

MARZO 2017

LE SCADENZE

16/03/2017

- Termine di pagamento del saldo IVA per l'anno 2016 dovuto in base alla dichiarazione annuale.

31/03/2017

- Termine di scadenza per i datori di lavoro di consegna della certificazione dei redditi o dei compensi corrisposti durante il 2016 ai propri dipendenti o collaboratori.

31/03/2017

- Termine di presentazione della domanda di rottamazione delle cartelle di pagamento Equitalia tramite modulo DA1.escrizione scadenza.

Per l'elenco completo degli adempimenti e scadenze fiscali relative al mese di marzo 2017 si rinvia al sito dell'Agenzia delle Entrate al seguente link:

<http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Strumenti/Scadenzario/Scadenzario+este+so/>

IL TEMA DEL MESE

Approvazione dei nuovi principi contabili nazionali OIC e conseguenze per il bilancio d'esercizio 2016

L'Organismo Italiano di Contabilità ha aggiornato i principi contabili nazionali, ai fini del recepimento delle disposizioni contenute nel D. Lgs del 18 agosto 2015, n. 139 che, a sua volta, ha dato attuazione alla Direttiva n. 2013/34/UE.

Di seguito illustriamo, in sintesi, il contenuto delle principali novità che sono state previste dal provvedimento in esame, suddivise per tipologia di argomento.

L'approvazione dei nuovi principi OIC e le conseguenze per il bilancio d'esercizio

1. PREMESSA

Ai fini del recepimento delle disposizioni contenute nel D.Lgs del 18 agosto 2015, n. 139 (c.d. "Decreto Bilanci"), l'Organismo Italiano di Contabilità (di seguito OIC) ha recentemente aggiornato i principi contabili nazionali.

Decorrenza

Le versioni definitive dei nuovi principi contabili, pubblicate dall'OIC lo scorso 22 dicembre, saranno applicabili ai bilanci relativi agli esercizi aventi inizio a partire dal **1° gennaio 2016** (ovvero i **bilanci 2016** per i soggetti con esercizio sociale coincidente con l'anno solare e i **bilanci "a cavallo" 2016-2017** per i soggetti con esercizio sociale non coincidente con l'anno solare).

Principali novità

Per effetto di questo aggiornamento sono stati introdotti nuovi criteri da adottare per la valutazione delle poste di bilancio, quali:

- il costo ammortizzato per l'iscrizione dei crediti, dei debiti e dei titoli di debito;
- la valutazione al fair value dei derivati;
- l'eliminazione dallo Stato patrimoniale dei costi di ricerca e pubblicità;
- l'eliminazione della sezione straordinaria del Conto economico.

Viceversa, sono stati abrogati l'OIC 22 (Conti d'ordine) e l'OIC 3 (Le informazioni sugli strumenti finanziari da includere nella Nota integrativa e nella Relazione sulla gestione).

Recepimento delle novità

In linea generale l'effetto del cambiamento di principi contabili deve essere determinato retroattivamente e contabilizzato sul saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio 2016 (la novità è rappresentata dalla previsione dell'OIC 29 di rilevare la rettifica "negli utili portati a nuovo").

Di seguito illustriamo, in sintesi, il contenuto delle principali novità che sono state previste dal provvedimento in esame, suddivise per tipologia di argomento.

2. LO STATUS DEI PRINCIPI CONTABILI NAZIONALI

Nella seguente tabella riepiloghiamo lo status dei principi contabili nazionali, in considerazione del recente aggiornamento effettuato dall'OIC:

Documento	Aggiornato nel 2016	Non aggiornato	Eliminato
OIC 9 Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali ed immateriali	✓		

OIC 10 Rendiconto finanziario	✓		
OIC 12 Composizione e schemi del bilancio d'esercizio	✓		
OIC 13 Rimanenze	✓		
OIC 14 Disponibilità liquide	✓		
OIC 15 Crediti	✓		
OIC 16 Immobilizzazioni materiali	✓		
OIC 17 Bilancio consolidato e metodo del patrimonio netto	✓		
OIC 18 Ratei e risconti	✓		
OIC 19 Debiti	✓		
OIC 20 Titoli di debito	✓		
OIC 21 Partecipazioni	✓		
OIC 23 Lavori in corso di ordinazione	✓		
OIC 24 Immobilizzazioni immateriali	✓		

OIC 25 Imposte sul reddito	✓		
OIC 26 Operazioni, attività e passività in valuta estera	✓		
OIC 28 Patrimonio netto	✓		
OIC 29 Cambiamenti dei principi contabili, di stime contabili, di errori e fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio	✓		
OIC 31 Fondi per rischi ed oneri e Tfr	✓		
OIC 32 Strumenti derivati finanziari	✓		
OIC 2 Patrimoni e finanziamenti destinati ad uno specifico affare		ultima versione 2005	
OIC 4 Fusione e scissione		ultima versione 2007	
OIC 5 Bilanci di liquidazione		ultima versione 2008	
OIC 6 Ristrutturazione del debito e informativa di bilancio		ultima versione 2011	
OIC 7 I certificati verdi		ultima versione 2013	
OIC 8 Le quote di		ultima versione 2013	

emissione di gas ed effetto serra			
OIC 11 Bilancio d'esercizio, finalità e postulati		ultima versione 2005	
OIC 30 Bilanci intermedi		ultima versione 2006	
OIC 22 Conti d'ordine			✓
OIC 3 Le informazioni sugli strumenti finanziari da includere nella Nota integrativa e nella Relazione sulla gestione			✓

3. PRINCIPI DI REDAZIONE DEL BILANCIO

I nuovi principi contabili nazionali sono stati aggiornati dall'OIC sulla base del principio della prevalenza della sostanza sulla forma e del principio di rilevanza.

In particolare, con l'inserimento del comma 1-bis nell'articolo 2423-bis del Codice civile, il D.Lgs n. 139/2015 ha introdotto nel nostro ordinamento il **principio della prevalenza della sostanza sulla forma**. In questo modo, la rilevazione e la presentazione delle voci deve essere effettuata tenendo conto della sostanza dell'operazione o del contratto, superando così gli aspetti meramente formali.

Viceversa, con l'introduzione del principio della rilevanza, l'OIC ha voluto fornire un approccio più tecnico e operativo ai nuovi principi contabili ex articolo 2423, comma 4, del Codice civile per cui *"non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta, fermi restando gli obblighi di tenuta della contabilità e con obbligo di illustrazione nella nota integrativa"*.

In buona sostanza, in questo modo, è stato recepito un principio che era già presente nel nostro ordinamento ed è stata consentita la possibilità di omettere di rilevare in bilancio gli accadimenti gestionali considerati non significativi.

4. LE IMPRESE DI MINORI DIMENSIONI

A seguito dell'aggiornamento effettuato, l'OIC ha previsto specifiche disposizioni

Il principio della prevalenza della sostanza sulla forma

Il principio della rilevanza

ad hoc per le imprese di minori dimensioni, tra le quali rientrano le società che redigono il bilancio in forma abbreviata (*ex* articolo 2435-*bis* del Codice civile) e le micro imprese (*ex* articolo 2435-*ter* del Codice civile).

Per una più immediata distinzione, nella seguente tabella si riportano gli attuali limiti dimensionali per coloro che redigono il bilancio ordinario, abbreviato e per le micro imprese.

Limiti dimensionali	Micro imprese	Bilancio abbreviato	Bilancio ordinario
<i>Totale dell'attivo dello stato patrimoniale</i>	≤ 175.000 euro	≤ 4.400.000 euro	> 4.400.000 euro
<i>Ricavi delle vendite e delle prestazioni</i>	≤ 350.000 euro	≤ 8.800.000 euro	> 8.800.000 euro
<i>Dipendenti occupati durante l'esercizio</i>	≤ 5 unità	≤ 50 unità	> 50 unità

5. LE PRINCIPALI NOVITA' DEGLI OIC 2016

5.1 OIC 9 – Le svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali ed immateriali

La nuova versione del principio contabile OIC 9 ha previsto:

- l'eliminazione della sezione straordinaria del conto economico;
- la definizione di fair value da intendersi 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";
- il divieto di ripristino di valore dell'avviamento (ex articolo 2426, comma 1, numero 3, del Codice civile);
- l'adozione del metodo semplificato per la determinazione delle perdite durevoli di valore basato sulla capacità di ammortamento applicato dalle sole società che redigono il bilancio in forma abbreviata e dalle micro imprese a partire dai bilanci 2017.

5.2 OIC 10 – Il rendiconto finanziario

Per coloro che redigono il bilancio in forma ordinaria, l'articolo 2423 del Codice civile ha aggiunto il rendiconto finanziario tra i prospetti obbligatori che compongono il

bilancio. Di conseguenza, il rendiconto non dovrà essere più incluso nella nota integrativa in quanto dal 1° gennaio 2016 è diventato un prospetto a sé stante.

Viceversa, le società che redigono il bilancio in forma abbreviata e le micro imprese sono esonerate dalla redazione del rendiconto finanziario.

Inoltre, il nuovo articolo 2425-ter del Codice civile disciplina il contenuto del rendiconto finanziario (ex articolo 6, comma 7, del D.Lgs n. 139/2015). La norma prevede che oggetto di rappresentazione del rendiconto sono i flussi di disponibilità liquide a seconda che si riferiscano all'attività operativa, finanziaria o di investimento.

Contenuto

Con l'inserimento del rendiconto finanziario tra i documenti obbligatori del bilancio, il legislatore ha voluto ampliare le informazioni finanziarie da fornire sia all'interno che all'esterno della società in linea con le disposizioni dei principi contabili internazionali.

Modalità di applicazione del nuovo principio contabile

La disciplina del rendiconto finanziario rientra tra novità legislative da applicare retroattivamente (ex articolo 12 del D.Lgs n. 139/2015). Di conseguenza coloro che dovessero decidere di predisporre per la prima volta il rendiconto finanziario nel bilancio 2016, dovranno indicare tutte le informazioni necessarie per la raccolta e l'utilizzo delle risorse finanziarie (potrebbe essere pertanto conveniente la predisposizione del rendiconto già nel bilancio 2015 così da possedere già i dati comparativi 2015 da utilizzare nella predisposizione del bilancio 2016).

5.3 OIC 12 – La composizione e schemi del bilancio d'esercizio

La principale modifica apportata al principio contabile OIC 12 ha riguardato l'eliminazione dallo schema di Conto economico della sezione straordinaria, con conseguente ricollocazione dei proventi e oneri straordinari (rispettivamente voci E.20 e E.21 dello schema di Conto economico indicato nella precedente versione 2014).

L'eliminazione della sezione straordinaria del Conto economico

Per gli oneri ed i proventi straordinari per cui non è stato possibile identificare *ex ante* una classificazione, il redattore del bilancio è tenuto ad individuare la corretta classificazione in relazione alla tipologia di evento che ha generato il costo o ricavo.

Viceversa, qualora sia stato possibile identificare *ex ante* la loro destinazione in base alla tipologia della transazione, l'OIC 12 ha previsto la ricollocazione degli oneri e proventi straordinari in voci di conto economico appropriate.

Nella seguente tabella si riportano le modalità con cui gli oneri ed i proventi straordinari sono stati riallocati dall'OIC 12.

a) Oneri, plusvalenze e minusvalenze derivanti da operazioni con rilevanti effetti sulla struttura dell'azienda

OIC 12 versione 2014	OIC 12 versione 2016
Oneri di ristrutturazioni aziendali	La fattispecie può determinare la rilevazione di costi che hanno tipologia diversa tra cui, ad esempio, costi di ristrutturazione legati al personale oppure accantonamenti generici. Pertanto non essendo possibile individuare <i>ex ante</i> una voce univoca in cui classificare tali poste, si rinvia al redattore del bilancio.
Componenti reddituali derivanti da ristrutturazioni del debito	La ristrutturazione del debito può dare origine a componenti positivi di reddito di tipo finanziario e pertanto tali componenti sono stati inclusi nella voce C16d) <i>proventi diversi dai precedenti</i> .
Plusvalenze e minusvalenze derivanti da conferimenti di aziende e rami aziendali, fusioni, scissioni ed altre operazioni sociali straordinarie	Tali componenti sono stati inclusi nelle voci A5) <i>altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio</i> e B14) <i>oneri diversi di gestione</i> .
Plusvalenze e minusvalenze derivanti dalla cessione (compresa la permuta) di parte significativa delle partecipazioni detenute o di titoli a reddito fisso immobilizzati	La cessione di partecipazioni e titoli a reddito fisso genera componenti di reddito di tipo finanziario. Pertanto tali componenti sono stati inclusi nelle voci: C15) <i>proventi da partecipazioni, con separata indicazione di quelli relativi a imprese controllate e collegate e di quelli relativi a controllanti e a imprese sottoposte al controllo di queste ultime;</i> C16b) <i>da titoli iscritti nelle immobilizzazioni che non costituiscono partecipazioni;</i> C17) <i>interessi e altri oneri finanziari, con separata indicazione di quelli verso imprese controllate e collegate e verso controllanti.</i>
Plusvalenze e minusvalenze derivanti in generale da operazioni di natura straordinaria, di riconversione produttiva, ristrutturazione o ridimensionamento produttivo	Tali componenti sono stati inclusi nelle voci A5) <i>altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio</i> e B14) <i>oneri diversi di gestione</i> .
Plusvalenze o minusvalenze derivanti da espropri o nazionalizzazioni di beni	Tali componenti sono stati inclusi nelle voci A5) <i>altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio</i> e B14) <i>oneri diversi di gestione</i> .
Plusvalenze e minusvalenze derivanti dall'alienazione di immobili civili ed altri beni non strumentali all'attività produttiva, nonché il plusvalore derivante dall'acquisizione delle	Tali componenti sono stati inclusi nelle voci A5) <i>altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio</i> e B14) <i>oneri diversi di gestione</i> .

immobilizzazioni materiali a titolo gratuito	
Plusvalenze e minusvalenze da svalutazioni e rivalutazioni di natura straordinaria	Le svalutazioni e le rivalutazioni possono riferirsi a poste di bilancio di tipologia diversa (es partecipazioni, titoli, magazzino). Pertanto non essendo possibile individuare <i>ex ante</i> una voce univoca in cui classificare tali poste, si rinvia al redattore del bilancio.

b) Sopravvenienze attive e passive derivanti da fatti naturali o da fatti estranei alla gestione dell'impresa ossia:

OIC 12 versione 2014	OIC 12 versione 2016
Furti e ammanchi di beni (disponibilità finanziarie, beni di magazzino e cespiti vari) di natura straordinaria. I relativi rimborsi assicurativi costituiscono sopravvenienze attive straordinarie. Nelle aziende di grande distribuzione nelle quali i furti di merci sono ricorrenti, essi costituiscono un costo di natura ordinaria (che si riflette sul minor valore delle giacenze di magazzino);	I furti e gli ammanchi possono riferirsi a beni di tipologia diversa (ad es. disponibilità finanziarie, beni di magazzino e cespiti vari). Pertanto non essendo possibile individuare <i>ex ante</i> una voce univoca in cui classificare tali poste, si rinvia al redattore del bilancio. I rimborsi assicurativi sono stati inclusi nella voce A5) <i>altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio.</i>
Perdite o danneggiamenti di beni a seguito di eventi naturali straordinari come alluvioni, terremoti, incendi, inondazioni, ecc. (anche in questa ipotesi i relativi indennizzi assicurativi costituiscono componenti straordinari);	Le perdite o i danneggiamenti possono riferirsi a beni di tipologia diversa. Pertanto non essendo possibile individuare <i>ex ante</i> una voce univoca in cui classificare tali poste, si rinvia al redattore del bilancio. I rimborsi assicurativi sono stati inclusi nella voce A5) <i>altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio.</i>
Liberalità ricevute, in danaro o in natura, che non costituiscono contributi in conto esercizio da iscrivere alla voce A5;	Tali componenti sono stati inclusi nella voce A5) <i>altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio.</i>
Oneri per multe, ammende e penalità originate da eventi estranei alla gestione, imprevedibili ed occasionali;	Tali componenti sono stati inclusi nella voce B14) <i>oneri diversi di gestione.</i>
Oneri da cause e controversie di natura straordinaria non pertinenti alla normale gestione dell'impresa. Ad esempio quelle relative ad immobili civili ceduti, a rami aziendali	Gli oneri da cause e controversie possono riferirsi a fattispecie di tipologia diversa. Pertanto non essendo possibile individuare <i>ex ante</i> una voce univoca in cui classificare tali poste, si rinvia al redattore del bilancio.

ceduti, a ristrutturazioni e riconversioni aziendali, ad operazioni sociali straordinarie come fusioni e scissioni, ecc.;	
Perdita o acquisizione a titolo definitivo di caparre, qualora abbiano natura straordinaria;	Tali componenti sono stati inclusi nelle voci B14) <i>oneri diversi di gestione</i> e A5) <i>altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio</i> .
Indennità varie per rotture di contratti.	Le indennità varie per rotture di contratti possono riferirsi a fattispecie di tipologia diversa. Pertanto non essendo possibile individuare <i>ex ante</i> una voce univoca in cui classificare tali poste, si rinvia al redattore del bilancio.

c) Imposte relative ad esercizi precedenti

OIC 12 versione 2014	OIC 12 versione 2016
<p>Per espressa previsione di legge, sono iscritte alla voce E21 (oneri straordinari), in apposita sottovoce, tutte le imposte (dirette ed indirette) relative agli esercizi precedenti, compresi i relativi oneri accessori (sanzioni e interessi). Queste imposte possono derivare, ad esempio, da iscrizioni a ruolo, avvisi di liquidazione, avvisi di pagamento, avvisi di accertamento e di rettifica, ed altre situazioni di contenzioso con l'Amministrazione Finanziaria. La loro contropartita patrimoniale può essere costituita dalla voce B2 (<i>Fondo per imposte, anche differite</i>) o dalla voce D12 (<i>debiti tributari</i>), a seconda delle caratteristiche della</p>	<p>Gli oneri per imposte dirette relative agli esercizi precedenti, compresi i relativi oneri accessori (sanzioni e interessi), e la differenza positiva o negativa derivante dalla definizione di un contenzioso a fronte di cui era stato stanziato un fondo, sono stati classificati nella voce <i>20 imposte sul reddito d'esercizio correnti, differite e anticipate</i>.</p> <p>Gli oneri per imposte indirette relative agli esercizi precedenti, compresi i relativi oneri accessori (sanzioni e interessi) e la differenza negativa derivante dalla definizione di un contenzioso a fronte di cui era stato stanziato un fondo, sono stati classificati per analogia agli oneri per imposte indirette dell'esercizio corrente nella voce B14) <i>oneri diversi di gestione</i>. La differenza positiva derivante dalla definizione di un contenzioso è stata classificata nella voce A5) altri ricavi e proventi, con <i>separata indicazione dei contributi in conto esercizio</i>.</p>

<p>passività (cfr. OIC 19 “Debiti”).</p> <p>Nell’esercizio di definizione del contenzioso o dell’accertamento, se l’ammontare accantonato nel fondo imposte risulta carente rispetto all’ammontare dovuto, la differenza è imputata a conto economico tra gli oneri straordinari per imposte relative a esercizi precedenti; in caso contrario, l’eventuale eccedenza è imputata nei proventi straordinari.</p>	
<p>OIC 12 par. 51 f. Devono essere, invece, rilevati alla voce E20 i contributi erogati in occasione di fatti eccezionali (ad esempio, calamità naturali come terremoti, inondazioni, ecc.).</p>	<p>Tali componenti sono stati inclusi nelle voci A5) <i>altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio.</i></p>

Nonostante l’eliminazione della distinzione tra attività ordinaria e attività straordinaria, anche nel nuovo bilancio è stata mantenuta la distinzione tra:

- A1) “Ricavi derivanti dalla vendita di beni e prestazioni di servizi”;
- A5) “Altri ricavi e proventi”.

In particolare, in corrispondenza della voce “A1” devono essere iscritti i componenti positivi di reddito derivanti dall’attività caratteristica, mentre nella voce “A5” devono essere iscritti i componenti positivi di reddito avente natura accessoria.

La stessa distinzione non può operare per i costi e ciò in quanto, in questo caso, il criterio classificatorio del Conto economico previsto dalla norma è quello per natura.

Con l’inserimento della disposizione normativa prevista dall’articolo 2427, comma 1, numero 13), del Codice civile, nella nota integrativa è stata introdotta la necessità di indicare “l’importo e la natura dei singoli elementi di ricavo o di costo di entità o incidenza eccezionali”.

L’Appendice D (*Operazioni di locazione finanziaria e compravendita (leasing e sale/lease back)*) e l’Appendice E (*Operazioni di compravendita con obbligo di retrocessione*), data la loro rilevanza, sono state riviste e mantenute a corredo dell’OIC 12.

Con riferimento all'appendice D relativa alla locazione finanziaria, va osservato come il legislatore ha mantenuto la disciplina contabile prevista nella precedente versione dell'OIC 12.

Sul punto, la relazione al D.Lgs. n. 139/2015 ha precisato che *“si è ritenuto ... preferibile mantenere l'attuale impianto normativo in attesa che si definisca il quadro regolatorio internazionale sul leasing e si possa, quindi, riorganizzare la materia in modo complessivo”*. Lo IASB ha infatti emanato un nuovo principio contabile in tema di locazione finanziaria, l'IFRS 16, che sostituirà lo IAS 17, attualmente in fase di omologazione dall'Unione Europea.

Eliminazione dei Conti d'ordine in calce allo Stato patrimoniale

Inoltre, ricordiamo che, nonostante l'eliminazione dallo Stato patrimoniale operata dal D.Lgs. n. 139/2015, i Conti d'ordine devono essere comunque indicati nella nota integrativa (ex articolo 2427, comma 1, n. 9, del codice civile). In particolare, in questa sede, è necessario indicare l'importo complessivo degli impegni, delle garanzie e delle passività potenziali non risultanti nello stato patrimoniale, indicando anche la natura delle garanzie prestate.

Viceversa, le micro imprese sono esonerate dalla redazione della nota integrativa quando in calce allo stato patrimoniale risultino:

Le micro imprese

- l'informativa relativa agli impegni, le garanzie e le passività potenziali non risultanti dallo stato patrimoniale;
- l'informativa relativa ai compensi, le anticipazioni e i crediti concessi agli amministratori e ai sindaci.

Le società che provvedono alla redazione della nota integrativa sono tenute ad applicare le regole previste per le imprese che redigono il bilancio in forma abbreviata.

Inoltre, le micro imprese sono esonerate dalla redazione del rendiconto finanziario e dalla relazione sulla gestione quando in calce allo stato patrimoniale risultino le informazioni relative:

- alle azioni proprie e le azioni o quote di società controllanti possedute dalla società;
- alle azioni proprie e sulle azioni o quote di società controllanti acquistate o alienate dalla società nel corso dell'esercizio.

5.4 OIC 13 – Le rimanenze

L'OIC 13 ha riformulato le regole da seguire al momento della rilevazione iniziale delle rimanenze di magazzino sulla base del principio della sostanza economica.

La nuova versione del principio contabile ha meglio esplicitato che i beni rientranti nelle rimanenze devono essere rilevati inizialmente alla data in cui avviene il trasferimento dei rischi e dei benefici connessi al bene acquisito.

Ai fini della determinazione del costo delle rimanenze, sono state previste tre diversi metodi alternativi al LIFO, FIFO e costo medio ponderato, ovvero:

I metodi alternativi di valutazione delle rimanenze

1. il metodo dei costi standard;
2. il metodo del prezzo al dettaglio;
3. il metodo del valore costante.

Si tratta di esempi di applicazione del principio della rilevanza previsto dall'articolo 2423, comma 4, Codice civile.

5.5 OIC 14 – Le disponibilità liquide

La principale modifica apportata all'OIC 14 ha riguardato la classificazione dei crediti che si generano nell'ambito della gestione accentrata della tesoreria come nel caso dei contratti di *cash pooling*.

Trattandosi di crediti di natura finanziaria (non aventi le stesse caratteristiche di liquidità delle disponibilità liquide) è stata considerata maggiormente appropriata la loro iscrizione in un'apposita voce denominata "*Attività finanziarie per la gestione accentrata della tesoreria*" da aggiungere alla voce "*Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazione*".

La classificazione dei crediti generati dalla gestione accentrata della tesoreria

5.6 OIC 15 e OIC 19 – Crediti e debiti

L'articolo 2426, comma 1, numero 8, del Codice civile ha previsto la rilevazione dei crediti e debiti in bilancio secondo il criterio del **costo ammortizzato**, tenendo conto del fattore temporale.

Il criterio del costo ammortizzato è stato inserito in sostituzione del criterio del valore presumibile di realizzazione per i crediti e del criterio del valore nominale per i debiti.

Il criterio del costo ammortizzato può non essere applicato:

- per i crediti e i debiti che hanno una scadenza inferiore ai 12 mesi;

ovvero

- quando i costi di transazione, le commissioni pagate tra le parti, gli aggi e disaggi sui prestiti obbligazionari, sui premi, sconti e ogni differenza tra valore iniziale e valore a scadenza sono di scarso rilievo.

Coloro che decidono di fare uso di queste semplificazioni devono darne notizia in nota integrativa.

Per il criterio del costo ammortizzato, l'OIC ha riportato le definizioni fornite dai principi contabili internazionali Ias-Ifrs definendo lo stesso come "*... il valore a cui l'attività o la passività finanziaria è stata valutata al momento della rilevazione iniziale al netto dei rimborsi di capitale, aumentato o diminuito dall'ammortamento cumulato utilizzando il criterio dell'interesse effettivo su qualsiasi differenza tra il*

Definizione di costo ammortizzato

valore iniziale e quello a scadenza e dedotta qualsiasi riduzione (operata direttamente o attraverso l'uso di un accantonamento) a seguito di una riduzione di valore o di irrecuperabilità".

Nella valutazione al costo ammortizzato (previsto per i crediti e i debiti ma non per i titoli di debito) è stato previsto l'obbligo di tenere conto del "fattore temporale".

Da questa previsione discende il procedimento di attualizzazione dei crediti e dei debiti con un tasso di interesse di mercato in sede di rilevazione iniziale (qualora il tasso di interesse desumibile dal contratto o dall'operazione si discosti significativamente dal tasso di interesse di mercato, sempreché gli effetti dell'attualizzazione producano effetti rilevanti sul bilancio).

Eliminazione dello scorporo degli interessi impliciti per i crediti commerciali oltre 12 mesi

Per le società che adottano il criterio del costo ammortizzato e l'attualizzazione, sono state eliminate le precedenti disposizioni sullo scorporo degli interessi impliciti nel caso di crediti commerciali con scadenza oltre i 12 mesi, non fruttiferi di interessi o con interessi irragionevolmente bassi, perché queste disposizioni sono state comprese sotto diversi presupposti e con diverse modalità applicative nella nuova metodologia di calcolo del costo ammortizzato e della connessa attualizzazione.

Le imprese che redigono in bilancio in forma abbreviata e le micro imprese hanno la facoltà di iscrivere i crediti al valore presumibile di realizzo e i debiti al valore nominale oppure possono optare per il criterio del costo ammortizzato.

Per le società che redigono il bilancio in forma abbreviata e le micro imprese, l'inclusione tra i risconti attivi dei costi di transazione iniziali risponde a criteri di omogeneità di trattamento rispetto a quanto previsto per gli aggi e i disaggi sui prestiti obbligazionari e a quanto previsto nella nuova versione dell'OIC 24 "Immobilizzazioni Immateriali", che non consente più l'iscrizione dei costi di transazione iniziale tra le immobilizzazioni immateriali.

Le novità per la rilevazione dei crediti

Per quanto concerne l'OIC 15, è stato previsto che, qualora un credito nasca da uno scambio di beni e servizi, esso deve rimanere iscritto tra i crediti dell'attivo circolante anche se la scadenza è postergata oltre l'anno.

Viceversa, gli elementi cardine per stabilire se un credito debba o meno rimanere iscritto in bilancio sono costituiti da:

- l'esistenza del diritto a ricevere flussi finanziari;
- l'esposizione ai rischi inerenti il credito stesso, nel caso di trasferimento di tale diritto.

In merito alle disposizioni transitorie di prima applicazione, coerentemente con quanto disposto dal D.lgs n. 139/2015, gli effetti derivanti dall'adozione del criterio del costo ammortizzato possono essere rilevati prospetticamente e quindi le nuove norme applicate ai debiti che sono iscritti in bilancio a partire dalla data di prima applicazione.

In caso contrario, il criterio del costo ammortizzato deve essere applicato

retroattivamente a tutti i debiti iscritti in bilancio alla data di prima applicazione.

A regime, la facoltà di applicare prospetticamente il criterio del costo ammortizzato è stata consentita anche alle società che redigono il bilancio in forma abbreviata e alle micro imprese che decidono di optare per il criterio del costo ammortizzato allo scopo di non imporre oneri eccessivi ovvero qualora debbano redigere il bilancio in forma ordinaria.

5.7 OIC 16 – Immobilizzazioni materiali

Nella nuova versione dell'OIC 16 l'Organismo Italiano di Contabilità ha meglio formulato e chiarito le regole da seguire al momento dell'iscrizione iniziale delle immobilizzazioni materiali.

A seguito delle novità che sono state introdotte dal D.Lgs n. 139/2015, il principio della funzione economica è stato sostituito con il principio della **prevalenza della sostanza economica sulla forma**.

Il momento di rilevazione iniziale delle immobilizzazioni materiali

In applicazione di questo principio, le immobilizzazioni devono essere rilevate inizialmente alla data in cui avviene il **trasferimento dei rischi e dei benefici connessi al bene acquisito** che, di solito, corrisponde al momento in cui si verifica il trasferimento del relativo titolo di proprietà. In ogni caso *“se, in virtù di specifiche clausole contrattuali, non vi sia coincidenza tra la data in cui avviene il trasferimento dei rischi e dei benefici e la data in cui viene trasferito il titolo di proprietà, prevale la data in cui è avvenuto il trasferimento dei rischi e dei benefici”* e, comunque, *“nell'effettuare tale analisi occorre analizzare tutte le clausole contrattuali”*.

A differenza della precedente versione, possono essere ammortizzati tutti i cespiti tranne quelli la cui utilità non si esaurisce, come i terreni e le opere d'arte. In questo modo, l'OIC 16 ha eliminato la facoltà di non ammortizzare i fabbricati non strumentali.

Il valore da ammortizzare

Le disposizioni dell'OIC 16 definiscono il **valore da ammortizzare** in base alla differenza esistente tra il costo dell'immobilizzazione e il valore residuo della stessa (il processo di ammortamento deve essere interrotto se, in seguito all'aggiornamento della stima, il valore residuo dovesse risultare pari o superiore al valore netto contabile).

Questa modifica consente di allineare il trattamento contabile dei fabbricati non strumentali a quello degli IAS *adopter* che, analogamente a quanto previsto per i soggetti ITA GAAP, non possono dedursi fiscalmente gli ammortamenti effettuati su tali fabbricati.

Infine si segnala che il nuovo principio contabile ha sostituito il termine *“fabbricati industriali”* con *“fabbricati strumentali”* e il termine *“fabbricati civili”* con *“fabbricati non strumentali”*.

5.8 OIC 17 – Il bilancio consolidato e metodo del patrimonio netto

Con la nuova versione dell'OIC 17 sono aumentati i casi di esonero dalla redazione del bilancio consolidato. Oltre a quanto sopra, è stata prevista:

- l'inclusione del rendiconto finanziario tra i documenti obbligatori del bilancio consolidato;
- l'eliminazione della voce delle immobilizzazioni immateriali "*differenza da consolidamento*", sostituita dalla voce "*avviamento*", a cui attribuire l'eventuale avviamento che scaturisce dall'allocazione della differenza da annullamento positiva;
- l'eliminazione della possibilità di imputare il residuo della differenza da annullamento positiva non allocabile sulle attività e passività separatamente identificabili e sull'avviamento della controllata a detrazione della riserva di consolidamento e, quindi, alla conseguente imputazione di tale residuo interamente a conto economico;
- l'eliminazione della sezione straordinaria del conto economico.

5.9 OIC 20 – Titoli di debito

Nella nuova versione dell'OIC 20 è stata recepita l'introduzione del **criterio del costo ammortizzato** per la rilevazione e valutazione dei titoli di debito.

Il criterio del costo ammortizzato

Tuttavia, non è stato esteso l'obbligo previsto per crediti e debiti di tenere conto del fattore temporale alla valutazione dei titoli, nel presupposto che gli interessi generati dai titoli di debito, emessi da società private o rappresentati da titoli del debito pubblico, siano in linea con i tassi di mercato.

Il criterio del costo ammortizzato può non essere applicato nel caso in cui i relativi effetti sono irrilevanti (*ex* articolo 2423, comma 4, del Codice civile).

Pertanto, con riferimento ai titoli di debito detenuti in portafoglio per un periodo inferiore ai 12 mesi ed ai titoli di debito che sono detenuti durevolmente con costi di transazione o premi/scarti di sottoscrizione o negoziazione non significativi, il principio contabile non ha determinato dei cambiamenti rispetto alle precedenti prassi.

Viceversa, sono stati interessati dalle novità i titoli di debito che sono detenuti durevolmente con costi di transazione, i premi/scarti di sottoscrizione o negoziazione di importo rilevante.

Per le società che adottano il criterio del costo ammortizzato, sono state eliminate le precedenti disposizioni relative alla contabilizzazione di interessi, premi e scarti di sottoscrizione e negoziazione, perché le stesse sono ricomprese nella metodologia di calcolo del costo ammortizzato.

Per le società che redigono il bilancio in forma abbreviata e le micro imprese è stata semplificata la contabilizzazione di interessi, premi e scarti di sottoscrizione e negoziazione (qualora queste società si avvalgano della facoltà concessa dal legislatore di iscrivere i titoli di debito al costo di acquisto).

Gli effetti derivanti dall'adozione del criterio del costo ammortizzato possono essere rilevati prospetticamente. Nel caso in cui l'impresa decida di non avvalersi di questa facoltà, il criterio del costo ammortizzato deve essere applicato

retroattivamente a tutti i titoli che sono iscritti in bilancio alla data di prima applicazione.

5.10 OIC 21 – Partecipazioni

A seguito della modifica della disciplina relativa alle azioni proprie si rimanda per il trattamento di tale disciplina all'OIC 28 "Patrimonio netto".

Sono state introdotte specifiche voci di dettaglio relative ai rapporti intercorsi tra la società e le imprese sottoposte al controllo di controllanti (c.d. "imprese sorelle") nello schema di Stato patrimoniale e Conto economico.

È stata eliminata la previsione che consentiva la rilevazione dei dividendi già nell'esercizio di maturazione dei relativi utili qualora il bilancio della controllata fosse stato approvato dall'organo amministrativo della controllata anteriormente alla data di approvazione del bilancio da parte dell'organo amministrativo della controllante.

Per quanto concerne, invece, la determinazione del valore di presumibile realizzo delle partecipazioni non immobilizzate, sono state eliminate le considerazioni sull'andamento del valore di mercato delle partecipazioni rilevato successivamente alla chiusura dell'esercizio, in quanto il principio generale per la valutazione degli eventi successivi e il loro eventuale riflesso in bilancio è trattato nell'OIC 29.

5.11 OIC 23 – Lavori in corso di ordinazione

Il nuovo principio contabile n. 23 ha confermato le regole in tema di contabilizzazione dei lavori in corso su ordinazione di durata ultrannuale, in cui si prevede:

- l'applicazione del criterio della percentuale di completamento al verificarsi di determinate condizioni;
- l'applicazione del criterio della commessa completata in caso contrario.

Per i lavori in corso su ordinazione di durata inferiore all'anno, è stata confermata la possibilità di:

- utilizzare il criterio della percentuale di completamento;

ovvero

- il criterio della commessa completata.

5.12 OIC 24 – Le immobilizzazioni immateriali

La nuova versione dell'OIC 24 ha previsto:

1. l'eliminazione dalla voce B.I.2 dall'attivo dello Stato patrimoniale dei costi di ricerca e pubblicità sostituita dalla voce "Costi di sviluppo";
2. la modifica relativa alla determinazione della vita utile dell'avviamento e dei costi di sviluppo.

Le principali novità introdotte dal principio contabile OIC n. 21

I criteri utilizzabili per la valutazione delle commesse

Eliminazione della voce relativa ai costi di ricerca e pubblicità

Con riferimento al primo punto, la voce B.I.2 relativa ai costi di ricerca e pubblicità è stata eliminata in quanto questi costi non sono più capitalizzabili (viceversa, nella precedente versione 2014, l'OIC 24 prevedeva la possibilità di capitalizzare i costi di pubblicità relativi ad operazioni non ricorrenti e ad azioni dalle quali la società ha la ragionevole aspettativa di importanti e duraturi ritorni economici).

La modifica legislativa alla voce B.I.2 ha escluso la possibilità di operare una generica capitalizzazione dei costi di pubblicità, ma consente quella relativa ai costi di impianto e ampliamento.

Pertanto, i costi di pubblicità precedentemente capitalizzati, qualora soddisfino i requisiti stabiliti per la capitalizzazione dei costi di impianto e ampliamento, potranno essere riclassificati dalla voce B.I.2 alla voce B.I.1 *“Costi di impianto e di ampliamento”*.

Viceversa, i costi di pubblicità che non sono in grado di soddisfare i requisiti per la capitalizzazione tra i costi di impianto e di ampliamento, devono essere eliminati dalla voce B.I.2 dell'attivo dello Stato patrimoniale e trattati secondo le disposizioni di prima applicazione stabilite nella nuova versione dell'OIC 24.

Il D.Lgs n. 139/2015 ha eliminato il riferimento ai costi di ricerca dalla voce B.I.2 dello Stato patrimoniale.

La precedente versione dell'OIC 24 prevedeva la distinzione tra:

- costi di ricerca di base, non capitalizzabili;
- costi di ricerca applicata, capitalizzabili;
- costi di sviluppo, capitalizzabili.

Non essendo più prevista la voce *“costo di ricerca”* sono state aggiornate le definizioni di costo di ricerca e di costo di sviluppo, eliminando il riferimento al costo di ricerca applicata.

Venendo meno la categoria della ricerca applicata, è stata aggiornata la definizione di costo di ricerca di base, adeguandola a quella contenuta nei principi contabili internazionali e specificando che questo costo è normalmente sostenuto in un momento antecedente a quello in cui è chiaramente definito e identificato il prodotto o processo che si intende sviluppare.

La definizione dei costi di ricerca e sviluppo

Nella definizione di costo di sviluppo è stato altresì chiarito che questo è il risultato dell'applicazione della ricerca di base.

Pertanto, in sede di prima applicazione del nuovo OIC 24, i costi di ricerca applicata, capitalizzati in esercizi precedenti all'entrata in vigore dell'OIC 24 del 2016 (ovvero antecedentemente al 1° gennaio 2016), continuano ad essere iscritti nella voce B.I.2 *“Costi di sviluppo”* se soddisfano i criteri di capitalizzabilità (si rimanda al paragrafo 49 del nuovo OIC 24 per ulteriori precisazioni).

Inoltre, con l'introduzione del criterio del costo ammortizzato è stata introdotta una modifica alla disciplina relativa ai costi accessori su finanziamenti, con l'eliminazione dall'OIC 24 dei costi accessori su finanziamenti dalla voce *“Altre”* immobilizzazioni immateriali.

Un'altra importante novità introdotta dal decreto concerne nella modifica alla determinazione della vita utile dell'avviamento.

Sul punto, il novellato articolo 2426, comma 6, del Codice civile prevede la necessità di ammortizzare l'avviamento sulla base della relativa vita utile ovvero, in caso di impossibilità di stimare quest'ultima, in un periodo non superiore a 10 anni (viceversa, la precedente versione del principio in esame prevedeva l'ammortamento dell'avviamento entro un periodo di 5 anni, ed, inoltre, consentiva di ammortizzare sistematicamente l'avviamento in un periodo limitato di durata superiore, a condizione che non superasse la durata per l'utilizzazione di questo attivo e fosse fornita adeguata motivazione nella nota integrativa).

La novità sostanziale introdotta dal legislatore sta nel fatto che, rispetto all'approccio precedente, vi è stata un'inversione nel processo di stima della vita utile dell'avviamento.

In particolare, mentre il precedente disposto del Codice civile richiamava la necessità di stimare la vita utile dell'avviamento solo nei casi in cui il limite di 5 anni non ne fosse rappresentativo, il novellato Codice civile prevede la necessità di determinare la vita utile dell'avviamento e, solo quando questa non può essere stimata attendibilmente, è riconosciuta la necessità di procedere all'ammortamento dell'avviamento lungo un periodo di 10 anni.

Gli avviamenti rilevati nei bilanci 2015 non possono essere modificati.

Va in proposito ricordato che la precedente disciplina del codice faceva riferimento al concetto di periodo limitato di utilizzazione che sotto il profilo tecnico è equivalente alla nozione di vita utile prevista nella nuova norma. La vita utile, infatti, rappresenta anch'essa un periodo limitato di utilizzazione.

Il vero elemento innovativo del novellato codice civile sta nell'esplicito richiamo alla necessità di effettuare una stima della vita utile e che essa risulti attendibile.

In ogni caso l'OIC ha ritenuto opportuno mantenere il limite massimo dei 20 anni per la vita utile dell'avviamento.

5.13 OIC 25 – Imposte sul reddito

Il principio è stato modificato per tenere conto:

- delle novità introdotte nell'ordinamento nazionale dal D.lgs n. 139/2015;
- del coordinamento con altri principi contabili.

Per le società che redigono il bilancio in forma abbreviata occorre considerare che:

- le voci C.II. 5-bis "*Crediti tributari*" e C.II. 5-ter "*Imposte anticipate*" saranno esposte nell'attivo dello Stato patrimoniale sotto la voce C.II. "*Crediti*";
- la voce B.2 fondo "*per imposte, anche differite*" deve essere esposta nel passivo dello stato patrimoniale sotto la voce B "*Fondi per rischi e oneri*";
- la voce D.12 "*debiti tributari*" deve essere esposta nel passivo dello stato patrimoniale sotto la voce D "*Debiti*".

Nel conto economico del bilancio in forma abbreviata sono indicate le imposte

secondo lo schema previsto per il bilancio in forma ordinaria.

Le stesse semplificazioni si applicano nel bilancio delle micro imprese.

5.14 OIC 26 – Operazioni, attività e passività in valuta estera

Nell'OIC 26 sono stati aggiornati i riferimenti normativi in tema di conversione delle poste in valuta estera.

In particolare, il novellato comma 8-bis dell'articolo 2426 del Codice civile prevede che *“le attività e le passività monetarie in valuta sono iscritte al cambio a pronti alla data di chiusura dell'esercizio; i conseguenti utili o perdite su cambi devono essere imputati al conto economico e l'eventuale utile netto è accantonato in apposita riserva non distribuibile fino al realizzo. Le attività e passività in valuta non monetaria devono essere iscritte al cambio vigente al momento del loro acquisto”*.

Nella nuova versione dell'OIC 26 è stata inserita la disciplina delle coperture del rischio di cambio di operazioni programmate altamente probabili o impegni irrevocabili attraverso strumenti finanziari non derivati. In particolare, è stata estesa, in via analogica, la disciplina prevista per la contabilizzazione delle operazioni di copertura attraverso strumenti finanziari derivati di cui all'OIC 32 a queste operazioni, in quanto il rischio di cambio potrebbe essere coperto anche attraverso strumenti finanziari non derivati in valuta.

5.15 OIC 28 – Patrimonio netto

La nuova versione dell'OIC 28 ha recepito le novità legislative in linea con quelle della prassi internazionale, relative all'articolo 2357-ter del Codice civile per cui le azioni proprie non saranno più iscritte nell'attivo patrimoniale della società in contropartita di una riserva indisponibile di patrimonio netto, ma dovranno essere direttamente ridotte dal patrimonio netto attraverso una riserva negativa.

Pertanto, nella nuova versione dell'OIC 28, l'acquisto (e la vendita) di azioni proprie è considerato come un decremento (o incremento) di patrimonio netto, e di conseguenza è stata prevista l'imputazione direttamente a patrimonio netto delle eventuali differenze tra il valore contabile della riserva negativa per azioni proprie ed il valore di realizzo delle azioni alienate.

5.16 OIC 31 – Fondi per rischi e oneri e TFR

E' stata eliminata la disposizione che precludeva l'attualizzazione dei fondi rischi e oneri. Tuttavia è stato ritenuto opportuno chiarire che l'orizzonte temporale è uno degli elementi di cui si può tener conto nella stima di quei fondi oneri che hanno le caratteristiche di previsione di un esborso nel lungo periodo e che derivano da un'obbligazione legale certa. Ciò nei limiti in cui la stima dell'ammontare e della data dell'esborso sono attendibilmente stimabili. Per questi, fondi oneri il valore del denaro connesso all'orizzonte temporale di lungo periodo può costituire un elemento rilevante della stima.

**La nuova
modalità di
iscrizione delle
azioni proprie**

**Principali novità
introdotte dal
principio
contabile n. 31**

Questa previsione, applicabile ai soli fondi oneri, è stata prevista come facoltativa, proprio perché non in tutti i casi la stima del valore del denaro legato ad un lungo orizzonte temporale è un elemento rilevante.

5.17 OIC 32 – Derivati

La valorizzazione al fair value

Con il nuovo OIC 32 è stata introdotta la valorizzazione al *fair value* degli strumenti finanziari derivati anche incorporati in altri strumenti finanziari.

L'Organismo Italiano di Contabilità ha elaborato *ex novo* il principio contabile n. 32, relativo agli "Strumenti finanziari derivati" con conseguente eliminazione dell'OIC 3, relativo alle "informazioni sugli strumenti finanziari da includere nella nota integrativa e nella relazione sulla gestione".

Le novità introdotte dal D.lgs n. 139/2015 sulla rappresentazione in bilancio dei derivati possono riassumersi nei seguenti istituti:

Principali novità

- previsione di specifiche voci relative agli strumenti finanziari derivati nello Stato patrimoniale e nel Conto economico;
- obbligo di valutazione al *fair value* di tutti i contratti derivati;
- possibilità di attivare i due seguenti istituti di copertura contabile, se si considera sussistente la copertura in presenza, fin dall'inizio, di una stretta e documentata correlazione tra le caratteristiche dell'elemento o dell'operazione coperti e quelle dello strumento di copertura:
 - copertura dei flussi finanziari di un altro strumento finanziario o di un'operazione programmata;
 - copertura del *fair value* che consiste nella copertura del rischio di variazioni dei tassi di interesse o dei tassi di cambio o dei prezzi di mercato o contro il rischio di credito;
- definizioni di "attività finanziaria", "passività finanziaria", "strumento finanziario", "strumento finanziario derivato", "*fair value*" e "modello e tecnica generalmente accettati";
- equiparazione al contratto derivato di quei contratti collegati a merci che conferiscono all'una o all'altra parte contraente il diritto di procedere alla liquidazione del contratto per contanti o mediante altri strumenti finanziari, ad eccezione del caso in cui si verificano contemporaneamente le seguenti condizioni:
 - il contratto sia stato concluso e sia mantenuto per soddisfare le esigenze previste dalla società che redige il bilancio di acquisto, di vendita o di utilizzo delle merci;
 - il contratto sia stato destinato a tale scopo fin dalla sua conclusione;
 - si prevede che il contratto sia eseguito mediante consegna della merce.
- scorporo dei derivati incorporati in altri strumenti finanziari;
- modalità di valutazione al *fair value* da determinarsi come segue:
 - valore di mercato, per gli strumenti finanziari per i quali è possibile individuare facilmente un mercato attivo;
 - qualora il valore di mercato non sia facilmente individuabile per uno

strumento, ma possa essere individuato per i suoi componenti o per uno strumento analogo, il valore di mercato può essere derivato da quello dei componenti o dello strumento analogo;

- al valore che risulta da modelli e tecniche di valutazione generalmente accettati, per gli strumenti per i quali non sia possibile individuare facilmente un mercato attivo; tali modelli e tecniche di valutazione devono assicurare una ragionevole approssimazione al valore di mercato.

E' stata prevista la possibilità di designare le coperture e separare i derivati incorporati utilizzando le informazioni disponibili al 1° gennaio 2016. Inoltre per la designazione delle coperture nei casi in cui, dopo aver fatto ogni ragionevole sforzo, non è stato fattibile procedere alla verifica utilizzando le informazioni disponibili al 1° gennaio 2016, è stato consentito di procedere alla designazione della relazione di copertura se i criteri di ammissibilità sono soddisfatti alla data di chiusura del bilancio dell'esercizio di prima applicazione.

5.18 OIC 29 – Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio

La nuova versione del principio contabile n. 29 ha chiarito che l'effetto del cambiamento di principi contabili deve essere determinato retroattivamente nell'esercizio in cui viene adottato il nuovo principio contabile.

In particolare, gli effetti devono essere contabilizzati sul saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio 2016 e solitamente la rettifica viene rilevata negli "utili portati a nuovo", ovvero in un'altra componente del patrimonio netto qualora si ritenga più appropriato.

Tuttavia, l'articolo 12 del D.lgs n. 139/2015 ha previsto una disciplina transitoria, in deroga alla norma generale, che consente di applicare prospetticamente il criterio del costo ammortizzato per la valutazione di crediti, debiti e titoli immobilizzati e la disciplina dell'ammortamento dell'avviamento.

Ai soli fini comparativi, l'OIC ha richiesto di rettificare i dati comparativi dell'esercizio precedente come se il nuovo principio contabile fosse sempre stato applicato. La società, tuttavia, non deve rettificare i dati comparativi se dopo aver fatto ogni ragionevole sforzo non risulti fattibile determinare l'effetto di competenza dell'esercizio precedente ovvero risulti eccessivamente oneroso; oppure qualora non sia fattibile determinare l'effetto cumulato pregresso del cambiamento di principio contabile la società deve applicare il nuovo principio contabile a partire dalla prima data in cui ciò risulti fattibile.

Inoltre:

- sono state riviste le informazioni da fornire in nota integrativa (per esempio non è più necessario fornire il prospetto economico patrimoniale sintetico pro forma che evidenziava le voci dell'esercizio precedente, impattate dal nuovo principio contabile;
- è stato specificato che quando è difficile distinguere tra un cambiamento di

Applicazione retroattiva

Applicazione prospettica

I dati comparativi

principio contabile e di stima, il cambiamento è trattato come un cambiamento di stima.

- è stata fornita una definizione di errore rilevante allineata a quella dello IAS 8;
- è stato previsto che la correzione di errori rilevanti commessi in esercizi precedenti è contabilizzata sul saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio in cui si individua l'errore, mentre gli errori irrilevanti sono contabilizzati a conto economico;
- è stato previsto, ai soli fini comparativi, che se l'errore è stato commesso nell'esercizio precedente, i dati comparativi devono essere rideterminati. Tuttavia anche in questo caso sono state previste delle agevolazioni quando non è fattibile determinare o l'effetto di competenza dell'esercizio precedente o l'effetto cumulato pregresso dell'errore.

6 RIFLESSI FISCALI DELLE NUOVE CONTABILIZZAZIONI

Con riferimento agli effetti derivanti sulla determinazione delle basi imponibili IRES ed IRAP, l'articolo 11 del D.Lgs. n. 139/2015 ha stabilito che *"dall'attuazione del presente decreto non devono derivare nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica"* (cd. clausola di invarianza finanziaria). Questa disposizione, nel prevedere la non emersione di oneri a carico della finanza pubblica, determinerebbe la necessità di gestire un doppio binario tra i valori contabili e quelli fiscali.

A quest'ultimo riguardo occorre considerare che, in data 2 febbraio 2016, il Governo ha depositato in Commissione Affari Costituzionali del Senato un pacchetto di emendamenti al disegno di legge di conversione del DL n. 244/2016 (c.d. "Milleproroghe"). Tra le proposte di modifica (nel frattempo approvate dal Senato in data 16 febbraio 2017 e in attesa di conversione) ci sono anche le tanto attese norme di coordinamento della disciplina fiscale (IRES ed IRAP) con le disposizioni civilistiche introdotte dal citato D.Lgs. n. 139/2015, che consentirebbero di evitare la gestione del doppio binario civilistico-fiscale.

Ai fini IRES l'emendamento estenderebbe il principio di "derivazione rafforzata" tipico dei soggetti "IAS adopter" anche ai soggetti che adottano gli standard contabili nazionali (cosiddetti soggetti "ITA Gaap", riconoscendo ai fini fiscali le regole di qualificazione, classificazione e imputazione temporale previsti dai principi contabili nazionali adottati, anche in deroga alle disposizioni del Tuir.

In conseguenza dell'estensione del principio di derivazione rafforzata anche per i soggetti che adottano i nuovi OIC, le rappresentazioni di bilancio fondate sul principio di prevalenza della sostanza sulla forma dovrebbero essere riconosciute anche ai fini fiscali.

Verrebbe inoltre modificato l'articolo 109, comma 4 del Tuir prevedendo la necessità di considerare come imputati a conto economico i componenti di reddito che sono rilevati direttamente a patrimonio netto in base ai nuovi OIC.

Inoltre, ai fini IRAP, l'emendamento prevede l'eliminazione dalle voci "A" e "B" di conto economico degli effetti derivanti dall'eliminazione dell'area straordinaria del conto economico (E20 ed E21) con riferimento ai componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti d'azienda o di rami d'azienda. Ai fini

**Il principio di
"derivazione
rafforzata"**

IRES la sterilizzazione di tali poste dovrebbe valere anche nell'ambito dell'articolo 96 del Tuir, mantenendo pertanto l'irrelevanza ai fini della determinazione del ROL.