Piacenza, 6 marzo 2017

Bilancio e reddito d'impresa tra 2016 e 2017

Relatore: Oscar Bazzotti

Le cose da fare

- Calcolare le imposte dirette.
- Utilizzare i nuovi schemi di bilancio.
- Decidere la data di convocazione dell'assemblea.

Nuovo bilancio ed imposte dirette

- E' stata una partita rinviata per molto (troppo) tempo.
- L'unica cosa certa era la previsione del decreto 139/2015, secondo la quale dall'attuazione del decreto stesso «non devono derivare nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica».
- Si potevano ipotizzare due soluzioni:
  - totale irrilevanza delle modifiche e conseguente doppio binario;
  - rafforzamento del principio di derivazione.

Il decreto «mille proroghe»

- Si tratta del decreto legge 30 dicembre 2016, n. 244, recante proroga e definizione di termini e proroga del termine per l'esercizio di deleghe legislative.
- Inserito l'articolo 13-bis, che contiene:
  - proroga dei termini di presentazione delle dichiarazioni IRES ed IRAP;
  - modifiche al TUIR (DPR 917/86) ed alle norme in materia di IRAP (D LGS 446/97);
  - disposizioni per il primo esercizio di applicazione delle nuove norme sul bilancio.

Principio di derivazione rafforzata

- I criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai vigenti principi contabili hanno effetto fiscale, anche in deroga alle disposizioni previste dal TUIR.
- Esempio: gli effetti derivanti dalla valutazione a costo ammortizzato.
- Si applicano le norme di coordinamento previste per i soggetti *IAS adopter*, peraltro in fase di revisione.

Componenti straordinari

- I componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda
  - sono esclusi dal calcolo del ROL;
  - sono esclusi dal calcolo della base imponibile IRAP;
  - sono esclusi da ogni altra disposizione che faccia riferimento al valore della produzione ed ai costi della produzione (aggregati A e B del conto economico).

Altre disposizioni

- Soppressi i riferimenti alle spese relative a più esercizi per ricerche e pubblicità.
- Prevista la possibilità di utilizzare tassi di cambio alternativi per la contabilizzazione delle operazioni in valuta.
- Riscritto l'articolo sulle operazioni fuori bilancio, ora «strumenti finanziari derivati».

Prima applicazione

- I componenti positivi e negativi di reddito imputati direttamente al patrimonio netto sono rispettivamente tassabili e deducibili
  - sia per l'IRES;
  - sia per l'IRAP, se riferiti a componenti di precedenti esercizi, secondo il principio di correlazione previsto dalla normativa previgente.

Prima applicazione

- Lo storno di costi iscritti e non più capitalizzabili (ad esempio, costi di pubblicità) non è rilevante nella determinazione del reddito.
- Ma resta ferma la deducibilità sulla base dei criteri applicabili negli esercizi precedenti.

Tre bilanci diversi

Limiti	Micro imprese	Piccole imprese	Medie imprese
Totale attivo	175.000 €	4.400.000 €	20.000.000 €
Totale ricavi	350.000 €	8.800.000 €	40.000.000 €
N. dipendenti	5	50	250
Bilancio	Micro	Abbreviato	Ordinario

Novità dello stato patrimoniale

- Eliminazione della voce AZIONI PROPRIE
  - dall'attivo ed inserimento della «riserva negativa per azioni proprie in portafoglio», voce A.X del passivo.
- Eliminazione dei CONTI d'ORDINE
  - con obblighi di informazione nella nota integrativa.
- Eliminazione dei COSTI di RICERCA e PUBBLICITA'
  - con riclassificazione oppure storno di quelli già presenti nell'attivo.

Ancora stato patrimoniale

- Introduzione di voci specifiche per le IMPRESE SOTTOPOSTE al CONTROLLO delle CONTROLLANTI
  - nelle immobilizzazioni finanziarie (partecipazioni e crediti), nell'attivo circolante (crediti e partecipazioni non immobilizzate) e nei debiti.
- Introduzione di voci specifiche per gli STRUMENTI FINANZIARI DERIVATI
  - tra le immobilizzazioni finanziarie e le attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni (per quelli attivi) e nei fondi rischi ed oneri (per quelli passivi).

Sempre stato patrimoniale

- Introduzione di ulteriori voci specifiche per gli STRUMENTI FINANZIARI DERIVATI
  - nel patrimonio netto con una «riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi».
- Introduzione di una voce specifica per il CASH POOLING
  - nelle attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni («attività finanziarie per la gestione accentrata della tesoreria»), con indicazione della controparte ed a patto che siano rispettate le condizioni per il breve termine.

Novità del conto economico

- Eliminazione dell'AREA STRAORDINARIA
  - allo scopo di evitare i comportamenti disomogenei tra le imprese nel distinguere tra gestione ordinaria e gestione straordinaria;
  - con l'obbligo di dare informazioni, in nota integrativa, su quei componenti che possono definirsi eccezionali per «entità» (importo) oppure per «incidenza» (effetto sui conti dell'impresa).

Ancora conto economico

- Introduzione di voci specifiche per le IMPRESE SOTTOPOSTE al CONTROLLO delle CONTROLLANTI
  - all'interno dell'area Proventi ed oneri finanziari.
- Introduzione di voci specifiche per gli STRUMENTI FINANZIARI DERIVATI
  - all'interno dell'area Rettifiche di valore di attività e passività finanziarie.

Sempre conto economico

- Introduzione di voci specifiche per il CASH POOLING
  - all'interno dell'area Rettifiche di valore di attività e passività finanziarie:
    - rivalutazioni di attività finanziarie per la gestione accentrata della tesoreria;
    - svalutazioni di attività finanziarie per la gestione accentrata della tesoreria.

Il confronto tra esercizi

- L'articolo 2423-ter c.c. prevede, al comma 5, che «per ogni voce dello stato patrimoniale e del conto economico deve essere indicato l'importo della voce corrispondente dell'esercizio precedente. Se le voci non sono comparabili, quelle relative all'esercizio precedente devono essere adattate; la non comparabilità e l'adattamento o l'impossibilità di questo devono essere segnalati e commentati nella nota integrativa».

Un'opinione contraria

- Secondo un'opinione avanzata di recente, «il bilancio che le società devono redigere al 31 dicembre 2016 non deve essere accostato a quello dell'esercizio precedente, al 31 dicembre 2015».
- Perché «predisporre – in via extracontabile – il bilancio al 31 dicembre 2015 con le novità introdotte al 1° gennaio 2016 è sì un lavoro fattibile, ma con un impegno ed un costo amministrativo molto, molto elevato e sicuramente in contrasto con la Direttiva Ue che ha come obiettivo la riduzione dei costi contabili».

OIC 12, paragrafo 153

- Gli eventuali effetti derivanti dall'applicazione delle modifiche apportate alla precedente versione dell'OIC 12 in tema di riclassificazione degli oneri e proventi straordinari sono applicate retroattivamente, ai soli fini riclassificatori.

OIC 12, paragrafo 154

- Eventuali effetti di altre modifiche apportate alla precedente versione dell'OIC 12 possono essere rilevati in bilancio prospetticamente ai sensi dell'OIC 29. Pertanto le componenti delle voci che non hanno ancora esaurito i loro effetti in bilancio possono continuare ad essere contabilizzate in conformità al precedente principio.

OIC 29, paragrafo 18

- L'applicazione retroattiva di un nuovo principio contabile comporta, ai soli fini comparativi, la rideterminazione degli effetti che si sarebbero avuti nel bilancio comparativo come se da sempre fosse stato applicato il nuovo principio contabile.

OIC 29, paragrafo 19

- Quando, dopo aver fatto ogni ragionevole sforzo, non è fattibile determinare l'effetto di competenza dell'esercizio precedente o ciò risulti eccessivamente oneroso, **la società non deve presentare i dati comparativi rettificati.**

La convocazione dell'assemblea

- L'articolo 2364 c.c. prevede, al comma 2, che «l'assemblea ordinaria deve essere convocata almeno una volta l'anno, entro il termine stabilito dallo statuto e comunque non superiore a centoventi giorni dalla chiusura dell'esercizio sociale. Lo **statuto** può prevedere un maggior termine, comunque non superiore a centottanta giorni, nel caso di società tenute alla redazione del **bilancio consolidato** ovvero quando lo richiedono **particolari esigenze** relative alla **struttura** ed all'**oggetto** della società …».

Rinvio della convocazione?

- L'articolo 13-bis del decreto mille proroghe dispone, al comma 1, che «il termine … per la presentazione delle dichiarazioni in materia di imposte sui redditi ed IRAP è prorogato di quindici giorni, **al fine di agevolare la prima applicazione delle disposizioni introdotte dal decreto legislativo 18 agosto 2015, n. 139**, e delle disposizioni di coordinamento contenute nei commi seguenti».

Super ammortamenti

- Agevolazione che riguarda:
  - beni materiali, strumentali, nuovi;
  - acquistati in proprietà oppure oggetto di locazione finanziaria tra il 15 ottobre 2015 ed il 31 dicembre 2016;
  - non rilevano fabbricati, costruzioni e beni con coefficiente d'ammortamento inferiore al 6,5%;
  - non rilevano la locazione non finanziaria ed il noleggio.

In pratica …

- L'agevolazione consiste:
  - in un incremento del costo d'acquisto pari al 40%, ai soli fini delle imposte sui redditi e degli ammortamenti;
  - non si applica all'IRAP;
  - non riguarda il calcolo delle plus/minusvalenze, il plafond delle spese di riparazione, gli studi di settore, la disciplina delle società di comodo;
  - non interferisce con gli ammortamenti «civilistici»;
  - è condizionata all'entrata in funzione del bene.

Alcuni chiarimenti

- Per beni «nuovi» si intendono quelli che non sono mai stati usati (è il caso delle auto a km. zero o dei beni usati per esposizione).
- La data di acquisto è rilevante per individuare il bene agevolato mentre la data di entrata in funzione determina il momento in cui l'agevolazione si applica.
- Per i beni inferiori a 516,46 euro, se l'aumento del 40% comporta il superamento di quel limite, non viene meno la loro integrale deducibilità.

Un esempio numerico

- La società A acquista un autoveicolo da trasporto per 100, il relativo bonus ammonta a 40.
- Il coefficiente di ammortamento è pari al 20%, come da decreto ministeriale del 1988, ma l'aliquota civilistica di ammortamento scelta è del 10%.
- L'Agenzia delle Entrate ha affermato che il bonus si calcola applicando, al costo del bene «maggiorato», l'ordinaria aliquota fiscale e non quella utilizzata per la redazione del bilancio.

Ammortamenti In bilancio	Variazione UNICO in diminuzione	Ammortamenti fiscali complessivi
10	8	18
10	8	18
10	8	18
10	8	18
10	8	18
10	0	10
10	0	10
10	0	10
10	0	10
10	0	10
100	**40**	**140**

A proposito di auto aziendali

- L'aumento del 40% si applica al costo dell'auto ma anche al limite di deducibilità, che così passa da 18.076 euro a 25.306 euro.
- Di conseguenza, la parte deducibile pari al 20% si incrementa, da 3.615 euro a 5.061 euro, e quest'ultimo importo beneficia dell'aumento del 40%.
- Alla fine di tutti i conti, la quota deducibile sarà pari a 1.771 euro per ciascuno dei quattro anni di ammortamento (coefficiente del 25%).

Novità per il 2017

- Proroga delle disposizioni sui super ammortamenti, con esclusione degli acquisti di autovetture che non siano «esclusivamente strumentali».
- Introduzione degli iper ammortamenti per beni materiali ad alto contenuto tecnologico (allegato A legge 232/2016).
- Introduzione dei super ammortamenti per il software (allegato B legge 232/2016), se l'impresa ha investito in beni iper ammortizzabili.

Periodo rilevante

- Investimenti effettuati fino al 31 dicembre 2017.
- Estensione agli investimenti effettuati fino al 30 giugno 2018 purché, entro il 31 dicembre 2017,
  - l'ordine sia stato inoltrato al fornitore e da questo accettato;
  - sia stato corrisposto al fornitore un acconto pari almeno al 20% del valore dell'ordine.

Iper ammortamenti

- La maggiorazione è del 150%.
- I beni non possono essere che quelli elencati nell'allegato A alla legge di bilancio.
- Il periodo rilevante per l'investimento
  - inizia il 1° gennaio 2017;
  - termina il 31 dicembre 2017;
  - può arrivare al 30 giugno 2018 in presenza di ordine accettato e pagato per almeno il 20%.

I nuovi super ammortamenti

- La maggiorazione è del 40%.
- I beni non possono essere che quelli elencati nell'allegato B alla legge di bilancio ed acquistati da chi ha investito nei beni di cui all'allegato A.
- Il periodo rilevante per l'investimento
  - inizia il 1° gennaio 2017;
  - termina il 31 dicembre 2017;
  - può arrivare al 30 giugno 2018 in presenza di ordine accettato e pagato per almeno il 20%.

Nuovi adempimenti

- Riguardano gli iper ammortamenti ed i nuovi super ammortamenti.
- Il legale rappresentante deve dichiarare che
  - il bene ha le caratteristiche per essere agevolato;
  - è interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.
- Se il valore unitario del bene supera i 500.000 euro, occorre la perizia giurata di un tecnico:
  - può essere un ingegnere oppure un perito;
  - va fatta una perizia per ogni bene.

Chiarimenti sull'interconnessione

- Scambio di informazioni con sistemi interni e/o esterni, per mezzo di un collegamento basato su protocolli riconosciuti (ad esempio, HTTP).
- Identificazione univoca del bene (ad esempio, attraverso l'indirizzo IP).

Chiarimenti sul software

- Software embedded
  - essendo necessario al funzionamento del bene iper ammortizzabile, gode anch'esso dell'iper ammortamento.
- Software stand-alone
  - può avere solo il super ammortamento del 40%.

Grazie per l'attenzione!

Oscar Bazzotti