



**KANZLEI AUSSERHOFER**

## **TEMI SOTTO LALENTE**

### **Economia & tributi**

Novità del DLgs. 18.8.2015 n. 139 in materia di bilancio d'esercizio ..... 2

I contenuti della presente circolare sono meramente a titolo informativo e non rappresentano una consulenza di natura fiscale o giuridica. Per le informazioni fornite non si assumono alcune responsabilità.



**CIRCOLARE 9/2015**

## ECONOMIA & TRIBUTI

# NOVITÀ DEL DLGS. 18.8.2015 N. 139 IN MATERIA DI BILANCIO D'ESERCIZIO

### Premessa

Il DLgs. 18.8.2015 n. 139 (c.d. “decreto bilanci”), pubblicato sulla G.U. 4.9.2015 n. 205, ha dato attuazione alla direttiva 2013/34/UE, per la parte relativa al bilancio d’esercizio e al bilancio consolidato delle società di capitali e degli altri soggetti che adottano la medesima disciplina.

Il DLgs. 139/2015 integra e modifica, tra l’altro, il codice civile, con lo scopo di allineare le norme ivi contenute alle disposizioni della direttiva, ed è destinato a determinare numerosi e rilevanti impatti ai fini della redazione del bilancio d’esercizio delle società di capitali, a decorrere dagli esercizi finanziari aventi inizio a partire **dall’1.1.2016**.

Di seguito si fornisce un riepilogo delle principali novità introdotte dal DLgs. 139/2015 in materia di bilancio d’esercizio, avuto riguardo:

- ai documenti che compongono il bilancio;
- ai principi di redazione del bilancio;
- al contenuto dello Stato patrimoniale e del Conto economico;
- ai criteri di valutazione;
- al contenuto della Nota integrativa;
- al bilancio delle imprese di dimensioni minori;
- alla Relazione di revisione.

### Documenti che compongono il bilancio

Il DLgs. 139/2015 stabilisce che il bilancio d’esercizio è costituito, oltre che dallo Stato patrimoniale, dal Conto economico e dalla Nota integrativa, anche dal **Rendiconto finanziario**.



La redazione di tale ultimo documento, finora soltanto raccomandato dai principi contabili nazionali, diviene, quindi, obbligatoria per tutte le imprese di maggiori dimensioni, in considerazione della sua rilevanza informativa. Sono esonerati le società che redigono il bilancio in forma abbreviata ex art. 2435-bis c.c.

## Principi di redazione del bilancio

Il DLgs. 139/2015 modifica l'art. 2423-bis c.c., eliminando la disposizione in base alla quale la valutazione delle voci deve essere fatta "tenendo conto della funzione economica dell'elemento dell'attivo o del passivo considerato" e stabilendo che "la rilevazione e la presentazione delle voci è effettuata tenendo conto della sostanza dell'operazione o del contratto".

Viene, quindi, conferita chiarezza al **principio di prevalenza della sostanza sulla forma**, il quale implica che gli eventi e i fatti di gestione siano rilevati sulla base della loro sostanza economica, cioè l'essenza, la vera natura, e non sulla base degli aspetti meramente formali.

### Leasing

L'introduzione piena, nel nostro ordinamento, del principio di prevalenza della sostanza sulla forma porterebbe a contabilizzare le operazioni di leasing secondo il c.d. metodo finanziario.

Per contro, il DLgs. 139/2015 non ha apportato modifiche all'art. 2427 co. 1 n. 22 c.c. (che individua l'informativa da riportare in Nota integrativa con riferimento ai contratti di locazione finanziaria), circostanza che presuppone l'adozione del c.d. metodo patrimoniale.

Il legislatore ha, infatti, preferito mantenere l'attuale impianto normativo. Per i soggetti che redigono il bilancio in base alle disposizioni civilistiche e ai principi contabili nazionali, rimane, quindi, invariato l'attuale trattamento contabile delle operazioni di locazione finanziaria, basato sulla forma giuridica del contratto.

## Contenuto dello Stato patrimoniale e del Conto economico

### Conti d'ordine

Il DLgs. 139/2015 elimina la disposizione che richiede di indicare in calce allo Stato patrimoniale, tra i conti d'ordine, le garanzie prestate, gli impegni assunti e i beni di terzi presso l'impresa. Per contro, viene stabilito che l'informativa su impegni, garanzie e passività potenziali deve essere fornita nella Nota integrativa.

## Componenti di reddito di natura straordinaria

Il DLgs. 139/2015 elimina le voci E.20 ed E.21 del Conto economico, dedicate ai proventi e agli oneri straordinari. In Nota integrativa si richiede che siano fornite informazioni circa “l’importo e la natura dei singoli elementi di ricavo o di costo di entità o incidenza eccezionali”.

## Criteri di valutazione

### Azioni proprie

Il DLgs. 139/2015 ha allineato il trattamento contabile delle azioni proprie alla prassi internazionale, quindi:

- non consente l’iscrizione nell’attivo di Stato patrimoniale delle azioni proprie;
- stabilisce che “l’acquisto di azioni proprie comporta una riduzione del patrimonio netto di eguale importo, tramite l’iscrizione nel passivo del bilancio di una specifica voce, con segno negativo”.

Si prevede, quindi, che le azioni proprie siano rilevate in bilancio a diretta riduzione del patrimonio netto.

### Crediti, debiti e titoli - Criterio del costo ammortizzato

Viene introdotto il metodo del costo ammortizzato per la valutazione dei crediti, dei debiti e dei titoli. In particolare, il DLgs. 139/2015 stabilisce che “le immobilizzazioni rappresentate da titoli sono rilevate in bilancio (anziché al costo, ndr) con il criterio del costo ammortizzato, ove applicabile”, cioè soltanto nel caso in cui le caratteristiche del titolo lo consentano.

#### Definizione di costo ammortizzato

Il DLgs. 139/2015 rinvia, per la definizione di “costo ammortizzato”, ai principi contabili internazionali adottati dall’Unione europea. Rileva, quindi, lo IAS 39 (§ 9), secondo cui “il costo ammortizzato di un’attività o passività finanziaria è il valore a cui è stata misurata al momento della rilevazione iniziale l’attività o la passività finanziaria al netto dei rimborsi di capitale, aumentato o diminuito dall’ammortamento complessivo utilizzando il criterio dell’interesse effettivo su qualsiasi differenza tra il 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”.

### **Soggetti esonerati dall'adozione del metodo del costo ammortizzato**

Il legislatore ha esonerato le società che redigono il bilancio in forma abbreviata dall'obbligo di adottare il metodo del costo ammortizzato. Tali imprese potranno, quindi, continuare ad applicare la metodologia attualmente vigente, che prevede l'iscrizione dei titoli al costo di acquisto, dei crediti al valore di presumibile realizzo e dei debiti al valore nominale.

### **Costi di ricerca e pubblicità**

Il DLgs. 139/2015 elimina i costi di ricerca e di pubblicità (attualmente iscrivibili, alle condizioni previste dal documento OIC 24, nella voce B.I.2 dell'attivo di Stato patrimoniale) dagli oneri pluriennali capitalizzabili tra le immobilizzazioni immateriali. I costi in esame costituiranno, quindi, costi di periodo e dovranno essere rilevati a Conto economico nell'esercizio del loro sostenimento.

### **Costi di sviluppo**

Il DLgs. 139/2015 modifica la disciplina dei costi di sviluppo, con particolare riferimento al periodo di ammortamento. Per effetto delle modifiche in esame, i costi di sviluppo non devono più essere ammortizzati entro un periodo non superiore a cinque anni (come prevede la norma attualmente in vigore), bensì devono essere ammortizzati in funzione della loro vita utile. Soltanto nei casi eccezionali in cui la vita utile non possa essere stimata attendibilmente, i costi di sviluppo sono ammortizzati entro un periodo non superiore a cinque anni.

### **Avviamento**

Il DLgs. 139/2015 modifica la disciplina dell'avviamento, con particolare riferimento al periodo di ammortamento. Per effetto delle modifiche introdotte dal DLgs. 139/2015, l'avviamento non deve più essere ammortizzato entro un periodo di cinque anni, bensì deve essere ammortizzato in funzione della sua vita utile. Soltanto nei casi eccezionali in cui la vita utile non possa essere stimata attendibilmente, l'avviamento è ammortizzato entro un periodo non superiore a dieci anni.

## **Contenuto della Nota integrativa**

### **Ordine dell'informativa**

Il DLgs. 139/2015 stabilisce che "le informazioni in nota integrativa relative alle voci dello stato patrimoniale e del conto economico sono presentate secondo l'ordine in cui le relative voci sono indicate nello stato patrimoniale e nel conto economico". La disposizione riproduce quanto già previsto dal documento OIC 12 (§ 136).

## Informativa sui fatti avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio

Il DLgs. 139/2015 stabilisce che l'informativa sui fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio, che deve essere attualmente fornita nella Relazione sulla gestione, debba essere inserita nell'ambito della Nota integrativa. Le informazioni da indicare riguardano "la natura e l'effetto patrimoniale, finanziario ed economico dei fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio".

## Informativa sulla destinazione degli utili o la copertura delle perdite

Il DLgs. 139/2015 richiede di indicare in Nota integrativa nuove informazioni riguardanti "la proposta di destinazione degli utili o di copertura delle perdite".

## Bilancio delle imprese di dimensioni minori

### Bilancio abbreviato

Viene modificata la disciplina del bilancio abbreviato contenuta nell'art. 2435-bis c.c.

### Stato patrimoniale

Il DLgs. 139/2015 elimina la previsione secondo cui le società che redigono il bilancio in forma abbreviata sono tenute ad esporre nello Stato patrimoniale l'importo lordo delle immobilizzazioni materiali e immateriali, l'importo del fondo rettificativo (per ammortamenti e svalutazioni) e, conseguentemente, l'importo netto.

### Conto economico

Vengono integrati i riferimenti alle voci del Conto economico che possono essere raggruppate, in considerazione dell'inserimento delle nuove voci all'interno del relativo schema. In particolare, viene stabilito che le voci dedicate alle rivalutazioni e alle svalutazioni di strumenti finanziari derivati (D.18.d e D.19.d) possono essere raggruppate, rispettivamente, con le altre voci dedicate alle rivalutazioni e alle svalutazioni di attività finanziarie.

### Rendiconto finanziario

Il DLgs. 139/2015 stabilisce che "le società che redigono il bilancio in forma abbreviata sono esonerate dalla redazione del rendiconto finanziario".

### Nota integrativa

Vengono modificati gli obblighi di informativa in Nota integrativa previsti per le società che redigono il bilancio in forma abbreviata. In linea generale, si evidenzia che, mentre la norma attualmente in vigore individua le informazioni che possono essere omesse nella Nota integrativa dei bilanci redatti in forma abbreviata, la nuova formulazione individua le informazioni che devono essere fornite.

### Criteri di valutazione

Il DLgs. 139/2015 stabilisce che le società che redigono il bilancio in forma abbreviata hanno la facoltà di iscrivere i titoli al costo di acquisto, i crediti al valore di presumibile realizzo e i debiti al valore nominale. Le società in esame non sono, quindi, obbligate a valutare le poste di bilancio indicate secondo il criterio del costo ammortizzato.

### Bilancio delle micro imprese

Il DLgs. 139/2015 introduce, all'art. 2435-ter c.c., un nuovo regime semplificato per la redazione del bilancio delle imprese che non superano determinati limiti dimensionali (c.d. micro imprese).

### Presupposti per l'applicazione della norma

Sono considerate micro imprese le società che possono redigere il bilancio in forma abbreviata e 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.

### Schemi di bilancio e criteri di valutazione

Le micro imprese applicano la stessa disciplina delle società che redigono il bilancio in forma abbreviata, salvo le ulteriori semplificazioni per esse previste.

### Semplificazioni

Le micro imprese sono esonerate dalla redazione:

- del Rendiconto finanziario;
- della Nota integrativa, quando, in calce allo Stato patrimoniale, risultino:
  - l'informativa sugli impegni, le garanzie e le passività potenziali non risultanti dallo Stato patrimoniale;
  - l'informativa sui compensi, le anticipazioni e i crediti concessi agli amministratori e ai sindaci;
- della Relazione sulla gestione, quando, in calce allo Stato patrimoniale, risultino:

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

## Relazione di revisione

Il DLgs. 139/2015 amplia la nozione ed il contenuto del giudizio di coerenza della Relazione sulla gestione con il bilancio, che deve essere fornito dal soggetto incaricato di effettuare la revisione legale dei conti all'interno della Relazione di revisione.

Secondo la disposizione attualmente in vigore, la Relazione di revisione comprende, tra l'altro, "un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio".

Il DLgs. 139/2015 stabilisce che il revisore deve esprimersi anche sulla conformità della Relazione sulla gestione alle norme di legge.

Il giudizio deve contenere, inoltre, "una dichiarazione rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione legale, circa l'eventuale identificazione di errori significativi nella relazione sulla gestione".

Qualora siano identificati errori significativi, il revisore deve fornire "indicazioni sulla natura di tali errori".

## Decorrenza

Le disposizioni relative alla redazione del bilancio d'esercizio delle società di capitali, contenute nel DLgs. 139/2015, entreranno in vigore dall'1.1.2016 e si applicheranno ai bilanci relativi agli esercizi finanziari aventi inizio a partire da tale data.



## APPUNTAMENTI E SCADENZE

### Lunedì, 16 novembre 2015

IVA - Liquidazione periodica ottobre

IVA - Liquidazione periodica 3° trimestre

IVA - Dichiarazione d'intento

INPS - 3° rata contributi minimi per artigiani e commercianti

INPS - 3° rata contributi per lavoratori agricoli autonomi

INAIL - Versamento

### Mercoledì, 25 novembre 2015

Intrastat - Mensile ottobre

### Lunedì, 30 novembre 2015

Versamenti - 2° acconto (IRPEF, IRES, IRAP, „Cedolare Secca“, INPS)