

Bilancio con nuove regole e principi nazionali OIC alla luce del decreto Milleproroghe

di [Sonia Cascarano](#)

Pubblicato il 6 Marzo 2017

il bilancio 2016 porterà con sé molte novità derivanti dall'aggiornamento dei principi OIC: obbligo di rendiconto, costo ammortizzato, la contabilizzazione dei derivati... in questo articolo vediamo quali sono le modifiche dell'ultimo minuto arrivate col decreto milleproroghe a fine febbraio

Le novità al sistema di norme e principi sulla disciplina civilistica del bilancio di esercizio ed, in generale, in materia di fiscalità nazionale apportate con il D.Lgs. n. 139/2015¹, in attuazione della direttiva 2013/34/UE, portano a porsi interrogativi circa l'impatto che la riforma ha avuto sui principi contabili nazionali all'interno del contesto contabile internazionale.

In particolare si osservano:

- le modifiche ai principi di redazione del bilancio di esercizio che hanno portato alla possibilità di non rispettare gli obblighi di rilevazione, valutazione, presentazione ed informativa del bilancio nel caso in cui l'inosservanza di questi principi sia irrilevante per la rappresentazione corretta e veritiera, così come secondo il dettato internazionale dei principi che prediligono il principio di prevalenza della sostanza economica dell'operazione sulla forma giuridica.

Si inserisce nell'art. 2423-bis c.c. il comma n. 1-bis secondo il quale *“la rilevazione e la presentazione delle voci è effettuata tenendo conto della sostanza economica dell'operazione o del contratto”* e, contestualmente, elimina quanto disposto dall'art. 2423-bis c.c. che, al punto 1, stabiliva che nella valutazione delle voci si tenesse *“conto delle funzione economica dell'elemento attivo o del passivo considerato”*.

Quanto sopra conferma la previsione dell'art. 6, c. 1 della Direttiva 2013/34/UE, che vuole, tra i principi generali di bilancio, come la *“rilevazione e la presentazione delle voci del conto economico e dello stato patrimoniale tengono conto della sostanza dell'operazione o del contratto in questione”*;

- il tema degli strumenti finanziari derivati, speculativi e di copertura, secondo il nuovo modello contabile al fine di rappresentare in bilancio i contratti derivati attraverso una misurazione periodica del *fair value* degli strumenti finanziari.

L'introduzione di una disciplina specifica per gli strumenti finanziari derivati è un punto focale fondamentale che si applica a tutte le imprese anche alle imprese con bilancio in forma abbreviata, con esclusione delle micro- imprese, ex art. 2435- ter c.c.: si ricorda, nell'ottica dell'innovazione, che nel mese di dicembre 2016 è stato pubblicato il nuovo OIC 32 per gli strumenti finanziari che integra la disciplina codicistica.

La modifica è motivata dalla volontà del Legislatore di dare un trattamento particolare agli strumenti derivati considerando la loro natura: il concetto di *fair value* che, ex art. 2426, c. 4 c.c., si determina riferendosi al valore di mercato per gli strumenti finanziari, se facilmente individuabile mentre, nel caso in cui il valore di mercato non si possa facilmente individuare relativamente allo strumento si considera il valore di mercato dei componenti o dello strumento analogo.

Si ricordi come il paragrafo 9 IFRS 13 definisce il *fair value* come il prezzo che si percepirebbe per la vendita di un'attività ovvero che si pagherebbe per il trasferimento di una passività in una regolare operazione tra operatori di mercato alla data di valutazione alle condizioni di mercato correnti;

- l'art. 6 del D.Lgs n. 139/2015 ha modificato il comma 8 dell'art. 2426 c.c.: adesso i crediti e i debiti saranno rilevati con il criterio del costo ammortizzato, valutando il tempo e per i crediti, il valore di presumibile realizzo.

Si considera l'introduzione del costo ammortizzato nei bilanci di esercizio, riferendosi, inoltre, al nuovo OIC 20 *Titoli immobilizzati*, OIC 15 *Crediti* e OIC 19 *Debiti*, che stabiliscono, al fine di semplificare, che l'*amortized cost* nel caso di effetti irrilevanti può non essere applicato: questo si verifica nel caso in cui i crediti o debiti sono di breve durata, se i costi di transizione, le commissioni pagate tra le parti sono di scarso rilievo, se ogni altra differenza tra valore iniziale e valore di scadenza non è rilevante.

- il nuovo OIC 9, *Svalutazione immobilizzazioni materiali e immateriali*, che allarga l'applicazione semplificata dell'*impairment test* alle microimprese, così come D.Lgs. n. 139/2015.

Il concetto di *oneri pluriennali immateriali* vuole la dimostrazione dell'utilità futura, della correlazione oggettiva con i benefici futuri e della recuperabilità, stimata attribuendo prevalenza al principio della prudenza, con ragionevole certezza, recuperabilità che deve essere.

In quest'ottica si sottolinea che con la riforma, cos' come la prassi internazionale, i costi di ricerca e di pubblicità non sono più capitalizzabili: i costi di pubblicità precedentemente capitalizzati nel caso in cui soddisfino i requisiti per la capitalizzazione dei costi di impianto ed ampliamento possono essere riclassificati, così come OIC 24, come costi di impianto ed ampliamento, nel caso contrario dovranno essere eliminati dalla voce B12 dell'attivo dello stato patrimoniale.

Inoltre, con il nuovo OIC 24 si introduce la distinzione tra il costo di ricerca di base ed il costo di sviluppo come il risultato dell'applicazione della ricerca di base o di altre conoscenze possedute o acquisite in un piano o in un progetto.

- si delineano le novità introdotte con l'OIC 29, *Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio*, l'OIC 31 riportante una nuova tipologia di fondi per i contratti onerosi, *Fondi per rischi e oneri e trattamento di fine rapporto*, l'OIC 28, *Patrimonio netto*, l'OIC 17, *Bilancio consolidato e metodo del patrimonio netto*, l'OIC 10 disciplinante un obbligo di rendiconto finanziario per tutte le società tranne per le imprese che redigono il bilancio in forma abbreviata.

Al fine di regolare l'impatto fiscale ed il coordinamento con le norme civilistiche delle innovazioni sopra riportate, il 2 febbraio 2017 la Commissione Affari Costituzionali del Senato ha pubblicato un emendamento inserito nel decreto milleproroghe: il Legislatore scrive al fine di ordinare la materia introducendo la proroga, anche di 15 giorni, del termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi e IRAP per agevolare l'introduzione delle novità del D.Lgs. n. 139/2015 ed in particolare, si sposta il termine per l'invio al 16 ottobre 2017 rispetto all'ordinario termine del 30 settembre.

Con l'emendamento si introducono i seguenti principi:

- la differenza tra micro-imprese ed altre aziende riferendosi alle modalità di definizione della base imponibile: per le imprese non disciplinate dall'art. 2435-ter del codice civile, valgono i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio dei principi contabili nazionali e per i soggetti, ex art. 83 del TUIR, che applicano gli IAS/IFRS, le regole contabili assumono

rilievo anche per l'amministrazione finanziaria e dunque, i criteri di classificazione e valutazione previsti da codice civile e OIC, sono validi anche per la definizione della base imponibile salvo che la normativa fiscale non disciplini diversamente. Le micro-imprese definiscono la base imponibile con la precedente impostazione, con il tradizionale *doppio binario*;

- considerando la messa in crisi del criterio di derivazione, l'adeguamento all'impostazione per i soggetti IAS/IFRS per evitare variazioni in aumento e in diminuzione ed il moltiplicarsi delle problematiche di fiscalità differita;
- si conferma l'impossibilità di capitalizzare l'importo dei costi di ricerca e di pubblicità e la necessità di imputarli interamente nell'esercizio di competenza: i costi rilevati precedentemente rispetto all'entrata in vigore del D.Lgs. n. 139/2015, concorrono alla determinazione della base imponibile per le imposte sui redditi con il processo di ammortamento nel caso in cui in applicazione all'OIC 24, rimangono iscritte tra i costi di sviluppo o tra quelli di impianto e ampliamento, ancora, se i costi iscritti prima del 2016 avessero utilità pluriennale, l'OIC 24 prevede l'iscrizione tra le immobilizzazioni immateriali e l'emendamento ne consente la deduzione per quote costanti nel periodo di ammortamento, mentre, per quelli diversi si considera lo storno dall'attivo con riduzione del patrimonio netto e impossibilità di dedurre fiscalmente l'importo negli esercizi futuri.
- la riclassificazione dei componenti straordinari di reddito nelle altre voci a causa dell'eliminazione della macroclasse E dal conto economico: l'OIC 12 propone una tabella che coadiuva il redattore del bilancio nell'iscrivere nelle macroclassi A, B e C i componenti di reddito precedentemente ritenuti straordinari, imponendo il coordinamento con le norme fiscali che prima gli escludevano almeno in parte dalla definizione della base imponibile.

Dunque tali ricavi e costi definiranno la base imponibile IRAP e per le imposte sui redditi, escludendo, però, proventi ed oneri da operazioni straordinarie di trasferimento d'azienda o di ramo d'azienda.

Secondo l'emendamento tali componenti reddituali non concorrono alla determinazione degli interessi passivi deducibili esclusi, pertanto, dalla base imponibile IRAP;

- la modifica dell'art. 110 del TUIR fa utilizzare tassi di cambio alternativi per la valutazione delle poste in valuta, come vuole l'OIC 26: si impiegano tassi dati da operatori internazionali

indipendenti sempre che il dato sia pubblico e verificabile da fonti accessibili;

- non si modifica l'applicazione del costo ammortizzato: per le imprese in bilancio in forma ordinaria gli oneri e i proventi finanziari emergenti dall'utilizzo del criterio saranno rilevanti anche a fini fiscali con l'iscrizione tra gli oneri finanziari anche dei costi strumentali all'ottenimento di finanziamenti, costi di produzione prima del D.Lgs. n. 139/2015;
- l'emendamento approfondisce il trattamento fiscale di proventi ed oneri derivanti dall'iscrizione degli strumenti finanziari derivati: si modifica l'art. 112 del TUIR recependo la differenza tra derivati speculativi e di copertura, confermando un trattamento fiscale pari a quello degli strumenti sottostanti, mentre per gli strumenti speculativi si elimina il limite di deducibilità fiscale dei componenti negativi.

Così, il regime transitorio per i derivati speculativi è suddiviso relativamente alla data del 31/12/2015: i derivati esistenti ma non iscritti in bilancio al 31 dicembre 2015 concorrono alla determinazione del reddito al momento del realizzo mentre quelli iscritti in bilancio al 31 dicembre 2015 concorrono alla determinazione del reddito sulla base della normativa precedente l'emendamento.

6 marzo 2017

Sonia Cascarano

1 Tra le principali modifiche si sottolinea, altresì, l'importanza della classificazione delle imprese a livello dimensionale secondo gli schemi semplificati utilizzati per la redazione dei bilanci per le micro- imprese insieme alle piccole e medie- grandi imprese.