La quota di ammortamento del valore di avviamento iscritto nell'attivo di bilancio risulta imputata all'esercizio in misura non superiore ad un decimo del valore stesso?				
<i>Art. 74, c. 3, D.P.R. 917/1986;</i>	<b>7</b> La quota di ammortamento relativa alle spese incrementative su beni di terzi risulta deducibile nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio?				

## 10) AMMORTAMENTI IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI

### Premessa

La disciplina del trattamento tributario dei costi iscritti tra le immobilizzazioni materiali si ricava dagli articoli 67, 76 e 121-*bis* del DPR 22 dicembre 1986, n. 917 e dalle disposizioni civilistiche, articoli 2424 e 2426 del codice civile.

Gli obiettivi dell'indagine si possono sintetizzare nella verifica di un'appropriata iscrizione ed una corretta esposizione in bilancio nella continuità dei principi contabili rispetto all'esercizio precedente, e nel controllo del rispetto delle condizioni e limiti di deducibilità delle quote di ammortamento stanziato.

Riferimenti	Argomento	Risposta			
		Si	No	N/A	Note
<i>Art. 2424 c.c.</i>	<b>1</b> I valori dei beni materiali strumentali iscritti in bilancio sono conformi a quanto trascritto nel registro dei beni ammortizzabili?				
<i>Art. 67, c. 1, D.P.R. 917/1986</i>	<b>2</b> Le quote di ammortamento sono state correttamente calcolate ed imputate a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene?				
<i>Art. 67, c. 2, D.P.R. 917/1986</i>	<b>3</b> I coefficienti d'ammortamento sono stati applicati per categorie omogenee di beni?				
<i>Art. 67, c. 2, D.P.R. 917/1986</i>	<b>4</b> La deduzione degli ammortamenti è avvenuta in misura non superiore ai coefficienti determinati dai decreti ministeriali vigenti al momento dell'entrata in funzione del bene?				
<i>Art. 67, c. 2, D.P.R. 917/1986</i>	<b>5</b> I coefficienti d'ammortamento sono stati ridotti alla metà nell'esercizio di entrata in funzione del bene?				
<i>Art. 76, c. 3, D.P.R. 917/1986</i>	<b>6</b> In caso di esercizio di durata diversa dai dodici mesi, le quote d'ammortamento sono state rapportate a tale durata?				
<i>Art. 67, c. 3, D.P.R. 917/1986</i>	<b>7</b> In caso di ammortamenti anticipati i medesimi sono avvenuti nei limiti prescritti dalla norma e con le modalità consentite?				
<i>Art. 67, c. 3, D.P.R. 917/1986</i>	<b>8</b> In caso di ammortamento anticipato di beni già utilizzati da altri soggetti, lo stesso è stato limitato al solo esercizio di entrata in funzione dei beni?				

Riferimenti	Argomento	Risposta			
		Si	No	N/A	Note
<i>Art. 67, c. 4, D.P.R. 917/1986</i>	<b>9</b> In caso di ammortamenti in misura inferiore alla metà della aliquota massima prevista dai decreti ministeriali la differenza è stata considerata non ammortizzabile?				
<i>Art. 121-bis, c. 3, D.P.R. 917/1986</i>	<b>10</b> Gli ammortamenti dei mezzi di trasporto a motore sono avvenuti nel rispetto di quanto previsto dalla norma?				
<i>Art. 67, c. 8, D.P.R. 917/1986</i>	<b>11</b> Per i beni concessi in locazione finanziaria le quote di ammortamento sono state determinate in base al piano di ammortamento finanziario ?				
<i>Art. 67, c. 9, D.P.R. 917/1986</i>	<b>12</b> In caso di affitto o usufrutto di azienda, <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ per il concedente è stato omesso l'ammortamento dei beni?</li> <li>▪ per l'affittuario, è stata verificata la correttezza degli ammortamenti dedotti, con la relativa documentazione contrattuale</li> </ul>				
<i>Art. 67, c. 10, D.P.R. 917/1986</i>	<b>13</b> I beni immobili adibiti promiscuamente all'esercizio d'impresa ed uso personale sono stati ammortizzati nella misura del 50%? <b>14</b> È stato verificato che l'entità dei fondi di ammortamento non ecceda il costo ammortizzabile dei relativi beni?				
<i>Art. 69 D.P.R. 917/1986</i>	<b>15</b> Per i beni gratuitamente devolvibili alla scadenza di una concessione, è stato verificato che l'ammortamento sia stato determinato e dedotto secondo le previsioni dell'art. 69 Tuir?				