

Studio Fabrizio Mariani
Viale Brigata Bisagno 12/1 16129 Genova
Tel. e. fax. 010.59.58.294
f.mariani@studio-mariani.it

Circolare n. 08/2016
del 3 marzo 2016

IMPATTO DELLE NOVITÀ SUL BILANCIO DI ESERCIZIO 2016

In questa Circolare

1. **Costi di ricerca e pubblicità a Conto economico**
2. **Novità in materia di avviamento**
3. **Novità della Nota integrativa**
4. **Imprese minori**
5. **Rivalutazione dei beni di impresa**
6. **Novità dei super-ammortamenti**

A far data dal 1° gennaio 2016 sono entrate in vigore le **nuove regole contabili** per la redazione dei bilanci d'esercizio secondo le nuove disposizioni civilistiche: il **D.Lgs. 139/2015** ha dato infatti attuazione alla Direttiva 2013/34/UE, fonte comunitaria che ha sostituito la IV e la VII direttiva Cee. A partire dagli esercizi iniziati **dopo il 31 dicembre 2015**, si dovranno, quindi, considerare nuovi **principi di redazione** (in particolare quello di prevalenza della sostanza sulla forma), utilizzare **nuovi schemi quantitativi** (il conto economico, ad esempio, sarà privo della parte straordinaria) e applicare **criteri di valutazione mutuati** dai Principi contabili internazionali (costo ammortizzato e fair value). In particolare, con il presente commento, si analizzano le novità in materia di **costi di ricerca e sviluppo**, avviamento, **Nota integrativa** e la nuova nozione di **piccola media impresa**.

Anche la Legge di Stabilità 2016 introduce **importanti novità** tra le quali si analizzano l'introduzione del cd. **super-ammortamento** e la **rivalutazione dei beni di impresa**.

Il D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139, **muta radicalmente**, a partire dagli esercizi iniziati dopo il 31 dicembre 2015, le **regole contabili alla base della redazione** dei bilanci civilistici con l'introduzione di nuovi principi di redazione e differenze negli schemi e criteri di valutazione mutuati dai principi contabili internazionali; vediamo di analizzare alcune delle novità introdotte dal legislatore con riferimento ai **costi di ricerca e sviluppo**, all'**avviamento**, al nuovo **concetto di micro-imprese** e alle novità in materia di **nota integrativa**.

Si procederà poi all'analisi di alcune novità contenute nella legge di Stabilità 2016, veicolata nella L. 28 dicembre 2016, n. 208, con riferimento alla **rivalutazione dei beni di impresa e all'introduzione del cd. super-ammortamento**.

1. Costi di ricerca e pubblicità a Conto economico

Il D.Lgs. 139/2015 interviene sui criteri di valutazione degli oneri pluriennali, con particolare riguardo ai **costi di ricerca e di pubblicità**. Nella versione «previgente» tali costi erano iscrivibili, alle condizioni previste dal documento OIC 24 e con il consenso, ove esistente, del Collegio sindacale, nella voce «B.I.2 - Costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità» dell'attivo di Stato patrimoniale e dovevano essere ammortizzati entro un periodo non superiore a 5 anni.

Il D.Lgs. 139/2015 modifica la disciplina in esame, prevedendo che i **costi di ricerca e pubblicità non siano più capitalizzabili**, in linea con la prassi internazionale.

Nel dettaglio, è modificato l'art. 2424 c.c., che disciplina il contenuto dello Stato patrimoniale, **eliminando i costi di ricerca e pubblicità dagli oneri pluriennali capitalizzabili** tra le **immobilizzazioni immateriali**.

Di conseguenza è eliminato il richiamo ai costi di ricerca e pubblicità:

- all'art. 2426, co. 1, n. 5, c.c., che disciplina i **criteri di valutazione** degli oneri pluriennali;
- all'art. 2427, co. 1, n. 3, c.c., che **richiede di indicare** in Nota integrativa «la composizione delle voci: «costi di impianto e di ampliamento» e «costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità, nonché le ragioni della iscrizione ed i rispettivi criteri di ammortamento».

La conseguenza di tale novità è che, a **decorrere dai bilanci relativi agli esercizi finanziari** aventi inizio a partire **dal 1° gennaio 2016**, i costi di ricerca e pubblicità costituiranno costi di periodo e **dovranno essere rilevati a Conto economico** nell'esercizio del loro sostenimento.

2. Novità in materia di avviamento

Con il recepimento della direttiva Ue 34/2013, il legislatore nazionale rivede le disposizioni di cui all'art. 2426, c.c., in tema di criteri di valutazione, tra cui quelle relative **ai criteri di ammortamento dell'avviamento**.

Il legislatore nazionale modifica le modalità di **determinazione dell'ammortamento** dell'avviamento. La normativa previgente prevedeva che **l'avviamento fosse ammortizzato** in un periodo non superiore a cinque esercizi, dando facoltà di ricorrere ad un periodo maggiore, che comunque non doveva superare **l'effettiva vita utile** dell'avviamento e fatta salva **un'adeguata motivazione** in **Nota integrativa**.

La novità che interessa i bilanci a partire dal 1° gennaio 2016, è che l'avviamento **dovrà essere ammortizzato secondo la sua vita utile** e, solo nei casi eccezionali in cui non sia possibile effettuare una stima attendibile della sua vita utile, **l'avviamento dovrà essere ammortizzato in un periodo non superiore a dieci anni**.

3. Novità della Nota integrativa

Gli interventi normativi contenuti nel D.Lgs. 139/2015 riguardano non soltanto gli schemi di Stato patrimoniale e Conto economico, nonché i relativi criteri di valutazione, ma anche il **contenuto della Nota integrativa**.

È **sostituita la voce** «costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità» tra le immobilizzazioni immateriali con la voce «costi di sviluppo»; tale sostituzione ha reso necessaria la medesima modifica nell'art. 2427 (punto 3, co. 1) c.c., in cui si richiede di **specificare nella Nota integrativa** solo la composizione dei costi di sviluppo capitalizzati.

Dal 2016 solo i costi sostenuti per lo **sviluppo di un progetto** che abbiano **utilità pluriennale** (e pertanto sia probabile che da tale progetto affluiranno flussi di cassa positivi in futuro) **sono capitalizzabili**. È eliminato dal punto 7), co. 1, le parole «quando il loro ammontare sia apprezzabile»; **dal 2016 è imposto di rappresentare** sempre la composizione delle voci **ratei e risconti attivi e passivi**.

Solo la non rilevanza di tale informazione consentirebbe la **non descrizione analitica** nella Nota integrativa. Il punto 9), art. 2427, c.c., è sostituito con un **nuovo contenuto al fine** di coordinare l'assenza in calce allo **Stato patrimoniale dei conti d'ordine**.

Dall'esercizio 2016, infatti, impegni, garanzie e passività potenziali troveranno **rappresentazione solo nella Nota integrativa** che dovrà analizzarne contenuto ed origine.

Anche il punto 16), art. 2427, c.c., è modificato attraverso la previsione di ulteriori informazioni **circa i compensi di amministratori e sindaci**. In particolare, la nuova versione del punto 16) richiede di indicare cumulativamente e per ciascuna categoria, il tasso di interesse, le condizioni, gli importi rimborsati, cancellati o oggetto di rinuncia e gli impegni assunti per loro conto per effetto di **ogni tipo di garanzia prestata**.

Modifiche sono introdotte anche ai punti 24, 25 e 26 che impongono di descrivere:

- **il nome e la sede legale dell'impresa** che redige il bilancio consolidato e il luogo in cui copia dello stesso è disponibile;

- la **proposta di destinazione degli utili** o di copertura delle perdite.

4. Imprese minori

Il D.Lgs. 139/2015 incide in modo rilevante **sulla disciplina dedicata** alle imprese di dimensioni minori. Il legislatore ha stabilito che **sono considerate micro imprese** le società di cui all'art. 2435-bis c.c., cioè quelle che possono redigere il **bilancio in forma abbreviata**, che, nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, **non abbiano superato due dei seguenti limiti**:

- totale dell'attivo dello Stato patrimoniale: **175.000 euro**;
- ricavi delle vendite e delle prestazioni: **350.000 euro**;
- dipendenti occupati in media durante l'esercizio: **5 unità**.

I parametri quantitativi contenuti nell'art. 2435-ter del c.c., rappresentano **la metà dei parametri indicati** dalla Direttiva 2013/34/Ue. Si diventa **micro-imprese quando non sono superati per due esercizi consecutivi** gli indicati parametri (2435-ter, co.1, c.c.), così come non si rientra più nella categoria quando **sono superati per due esercizi consecutivi** le dette soglie (2435-ter, co. 4, cc.).

Come indicato dal documento della **Fondazione Nazionale dei dottori commercialisti del 15 gennaio 2016**, dal titolo «I bilanci semplificati di piccole società e micro-imprese alla luce delle modifiche del D.Lgs. 139/2015» le **semplificazioni per la redazione** dello Stato patrimoniale sono rimaste perlopiù invariate. L'unica modifica apportata consiste nel prevedere che il **fondo ammortamento e le svalutazioni accumulate** delle immobilizzazioni materiali e immateriali, come già avviene per le società non piccole, **non siano più detratti direttamente dal prospetto**.

L'informazione di tali valori è, in ogni caso, **reperibile nella Nota integrativa** (art. 2427, co.1, n. 2, c.c.).

Nel conto economico, a seguito dell'introduzione di un'apposita contabilizzazione per gli strumenti finanziari derivati (art. 2426, co.1, n.11-bis, c.c.), è **concesso che possano essere aggregati**, insieme ai valori concernenti le rivalutazioni delle partecipazioni, immobilizzazioni finanziarie e titoli del circolante diversi dalle partecipazioni, anche le **rideterminazioni di valore** in aumento degli strumenti finanziari derivati.

Le società piccole **sono esentate dalla predisposizione del rendiconto finanziario** (art. 2423-ter, c.c.), richiesto obbligatoriamente con il Decreto Bilanci (D.Lgs. 139/2015) per la redazione del bilancio d'esercizio delle società non piccole.

5. Rivalutazione dei beni di impresa

La Legge di Stabilità 2016 (L. 208/2015) ha, di fatto, riaperto i termini per eseguire **le rivalutazioni dei beni d'impresa e delle partecipazioni riservate** alle società di capitali ed enti commerciali che nella redazione del bilancio non adottano i Principi contabili internazionali.

La possibilità di procedere alla rivalutazione di cui alla L. 342/2000 è riproposta, infatti, anche relativamente ai beni risultanti nel bilancio **dell'esercizio chiuso entro il 31 dicembre 2014** e potrà essere effettuata nel **bilancio dell'esercizio successivo**.

La disciplina generale della rivalutazione è contenuta nella L. 342/2000 e nei decreti attuativi emanati nell'ambito delle precedenti rivalutazioni mentre alcuni aspetti particolari, quali la misura dell'imposta sostitutiva dovuta ed il momento di riconoscimento fiscale, sono disciplinati in maniera specifica.

Scopo della nuova rivalutazione, analogamente a quanto previsto in passato, è consentire, in **deroga ai principi di redazione del bilancio**, la rivalutazione economica delle immobilizzazioni al fine di ottenere **una migliore rappresentatività del bilancio**.

Sembra esclusa la possibilità di effettuare la rivalutazione solo ai fini civilistici in quanto risulterebbe obbligatoria la rivalutazione ai fini fiscali.

Per i soggetti con periodo coincidente con l'anno solare, la rivalutazione dei beni esistenti nel bilancio dell'esercizio 2014, **dovrà essere eseguita nel bilancio dell'esercizio 2015** da approvare, nella generalità dei casi, **entro il 30 aprile 2016**.

Possono effettuare la rivalutazione dei beni i soggetti titolari di reddito d'impresa e che **non adottano i principi contabili internazionali** nella redazione di bilancio. In particolare questi soggetti sono:

- **società per azioni**, società in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata residenti nel territorio dello Stato;
- **società cooperative** e **società di mutua assicurazione** residenti nel territorio dello Stato;
- **società europee** di cui al Regolamento CE n. 2157/2001 e società cooperative europee di cui al Regolamento CE n. 1435/2003, residenti in Italia;
- **enti pubblici e privati**, compresi i trust, residenti e non residenti in Italia (non rileva il fatto che abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di un'attività commerciale);
- **imprese individuali**, società in nome collettivo e società in accomandita semplice ed equiparate;
- **persone fisiche non residenti** che esercitano attività commerciali in Italia mediante stabili organizzazioni.

La rivalutazione è consentita sia ai soggetti in **contabilità ordinaria che semplificata**. Tuttavia, per i soggetti in contabilità semplificata la rivalutazione è consentita **a condizione che venga redatto un apposito prospetto** che dovrà, eventualmente, essere presentato su richiesta dell'Agenzia delle Entrate. In particolare, tale prospetto deve riportare il **prezzo di costo e la rivalutazione compiuta**.

Si intendono inclusi tra i soggetti ammessi alla rivalutazione anche:

1. le **imprese in liquidazione volontaria** (salvo il recupero a tassazione ordinaria nel caso di distribuzione del saldo di rivalutazione);
2. le imprese che, in base alle scelte negoziali adottate, deducono gli ammortamenti **nell'ambito dei contratti di affitto o usufrutto d'azienda**.

Restano esclusi dall'ambito soggettivo di applicazione della rivalutazione:

- le **persone fisiche esercenti lavoro autonomo**, arti e professioni, anche in forma associata;
- le **persone fisiche esercenti attività agricola** che non produce reddito d'impresa in quanto rientrante nei limiti previsti dall'art. 32, D.P.R. 917/1986;
- gli **enti non commerciali per i beni relativi all'attività non commerciale**;
- i **soggetti Ias**;

- i **soggetti** che **determinano il reddito in modo forfettario**.

6. Novità del super-ammortamenti

La Legge di Stabilità 2016, veicolata nella L. 208/2015, introduce una norma volta **ad agevolare gli investimenti in beni materiali strumentali nuovi** per i titolari di reddito di impresa e di lavoro autonomo.

Diversamente dai precedenti interventi, solitamente finalizzati a generare una variazione in diminuzione del reddito imponibile quantificata sull'eccedenza degli investimenti rispetto al passato, si è preferito operare **su un incremento della quota di ammortamento** (o del canone di «leasing»), a **parità di costo di acquisto**.

Al fine di non penalizzare il settore della **vendita di autovetture**, si sono parallelamente incrementati i limiti di rilevanza fiscale di tali beni, con lo scopo di rendere interessanti anche tali tipologie di investimento.

Il co. 91, art. 1, della **Legge di Stabilità 2016** prevede che, ai soli fini delle imposte sui redditi, i titolari di reddito di impresa e gli esercenti arti e professioni che effettuino investimenti in **beni materiali strumentali nuovi dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016**, con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria, **considerino il costo di acquisizione maggiorato del 40%**.

La disposizione è di interesse, sia per i soggetti che producono reddito di impresa, sia per coloro che dichiarano reddito di lavoro autonomo, indipendentemente dalla forma giuridica assunta.

Si evidenzia che:

- risulta irrilevante anche il regime contabile adottato e si dovrebbero ricomprendere anche i contribuenti in regime di vantaggio (restano, invece, **esclusi i forfettari che non deducono quote di ammortamento**);
- non sono nemmeno richiesti vincoli di esistenza del soggetto ad una specifica data, essendo tranquillamente fruibile l'agevolazione anche in capo a **soggetti di nuova costituzione nel 2015** (anzi, proprio questi ultimi soggetti, dovendo effettuare gli investimenti iniziali nei beni utilizzati per l'esercizio della propria attività, potranno trovarsi nelle condizioni richieste dalla norma).

La possibilità di ammortizzare un costo di acquisizione maggiorato del 40% interessa solo gli investimenti in beni materiali strumentali che:

- debbono **possedere il requisito della novità**;
- vanno ammortizzati con aliquota pari o superiore al 6,5%;
- siano diversi da fabbricati e costruzioni;
- siano **diversi da una specifica elencazione di beni contenuti in apposito allegato alla Legge di Stabilità 2016**.