

STUDIO ASSOCIATO



Consulenza Aziendale  
Tributaria Societaria e del Lavoro  
[www.strategicpartners.it](http://www.strategicpartners.it)    

# Bilancio d'esercizio

## Novità su principi contabili, codice civile e fisco

*Pierpaolo Ceroli*

Dottore Commercialista – Revisore Legale - Pubblicista

---

GRUPPO  24 ORE

# Agenda

---

D

- Riallineamento Fiscale e Novità Redditi 2017

## *Clausola di Invarianza Fiscale*

### Art. 11 del D.Lgs. n. 139/2015 - Clausola di invarianza finanziaria



«Dall'attuazione del presente decreto non devono derivare nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica».



**Nessun effetto su  
base imponibile**

#### CONSIDERAZIONI

- L'applicazione generalizzata di tale clausola sia ai fatti gestionali del 2016 che alle variazioni patrimoniali comporterebbe uno scostamento tra valori contabili e fiscali con creazione del cosiddetto doppio binario.
- Dai lavori preparatori dell'emendamento era emersa l'esigenza di limitare l'applicazione del principio di invarianza solo agli effetti del periodo transitorio che, pertanto, non dovevano dar luogo a componenti positivi/negativi di reddito.

## *Clausola di Invarianza Fiscale*

### Art. 11 del D.Lgs. n. 139/2015 - Clausola di invarianza finanziaria

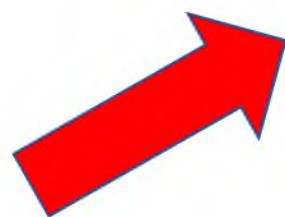
#### CONSIDERAZIONI

- Si estende la cd. "**derivazione rafforzata**" dei soggetti IAS-adopter, anche ai soggetti che adottano i nuovi OIC (fatta eccezione per le micro imprese di cui all'art. 2435-ter del codice civile), contenuta nel secondo periodo del citato art. 83 del T.U.I.R., in base al quale "*valgono, [...] i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai predetti principi contabili*".
- Tale impostazione troverebbe una sua giustificazione altresì nella constatazione che la quasi totalità delle divergenze rispetto ai nuovi criteri di bilancio sono di tipo timing destinati così a riassorbirsi nei successivi esercizi, facendo così preferire un criterio di invarianza finanziaria che va al di là del singolo esercizio.
- Si applicano, in quanto compatibili, anche tutte le disposizioni di attuazione contenute nei due regolamenti IAS ossia il Decreto n.48 del 1° aprile 2009 e il Decreto dell'8 giugno 2011.

## *Principio di Derivazione Rafforzata*

Applicazione dell'art. 83 del TUIR

Art. 83 TUIR



**BILANCIO  
MICRO IMPRESE**  
Art. 2435 Ter c.c.



**BILANCIO ORDINARIO**  
Artt. 2424 e 2425 c.c.

**BILANCIO ABBREVIATO**  
Art. 2435 Bis c.c.

## Nuovi Bilanci e Aspetti Fiscali

### Tabella di raccordo tra norme civili e fiscali

NORME CIVILISTICHE	NORME TRIBUTARIE
<b>Art. 2423 bis</b> c.c. «Prevalenza della sostanza sulla forma»	<ul style="list-style-type: none"><li>❖ Art. 83 TUIR – Principio di derivazione rafforzata</li><li>❖ Art. 5 D.Lgs. n. 446/97 (IRAP)</li></ul>
<b>Artt. 2424 e 2424 bis</b> c.c. «Azioni Proprie»	<ul style="list-style-type: none"><li>❖ Artt. 44 e 67 TUIR – Assegnazione Azioni proprie</li></ul>
<b>Artt. 2424, 2425 e 2426, co. 1, n. 11-bis</b> c.c. «Rilevazione strumenti finanziari derivati»	<ul style="list-style-type: none"><li>❖ Art. 112 TUIR – Strumenti finanziari derivati: rilevazione, valutazione e operazioni di copertura</li></ul>
<b>Art. 2425</b> c.c. «Abrogazione proventi e oneri straordinari»	<ul style="list-style-type: none"><li>❖ Art. 96 TUIR – Interessi passivi</li><li>❖ Art. 109 TUIR – Norme generali componenti di reddito</li><li>❖ Art. 110 TUIR - Norme generali sulle valutazioni</li><li>❖ Art. 5 D.Lgs. n. 446/97 – Principio di correlazione IRAP</li></ul>

## Nuovi Bilanci e Aspetti Fiscali

### Tabella di raccordo tra norme civili e fiscali

NORME CIVILISTICHE	NORME TRIBUTARIE
<b>Art. 2426, co. 1 n. 5</b> c.c. «Spese Pluriennali» [fattispecie capitalizzabili]	❖ Art. 108 TUIR – Spese relative a più esercizi
<b>Artt. 2426, co. 1, n. 8 e co. 2</b> c.c. «Rilevazione Crediti e Debiti al Costo Ammortizzato»	❖ Art. 96 TUIR – Interessi passivi; ❖ Artt. 101 e 106 TUIR – Perdita/Svalutazione Crediti; ❖ Art. 109 TUIR – Norme generali componenti di reddito; ❖ Art. 110 TUIR – Norme generali sulle valutazioni; ❖ Artt. 6 e 7 D.Lgs. n. 38/2005 – Indeducibilità interessi passivi.

## Nuovi Bilanci e Aspetti Fiscali

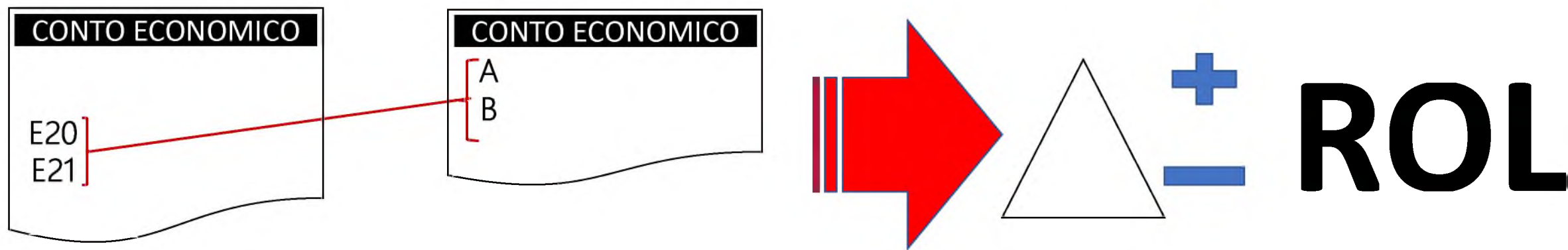
### Tabella di raccordo tra norme civili e fiscali

NORME CIVILISTICHE	NORME TRIBUTARIE
<b>Artt. 2426, co. 1, n. 11-bis</b> c.c. «Valutazione strumenti derivati di copertura effettivi parabilancistici, utilizzabilità riserve»	<ul style="list-style-type: none"><li>❖ Artt. 6 e 7 D.LGs. n. 38/2005 - Utilizzabilità fondi e riserve;</li><li>❖ D.L. n. 201/2011 (ACE) – Aiuto crescita economica/patrimonio</li></ul>
<b>Art. 12</b> D.Lgs. n. 139/2015 «Disposizioni Transitorie»	<ul style="list-style-type: none"><li>❖ Art. 13 D.Lgs. n. 38/2005 – Norme Transitorie</li><li>❖ Art. 1, co. 60 Legge n. 244/2007 – Norme di coordinamento con principi contabili internazionali</li><li>❖ Artt. 6 e 7 D.LGs. n. 38/2005 - Utilizzabilità fondi e riserve</li></ul>

## Nuovi Bilanci e Aspetti Fiscali

### Esempio: Effetti della ricollocazione in bilancio della Componente Straordinaria [ex E) CE]

DEDUCIBILITA' DEGLI INTERESSI Art. 96 TUIR



## Nuovi Bilanci e Aspetti Fiscali

### Esempio: Effetti della ricollocazione in bilancio della Componente Straordinaria [ex E) CE]

#### DEDUCIBILITA' DEGLI INTERESSI Art. 96 TUIR

IOTESI	2015	2016	Importo
Plusv. Straord. da alienazione beni	E20	A5	1.000
Sopravv. Att.	E20	A5	300
Minusv. Straord. da alienazione beni	E21	B14	2.000
Sopravv. Pass	E21	B14	200



## Nuovi Bilanci e Aspetti Fiscali

### Esempio: Effetti della ricollocazione in bilancio della Componente Straordinaria [ex E) CE]

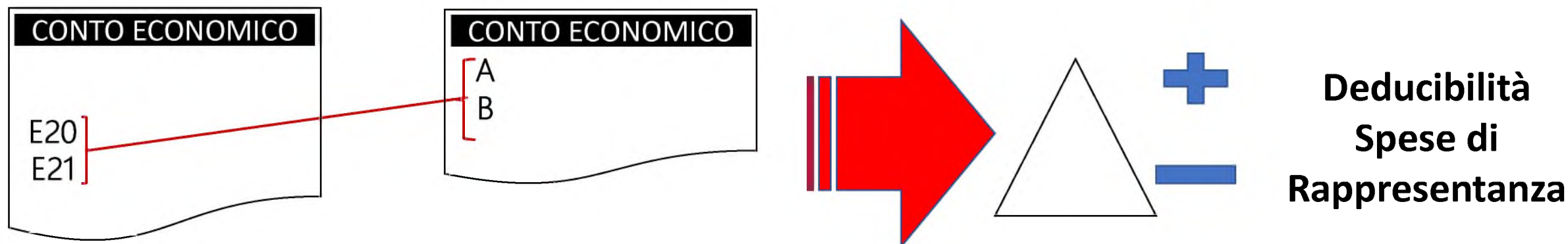
#### DEDUCIBILITA' DEGLI INTERESSI Art. 96 TUIR

Determinazione ROL	2015	2016
Valore della Prorduzione (A)	45.000+	$(45.000+1.000+300)= 46.300+$
Costi della Produzione (B)	38.000-	$(38.000+2.000+200)=40.200-$
Ammortamenti Immateriali - B10 a)	2.000+	2.000+
Ammortamenti Materiali – B10 b)	5.000+	5.000+
Canoni Locazione finanziaria	0	0
<b><u>TOTALE ROL</u></b>	<b>14.000=</b>	<b>13.100=</b>
<b><u>Limite di Deducibilità</u></b>		
R.O.L. dell'Anno	14.000=	13.100=
<b>Plafond Interessi [30% del R.O.L.]</b>	<b>4.200</b>	<b>3.930</b>

## Nuovi Bilanci e Aspetti Fiscali

### Esempio: Effetti sulle spese di rappresentanza

DEDUCIBILITÀ «SPESE RELATIVE A PIU' ESERCIZI» Art. 108 TUIR

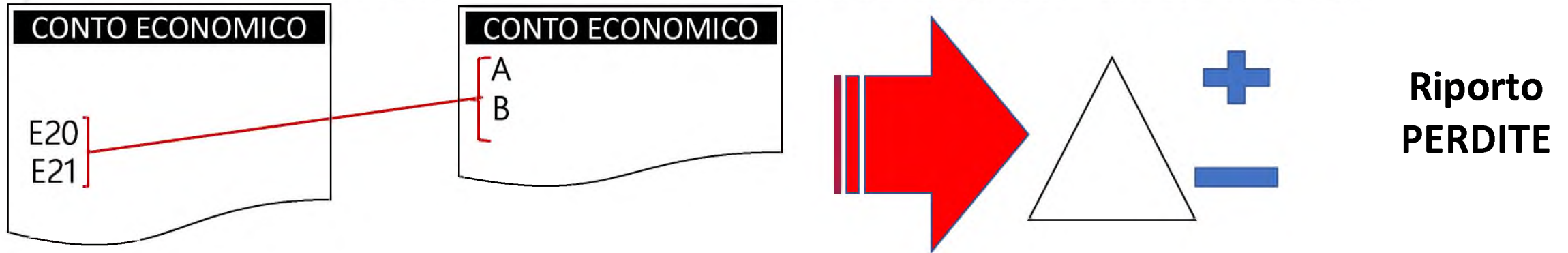


Fino al 2015	Dal 2016	Ricavi e Proventi della Gestione Caratteristica
1,3%	1,5%	Fino a € 10 milioni
0,5%	0,6%	Parte eccedente € 10 milioni e fino a € 50 milioni
0,1%	0,4%	Parte eccedente € 50 milioni

## Nuovi Bilanci e Aspetti Fiscali

### Esempio: Effetti sul riporto perdite in sede di fusione/scissione

Riporto Perdite «FUSIONE DI SOCIETA'» Art. 172 co. 7 e «SCISSIONE DI SOCIETA'» Art. 173 co. 10 TUIR



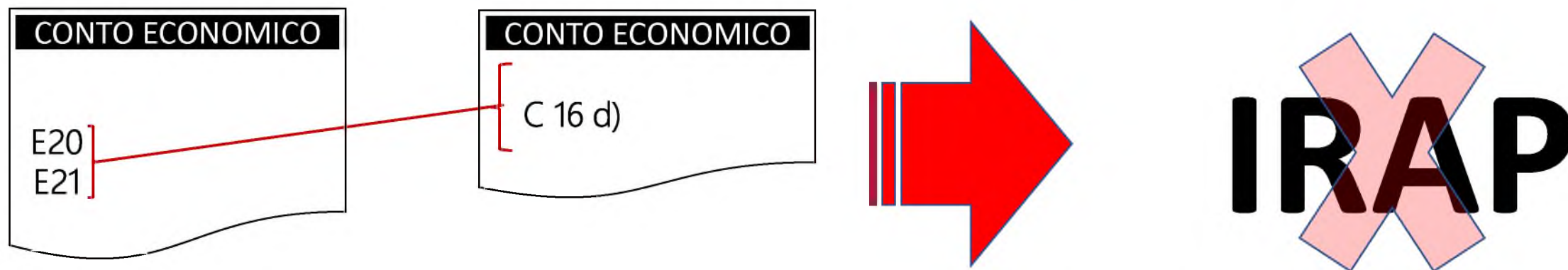
7. Le perdite delle società che partecipano alla fusione, compresa la società incorporante, possono essere portate in diminuzione del reddito della società risultante dalla fusione o incorporante per la parte del loro ammontare che non eccede l'ammontare del rispettivo patrimonio netto quale risulta dall'ultimo bilancio o, se inferiore, dalla situazione patrimoniale di cui all'articolo 2501-quater del codice civile, senza tener conto dei conferimenti e versamenti fatti negli ultimi ventiquattro mesi anteriori alla data cui si riferisce la situazione stessa, e sempre che dal conto economico della società le cui perdite sono riportabili, relativo all'esercizio precedente a quello in cui la fusione è stata deliberata, **risulti un ammontare di ricavi e proventi dell'attività caratteristica**, e un ammontare delle spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi, di cui all'articolo 2425 del codice civile, superiore al 40 per cento di quello risultante dalla media degli ultimi due esercizi anteriori. ....

GRUPPO <sup>24</sup>ORE

## Nuovi Bilanci e Aspetti Fiscali

### Esempio: Effetti Sopravvenienze Attive da Ristrutturazione del Debito [oic 12]

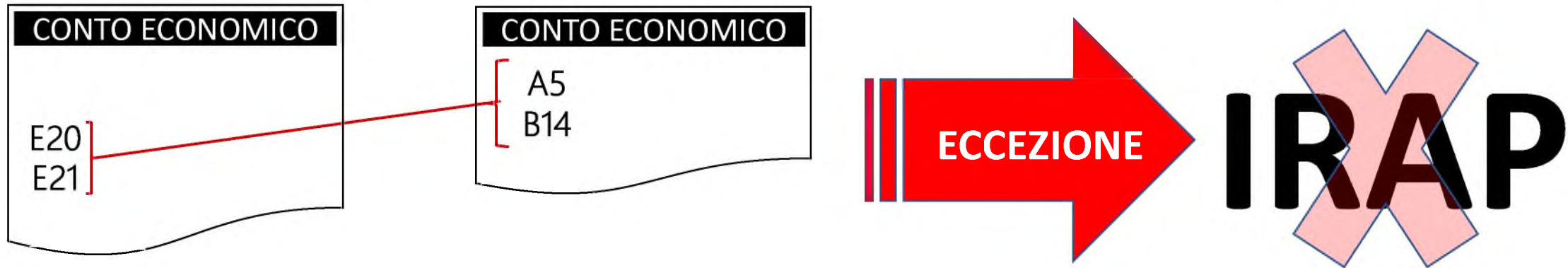
Sopravvenienze Attive da Ristrutturazioni del Debito vengono ora ricollocate nella voce C 16 d)



## Nuovi Bilanci e Aspetti Fiscali

### Esempio: Effetti componenti straordinarie trasferimenti di azienda o di rami di azienda

Art. 5 D.Lgs. n. 446/1997 così come modificato dall'Art. 13 Bis co. 3 DL n. 244/2016 conv. L. n. 19/2017

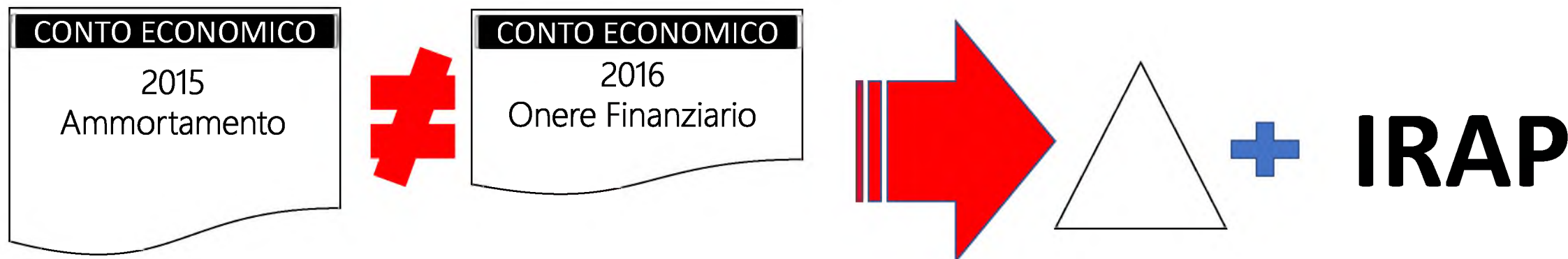


3. Al comma 1 dell'articolo 5 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, dopo le parole: «con esclusione delle voci di cui ai numeri 9), 10), lettere c) e d), 12) e 13)» sono inserite le seguenti: «, **nonché dei componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda**».

## Nuovi Bilanci e Aspetti Fiscali

### Esempio: Effetti Costi di Transizione

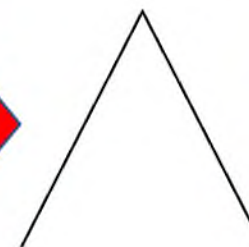
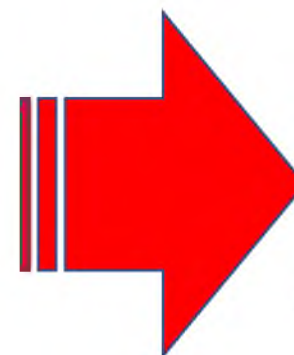
L'applicazione del Criterio del Costo Ammortizzato determina la «spalmatura» dei Costi di Transizione (spese varie, commissioni, imposte etc.)



## Nuovi Bilanci e Aspetti Fiscali

### Esempio: Azioni Proprie in Portafoglio

Dal Bilancio 2016 (con applicazione retrospettiva) le Azioni Proprie si stornano dall'ATTIVO rilevandole nello SP voce A X) «Riserva negativa per Azioni Proprie in Portafoglio»



**ACE**





## Nuovi Bilanci e Aspetti Fiscali

### Art. 13-bis co 11 DL n.244/2016 conv. in L. n. 19/2017

**11.** *Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da emanare entro sessanta giorni [29.4.2017] dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, sono adottate le disposizioni di revisione del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 14 marzo 2012, recante «Disposizioni di attuazione dell'articolo 1 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, concernente l'**Aiuto alla crescita economica (Ace)**», pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 66 del 19 marzo 2012, al fine di coordinare la normativa ivi contenuta per i soggetti che applicano i principi contabili internazionali con quella prevista per i soggetti che applicano le disposizioni del presente articolo. Con uno o più decreti del Ministro dell'economia e delle finanze sono adottate le disposizioni di revisione delle disposizioni emanate in attuazione del comma 60 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244, nel rispetto dei criteri ivi indicati, nonché del comma 7 -quater dell'articolo 4 del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n.*

# ACE



GRUPPO  ORE

## Nuovi Bilanci e Aspetti Fiscali

**Art. 13-bis co 10 DL n.244/2016 conv. in L. n. 19/2017**

**10.** *All'articolo 4 del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38, dopo il comma 7 -quater è aggiunto il seguente:*

*«7 -quinquies. Il Ministro dell'economia e delle finanze provvede, ove necessario, **entro centocinquanta giorni dalla data di approvazione o aggiornamento dei principi contabili di cui al comma 1 dell'articolo 9 -bis**, ad emanare eventuali disposizioni di coordinamento per la determinazione della base imponibile dell'IRES e dell'IRAP».*

# IRES



# IRAP

GRUPPO  ORE

## Nuovi Bilanci e Aspetti Fiscali

### Art. 13-bis co 7 DL n.244/2016 conv. in L. n. 19/2017

**7. Nel primo esercizio di applicazione dei principi contabili di cui all'articolo 9 -bis , comma 1, lettera a) , del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38, aggiornati ai sensi del comma 3 dell'articolo 12 del decreto legislativo 18 agosto 2015, n. 139:**

**a) le disposizioni di cui all'articolo 109, comma 4, del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, si applicano anche ai componenti imputati direttamente a patrimonio;**

**b) i componenti imputati direttamente a patrimonio netto **concorrono** alla formazione della **base imponibile di cui all'articolo 5** del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, **se**, sulla base dei criteri applicabili negli esercizi precedenti, sarebbero stati classificati nelle voci di cui alle lettere A) e B) dell'articolo 2425 del codice civile rilevanti ai fini del medesimo articolo 5;**

IRES  
/  
IRAP

GRUPPO  ORE

## Nuovi Bilanci e Aspetti Fiscali

### Art. 13-bis co 7 DL n.244/2016 conv. in L. n. 19/2017

- c) il ripristino e l'eliminazione, nell'attivo patrimoniale, rispettivamente, di *costi già imputati a conto economico di precedenti esercizi* e di *costi iscritti e non più capitalizzabili non rilevano ai fini della determinazione del reddito né del valore fiscalmente riconosciuto*; resta ferma per questi ultimi la deducibilità sulla base dei criteri applicabili negli esercizi precedenti;**
- d) l'eliminazione nel passivo patrimoniale di *passività e fondi di accantonamento*, considerati *dedotti* per effetto dell'applicazione delle disposizioni del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, non rileva ai fini della determinazione del reddito; resta ferma l'indeducibilità degli oneri a fronte dei quali detti fondi sono stati costituiti, nonché l'imponibilità della relativa sopravvenienza nel caso del mancato verificarsi degli stessi;**
- e) le previsioni di cui alle lettere c) e d) si applicano, in quanto compatibili, anche ai fini della determinazione della base imponibile di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446.**

IRES  
/  
IRAP

GRUPPO  ORE

## Nuovi Bilanci e Aspetti Fiscali

### Esempio: Effetti sul ROL e Super e Iper Amm. da applicazione del Costo Ammortizzato

#### VENDITA PRODOTTI

##### Vendita con credito verso i clienti oltre 12 mesi senza interessi

- scorporo interessi attivi a riduzione del ricavo;
- il Rol scende del 30% del minor ricavo;
- i maggiori interessi attivi aumentano l'importo deducibile di interessi passivi;
- ai fini Irap si genera un provento non imponibile.

## Nuovi Bilanci e Aspetti Fiscali

### Esempio: Effetti sul ROL e Super e Iper Amm. da applicazione del Costo Ammortizzato

#### ACQUISTO MATERIE PRIME

##### Acquisto con debito vs fornitori oltre 12 mesi senza interessi

- scorporo interessi passivi a riduzione costo d'esercizio;
- il Rol cresce del 30% del minor costo;
- interessi passivi imputati nel conto economico interamente deducibili senza assorbimento del Rol (debito commerciale);
- ai fini Irap si genera un onere indeducibile.

## Nuovi Bilanci e Aspetti Fiscali

### Esempio: Effetti sul ROL e Super e Iper Amm. da applicazione del Costo Ammortizzato

#### ACQUISTO IMPIANTO

##### Acquisto con debito oltre 12 mesi senza interessi

- scende il costo ammortizzabile per super e iperammortamento;
- Rol immutato, maggiori interessi interamente deducibili;
- scende la deducibilità delle manutenzioni (5%);
- ai fini Irap, interessi passivi indeducibili in luogo di ammortamenti.

## Nuovi Bilanci e Aspetti Fiscali

### **Esempio: Effetti sul ROL e Super e Iper Amm. da applicazione del Costo Ammortizzato**

#### **MUTUO IPOTECARIO**

##### **Stipula con costi di transazione (notaio, perizie ecc.)**

- I costi accessori riducono il debito e integrano gli interessi passivi;
- Rol immutato (minori ammortamenti);
- i maggiori interessi passivi si deducono nei limiti del Rol;
- ai fini Irap, interessi passivi indeducibili in luogo di ammortamenti;

## Nuovi Bilanci: Aspetti Fiscali

### Termine di presentazione dei Modelli Dichiarativi SC ed IRAP

	SOCIETA' CHE REDIGONO IL BILANCIO EX ART. 2435 TER (MICRO IMPRESE)	ALTRE SOCIETA' (solo per l'esercizio 2016)
<b>TERMINE DI PRESENTAZIONE DEI MODELLI DEI REDDITI 2017 SC ED IRAP</b>	<b>30 SETTEMBRE 2017</b>	<b><u>15 OTTOBRE 2017</u></b>

**Art. 13 Bis co. 1 e 2 DL 244/2016  
conv. in Legge 27.2.2017, n. 19**

## Nuovi Bilanci: Aspetti Fiscali

### Nuovi Termini di versamento

<b>TERMINI DI VERSAMENTO ORDINARI</b>	Il versamento del saldo dovuto in base alla dichiarazione relativa all'IRES e quello relativo alla prima rata di acconto, è effettuato <b>entro l'ultimo giorno del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta</b> (art. 17, comma 1, del d.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435, modificato dall'art. 7- <i>quater</i> , comma 19, del Decreto-Legge 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni, dalla Legge 1° dicembre 2016, n. 225).
<b>APPROVAZIONE DEL BILANCIO NEL MAGGIOR TERMINE DI 180 GG</b>	I soggetti che, in base a disposizioni di legge, approvano il Bilancio o il Rendiconto <b>oltre il termine di 120 gg</b> dalla chiusura dell'esercizio effettuano i versamenti <b>entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di approvazione del Bilancio o Rendiconto</b> .
<b>APPROVAZIONE TARDIVA DI BILANCIO (oltre i 180 gg)</b>	I versamenti devono essere comunque effettuati <b>entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello sopra indicato</b> (ad esempio: in caso di approvazione del Bilancio in data 30 giugno 2017, la società deve effettuare i versamenti entro il 31 luglio 2017. Ugualmente, in caso di mancata approvazione del Bilancio entro il 30 giugno 2017, la società deve effettuare i versamenti entro il 31 luglio 2017).

In ogni caso, si ricorda che, i versamenti possono essere effettuati entro il trentesimo giorno successivo ai termini stabiliti, maggiorando le somme da versare dello 0,40 per cento a titolo di interesse corrispettivo (art. 17, comma 2, d.P.R. n. 435 del 2001).

## Nuovi Bilanci: Aspetti Fiscali

### Nuovi Termini di versamento



Dubbi Aperti!!!



### SOCIETA' CON ESERCIZIO A CAVALLO

Con riferimento alle **nuove date di versamento del primo acconto e del saldo** in materia di **IRPEF, IRES ed IRAP** si evidenzia che dette modifiche **decorrono dal 1° gennaio 2017**.

La formulazione della testo sembrerebbe non lasciare spazio ad interpretazioni diverse per quei **soggetti con esercizio infrannuale**, o cd. a cavallo, per i quali la norma troverebbe applicazione indipendentemente dal fatto che il periodo d'imposta sia il 2016. In altri termini sarebbe stato corretto che il legislatore avesse utilizzato l'espressione *"dai periodi in corso successivi al 31dicembre 2016"* per evitare comportamenti disomogenei.

GRUPPO  24 ORE

## Nuovi Bilanci: Aspetti Fiscali

### Nuovi Termini di versamento

Quando il bilancio viene approvato oltre i 120 gg. in seconda convocazione, quali sono i termini di versamento?

La **Circolare 19 giugno 2002 n. 54/E** ha stabilito che è irrilevante la data di effettiva approvazione del Bilancio, ragion per cui il fatto che il **Bilancio sia stato approvato in seconda convocazione** non consente di poter beneficiare di un maggior termine per il versamento delle imposte.



## Nuovi Bilanci: Aspetti Civili

### Approvazione del bilancio

E' possibile ricorrere al maggior termine di **180 gg.?**




**Si, a condizione che lo Statuto lo preveda,**

in quanto:

- Gli **OIC** sono stati **aggiornati** soltanto il **22 dicembre 2016**;
- Ai fini **comparativi** è necessario **rielaborare** anche i dati al **31.12.2015**;
- Il **Legislatore** ha **fornito** le necessarie **indicazioni** in tema di impatti delle novità sulla disciplina fiscale solo con la legge di conversione (L. 27.2.2017, n. 19) del decreto milleproroghe (D.L. 30.12.2016, n. 244) pubblicato nel S.O. in G.U. del **28.2.2017**, n. 14/L ;
- Il **CNDCEC** con **comunicato del 16.01.2017** ha chiarito che anche la riforma del Bilancio può rappresentare una legittima causa di differimento della data di approvazione del bilancio


## Nuovi Bilanci: Aspetti Civili

### Approvazione del bilancio



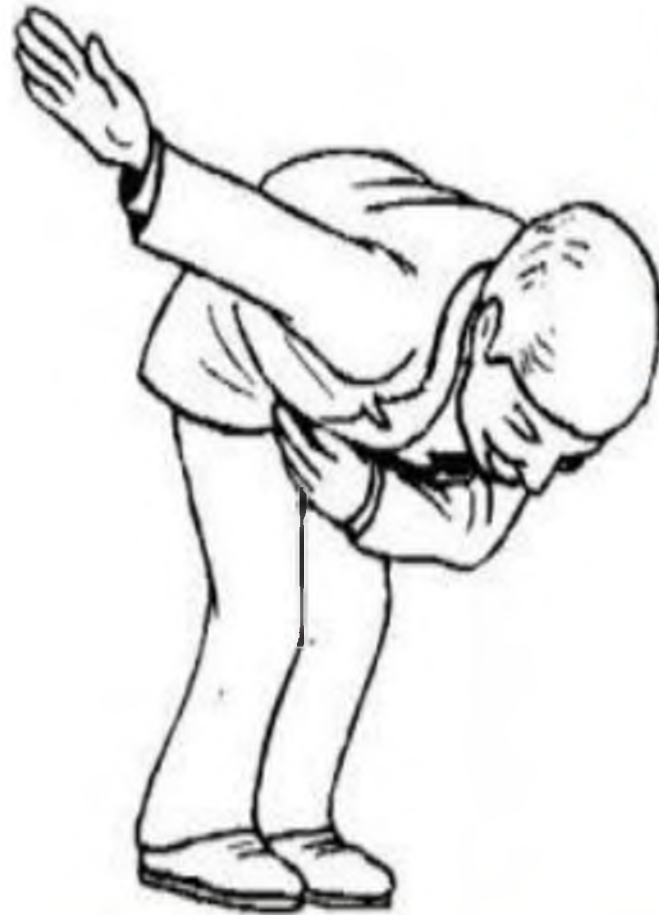
Il maggior termine  
vale per qualsiasi  
tipo di bilancio?

**Per i soggetti che redigono il bilancio secondo l'art. 2435 TER (Micro Imprese) permangono dei dubbi.**



**Art. 13 Bis co. 1 e 2 DL 244/2016  
conv. in Legge 27.2.2017, n. 19**

pierpaolo.ceroli@strategicpartners.it



**GRAZIE A TUTTI  
PER  
L'ATTENZIONE  
PRESTATA**

GRUPPO **24** ORE

**C  
M  
P**

STUDIO ASSOCIATO

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili  
Consulenti del lavoro – Giornalisti Pubblicisti

[www.strategicpartners.it](http://www.strategicpartners.it)

20124 Milano P.zza della Repubblica 32  
60024 Filottrano (AN) Via dell'Industria 114/B/C