

Rendiconto obbligatorio e addio all'area straordinaria

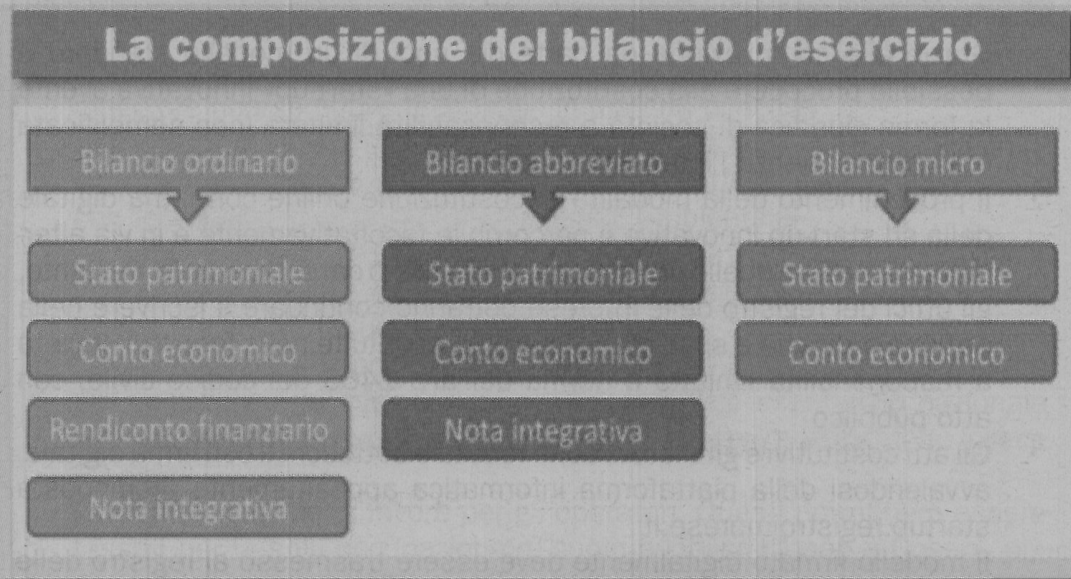
Pagina a cura
di ANDREA FRADEANI

Cambia il volto dei conti annuali. La bozza dell'Oic 12 - Composizione e schemi del bilancio d'esercizio offre alla comunità bilancistica, in conseguenza delle disposizioni introdotte dal dlgs 139/2015, le istruzioni per la corretta compilazione dei prospetti che lo costituiscono. Le principali novità riguardano: l'obbligo di redazione, per la forma ordinaria, del rendiconto finanziario; la previsione, per le imprese di minori dimensioni, di un bilancio privo della nota integrativa; la scomparsa, dal conto economico, dell'area straordinaria.

Gli schemi di bilancio. L'art. 2423 c.c. recita ora che «gli amministratori devono redigere il bilancio di esercizio, costituito dallo stato patrimoniale, dal conto economico, dal rendiconto finanziario e dalla nota integrativa». Lo schema che illustra e spiega la dinamica finanziaria aziendale diviene quindi, a partire dai periodi amministrativi iniziati il 1° gennaio 2016 o in data successiva, non solo obbligatorio bensì acquisisce pure, in linea con gli standard internazionali, dignità di autonomo prospetto (ora era offerto, nel caso di conformità ai principi contabili nazionali, in nota integrativa).

Contrariamente a quanto previsto per gli altri prospetti quantitativi, non viene però imposto un contenuto rigido e dettagliato: il nuovo art. 2425-ter c.c. si limita, infatti, a illustrarne la struttura precisando come da questo debbano risultare, per l'esercizio rendicontato e per quello precedente, «l'ammontare e la composizione delle disponibilità liquide, all'inizio e alla fine dell'esercizio, e i flussi finanziari dell'esercizio derivanti dall'attività operativa, da quella di investimento, da quella di finanziamento, ivi comprese le operazioni con i soci». L'Organismo italiano di contabilità sarà quindi chiamato ad aggiornare il recente Oic 10 - Rendiconto finanziario per adeguarlo alle nuove norme civilistiche; le modifiche dovrebbero essere, in ogni caso, secondarie vista sia la genericità delle previsioni contenute nell'art. 2425-ter c.c. che la recente emanazione dello standard citato.

Il dlgs 139/2015 ha introdotto la facoltà, in relazione alle società che nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non abbiano superato due dei limiti previsti dall'art. 2435-ter c.c. (totale dell'attivo di € 175.000, ricavi delle vendite e delle prestazioni di € 350.000 e cinque



Impatti tributari su Irap e Rol

La scomparsa della lettera E dal conto economico non ha conseguenze solamente economico-aziendali, esistono infatti pure impatti tributari che a oggi, in mancanza di interventi ufficiali, sono di difficile previsione. Iniziamo dall'Irap. Come noto la sua base imponibile è data, ai sensi dell'art. 5 del dlgs 446/1997, dalla differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) dell'art. 2425 c.c. (con l'esclusione delle voci di cui ai numeri 9, 10 lettere c e d, 12 e 13). La riclassificazione delle voci inciderà, necessariamente, sul meccanismo di calcolo dell'imposta regionale rendendo quindi rilevanti costi e ricavi che prima non lo erano. Perderà gran parte del suo senso, inoltre, il quarto comma dello stesso art. 5 laddove, con finalità essenzialmente

antielusive, si consideravano nella base imponibile i componenti reddituali classificati in voci che non vi avrebbero concorso, per esempio proprio quelli dell'area ex straordinaria, se correlati a componenti rilevanti per la determinazione dell'Irap nei periodi d'imposta precedenti o successivi.

L'uscita di scena della lettera E del conto economico potrà avere conseguenze anche in termini di deducibilità degli interessi passivi ai fini Ires. L'art. 96 del Tuir la lega, infatti, al risultato operativo lordo della gestione caratteristica ossia la differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) dell'art. 2425 c.c. (con l'esclusione sia delle voci di cui alle lettere a e b del numero 10 che dei canoni di locazione finanziaria).

dipendenti occupati in media durante l'esercizio), di redigere il cosiddetto bilancio delle «micro imprese». Si tratta di un rendiconto derivato da quello in forma abbreviata, privo però della nota integrativa a patto di offrire, in calce allo stato patrimoniale, le informazioni previste dai numeri 9 e 16 dell'art. 2427 c.c. (ossia gli impegni, le garanzie e le passività potenziali nonché i compensi, le anticipazioni e le garanzie verso amministratori e sindaci). La facoltà in parola interesserà la maggior parte delle società di capitali italiane: l'analisi d'impatto allegata alla relazione illustrativa allo schema di decreto legislativo stimava il numero delle micro imprese, sulla base dei dati dell'anno 2013, in poco più di 530.000 ossia il 60% dei conti annuali da depositare al Registro delle imprese. Una semplificazione dai vantaggi ancora tutti da valutare a fronte, purtroppo, di un impoverimento certo e significativo della comunicazione economico-finanziaria nazionale.

Le nuove voci di stato patrimoniale e conto economico. Il dlgs 139/2015 modifica numerose voci sia dello

stato patrimoniale che del conto economico. Il primo prospetto perde, in primo luogo, i conti d'ordine (sostituiti, ma in maniera non perfettamente sovrapponibile, con l'ampliamento delle informazioni sugli impegni, le garanzie e le passività potenziali richieste, in nota integrativa, dal numero 9 dell'art. 2427 c.c.). Dalle immobilizzazioni immateriali scompaiono i costi di ricerca e di pubblicità mentre per le partecipazioni, i crediti e i debiti viene richiesta l'evidenza di quanto riferibile alle imprese sottoposte al controllo delle controllanti. Scompare ogni riferimento alle azioni proprie, tanto in termini di attività quanto con riferimento alla riserva per il loro acquisto, a fronte della rilevazione (ribadita, peraltro, dalla recentissima bozza dell'Oic 28 - Patrimonio netto) della rettifica del patrimonio netto attraverso la peculiare riserva negativa per azioni proprie in portafoglio. Il criterio di valutazione del costo ammortizzato e le disposizioni in tema di derivati ha determinato, rispettivamente, la scomparsa degli aggi/disaggi sui prestiti e l'introduzione di voci quali quelle relative agli strumenti finanziari derivati

attivi e passivi nonché la riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi.

Anche il conto economico ha subito delle modifiche. In primo luogo sui proventi e oneri finanziari: sono ora distinti, con scelta simmetrica rispetto a quanto visto per lo stato patrimoniale, quelli riferibili alle imprese sottoposte al controllo delle controllanti. Compaiono, inoltre, specifiche voci per la rivalutazione e svalutazione degli strumenti finanziari derivati. La modifica più importante è però un'altra: l'eliminazione dei proventi e oneri straordinari.

La riclassificazione degli oneri straordinari. Dal 1° gennaio 2016 sono scomparsi gli oneri straordinari: è stata infatti depennata, con un colpo di spugna ispirato dalla logica dei principi contabili internazionali, la lettera E del conto economico (rendendo difficile al lettore del bilancio, di conseguenza, la comprensione della qualità del reddito intesa in termini di ripetibilità dello stesso). L'Organismo italiano di contabilità si è quindi preoccupato, nella bozza dell'Oic 12, di regolamentare proprio la ricollocazione dei componenti straordinari, che, a nostro avvi-

so, manterranno tale qualifica in seno alla contabilità generale, fra le voci residue del conto economico. Lo standard setter ha previsto una doppia via: per alcune voci è definita una collocazione univoca ex ante, per altre sarà invece il redattore a individuarne, sulla base dell'evento che le ha generate, la corretta classificazione. Iniziamo dal primo gruppo. Nelle voci A.5) Altri ricavi e proventi e B.14) Oneri diversi di gestione confluiscono, per esempio, le plusvalenze e minusvalenze da cessione, espropri di cespiti od operazioni straordinarie (anche in virtù di conferimenti, fusioni, scissioni e altre vicende societarie eccezionali) purché non riguardino, però, parte significativa delle partecipazioni o di titoli nel qual caso infatti, prevalendo la natura finanziaria, confluiranno nella lettera C) Proventi e oneri finanziari. Quest'ultima accoglierà pure i componenti reddituali derivanti dalla ristrutturazione del debito. Sempre nella voce A.5) troveranno collocazione, inoltre, i rimborsi assicurativi, le liberalità e i contributi ricevuti, l'acquisizione a titolo definitivo di caparre mentre nella B.14) si collocheranno gli oneri per multe, ammende e penalità da eventi estranei alla gestione, imprevedibili e occasionali, nonché per le perdite di caparre. Il secondo gruppo, ossia le voci che dovrà riclassificare il redattore, comprende i seguenti casi: gli oneri relativi a ristrutturazioni aziendali, iscrivibili nelle voci B.9) Per il personale e B.13) Altri accantonamenti a seconda che siano legati ai dipendenti o ad accantonamenti generici; le sopravvenienze attive o passive da fatti naturali o estranei alla gestione inerenti furti e ammanchi di beni, controversie o rotture di contratti, potendo interessare beni e fattispecie differenti; le plusvalenze e le minusvalenze da svalutazioni e rivalutazioni di natura straordinaria, riferibili come noto a differenti poste di bilancio quali, per esempio, partecipazioni, titoli o magazzino. Per le imposte di esercizi precedenti, lo standard in consultazione prevede una distinzione secondo la loro natura: per quelle dirette gli oneri sopravvenuti (imposta, sanzioni e pure interessi) o la differenza, positiva o negativa, rispetto al fondo stanziato sono collocati nella voce 20) Imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate; nel caso d'imposte indirette, invece, le sopravvenienze e i relativi oneri accessori o le differenze rispetto ai fondi finiscono, a seconda del segno, nelle voci A.5) e B.14).