



TeamSystem Review

| n. 243

Poste Italiane S.p.A.
Spedizione in abbonamento postale D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 N.46), art. 1, comma 1, DGB Pesaro

LYNFA® Gestione dello Studio

L'ERP per il tuo Studio Professionale

Gestione dello Studio, integrato in LYNFA, ti aiuta a controllare, gestire e sviluppare tutte le attività del tuo Studio, dall'acquisizione cliente al controllo di gestione, dai controlli anticiclaggio alla rilevazione di tempi e costi.

Pensato per realtà di qualsiasi dimensione, dalle più piccole a quelle con decine di posti di lavoro, Gestione dello Studio si adatta perfettamente alle tue esigenze.

Grazie a Gestione dello Studio ti sarà facile seguire tutti gli impegni, verificare lo stato di avanzamento delle attività e conoscere la redditività dello Studio.

Gestione dello Studio è l'equivalente di un ERP aziendale.

1. Funzionalità semplici per gestire **mandati e pratiche** in modo razionale.

2. Strumenti completi per **pianificare e redicontare** il tempo dedicato alle attività.

3. Automatismi integrati per fatturare rapidamente e senza errori.

4. Grafici chiari e intuitivi per conoscere e controllare il tuo business in modo consapevole.

Gestione dello Studio è il sistema integrato con il quale puoi:

- pianificare, controllare e gestire le attività dello Studio,
- governare e automatizzare i processi amministrativi e gestionali,
- attuare il controllo di gestione e l'analisi delle marginalità.

www.teamssystem.com

 **TeamSystem®**

TeamSystem
Review

Periodico
di informazione
fiscale

Editrice TeamSystem
Sede: Via Yuri Gagarin, 205 - 61122 Pesaro
Direttore Responsabile: Sergio Pellegrino
Reg. Trib. Pesaro n° 426/96

Redazione:

 **Euroconference**
Editoria

S.E. o O.

Riproduzione vietata

Schede operative

Le scritture di chiusura del bilancio	2
Regole di prima applicazione dei nuovi Principi: rottura di un paradigma?	22

Scadenzario

Scadenze del mese di aprile	27
-----------------------------	-----------

Le scritture di chiusura del bilancio

Il codice civile disciplina il bilancio di esercizio con gli articoli da 2423 a 2435-*bis*.

In particolare, le richiamate norme definiscono:

1. finalità del bilancio d'esercizio, cioè le linee guida che devono orientare gli amministratori nella redazione del bilancio d'esercizio. Esse dettano le regole di comportamento generale alle quali tutti i comportamenti operativi devono uniformarsi e sono sovraordinate rispetto a tutte le altre regole relative al bilancio;
2. principi di redazione del bilancio, quindi orientamenti di carattere tecnico relativi alla redazione del bilancio d'esercizio, la cui osservanza consente di rispettare il dettato delle clausole generali;
3. principi contabili, norme tecnico-applicative per la rilevazione delle operazioni di gestione, per la redazione degli schemi di bilancio

Le finalità del bilancio d'esercizio sono individuate all'articolo 2423, cod. civ. secondo cui il bilancio «*deve essere redatto con chiarezza e deve rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria della società ed il risultato economico dell'esercizio*».

I postulati sono:

- a) chiarezza e
- b) rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico.

La chiarezza comporta che i prospetti contabili e la Nota integrativa siano redatti per rendere agevole la lettura delle informazioni del bilancio. Il rispetto degli schemi di bilancio è funzionale al postulato della chiarezza in quanto consente agli schemi di esplicitare per intero la capacità informativa relativamente alla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria della società e al risultato d'esercizio.

La Nota integrativa è imprescindibile per rendere chiaro e comprensibile il bilancio d'esercizio.

La rappresentazione veritiera e corretta comporta l'attendibilità del bilancio d'esercizio e si riferisce alla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico dell'impresa.

I principi di redazione del bilancio rappresentano l'applicazione pratica dei postulati della chiarezza e della rappresentazione veritiera e corretta.

L'articolo 2423-*bis*, cod. civ. individua i seguenti principi di redazione:

- continuità;
- prudenza;
- competenza;
- valutazione separata degli elementi eterogenei delle singole voci;
- costanza dei criteri di valutazione.

A questi vanno aggiunti, come previsti dall'Oic 11 i principi:

- della neutralità;
- della significatività e della rilevanza;
- della verificabilità dell'informazione e
- della prevalenza della sostanza sulla forma.

Il principio della continuità chiarisce che il bilancio di esercizio è inteso come quello dell'impresa in funzionamento (bilancio ordinario) e che nella valutazione degli elementi del patrimonio occorre tener conto della prospettiva della continuazione dell'attività.

Il principio della prudenza è volto ad evitare che la valutazione delle attività e delle passività porti

a sopravvalutazioni del reddito e del patrimonio.

Il principio della competenza prevede che *"si deve tener conto dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio, indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento"*.

Il principio della competenza è diretto alla determinazione del reddito prodotto nell'esercizio come differenza tra il flusso dei ricavi e il flusso dei costi relativi alla gestione, indipendentemente dalla loro manifestazione numeraria.

Per quanto riguarda i ricavi, essi si considerano economicamente conseguiti nel periodo amministrativo in cui, da un lato, è stato completato il processo produttivo dei beni o dei servizi e, dall'altro, è avvenuto lo scambio con terze economie. Lo scambio si considera effettuato, per i beni, al momento della consegna o della spedizione, mentre, per quanto riguarda i servizi, il momento dello scambio coincide con l'effettuazione della prestazione. Nel caso in cui i ricavi si riferiscano a due o più esercizi è necessario effettuarne una ripartizione tra i vari periodi amministrativi.

I costi, in quanto remunerazione di fattori produttivi, devono essere imputati nell'esercizio in cui i relativi fattori produttivi hanno concorso alla determinazione dei ricavi, ovvero nell'esercizio in cui hanno ceduto la loro utilità: si parla in questo senso di correlazione tra ricavi e costi iscritti nel Conto economico.

Tale correlazione può essere effettuata:

- per associazione di causa ad effetto, quando è possibile identificare il momento in cui il fattore produttivo cede la propria utilità, trasformandosi in beni o in servizi;
- sulla base di una ripartizione, ogni qual volta il fattore produttivo cede la sua utilità non in un solo esercizio (e pertanto non è possibile identificare il momento in cui viene utilizzato), ma in più esercizi.

In taluni casi può non essere possibile individuare la correlazione con i ricavi. Ciò accade quando si percepisce che il fattore produttivo non è in grado o non è più in grado di cedere utilità, oppure quando, pur stimando che il costo sarà in grado di apportare benefici economici futuri, non si è in grado di stabilire una correlazione causa-effetto, né di trovare un criterio di ripartizione ragionevole tra i vari periodi amministrativi. In questi casi, il costo deve essere iscritto nel Conto economico dell'esercizio nel quale ci si rende conto della cessazione dell'utilità.

Il principio della valutazione separata degli elementi eterogenei ricompresi nelle singole voci serve ad evitare che vengano effettuate compensazioni tra utili non realizzati relativi ad alcuni elementi del patrimonio aziendale e perdite presunte relative ad altri elementi patrimoniali.

I criteri di valutazione degli elementi patrimoniali non possono essere modificati da un esercizio all'altro se non in casi eccezionali, motivando l'applicazione della deroga in Nota integrativa. Inoltre, occorre indicare l'influenza del cambiamento del criterio di valutazione sulla situazione patrimoniale e finanziaria e sul risultato economico. Tale principio realizza concretamente i postulati di chiarezza, verità e correttezza.

Il principio della prevalenza della sostanza sulla forma implica che la rappresentazione delle operazioni avvenga a prescindere dagli aspetti formali/giuridici, e che, al contrario, si basi esclusivamente su quelli sostanziali.

Le scritture di assestamento

Accantonamento del Tfr

La scrittura appartiene alle scritture di rilevazione di fine esercizio. L'accantonamento è dato dalla somma della quota del Tfr maturata nel corso dell'esercizio e dall'incremento (rivalutazione) del fondo degli anni precedenti. Sulla rivalutazione si versa una imposta sostitutiva (codice tributo 1712-acconto e 1713-saldo) pagata a novembre in acconto e a febbraio dell'anno successivo a saldo. Il Tfr rappresenta un debito verso i dipendenti e pertanto verrà rilevato in avere, mentre

Schede operative

il costo in dare. Per le scritture relative al Tfr destinato ai Fondi Pensioni si rinvia alle schede relative alla rilevazione delle retribuzioni mensili.

Sono qui riportate anche le scritture relative alla rilevazione e al pagamento dell'imposta.

1) Rilevazione del versamento in acconto dell'imposta sostitutiva					
16 dicembre	Erario c/ritenute lav. dipendenti (Sp)	a	Banca c/c (Sp)		625,00
Causale	Rilevazione vers. F24 acconto imposta sostitutiva Tfr				

Rilevazione accantonamento di fine esercizio (quota comprensiva di rivalutazione)					
31 dicembre	Accantonamento Tfr (Ce)	a	Diversi		13.300,00
		a	Fondo Tfr (Sp)	12.450,00	
		a	Erario c/ritenute lav. dipendenti (Sp)	850,00	
Causale	Rilevazione acc.to Tfr di fine esercizio				

Rilevazione del versamento a saldo dell'imposta sostitutiva					
16 febbraio	Erario c/ritenute lavoratori dipendenti (Sp)	a	Banca c/c (Sp)		225,00
Causale	Rilevazione vers. F24 saldo imposta sostitutiva Tfr				

L'acconto dell'imposta potrebbe essere superiore al saldo rilevato a debito a fine esercizio. In questo caso la scrittura farà emergere nel conto Erario c/ritenute lav. dipendenti un credito. Tale eccedenza potrà essere utilizzata direttamente in compensazione al momento della compilazione e presentazione del modello F24. L'esempio che segue evidenzia tale ipotesi.

2) Rilevazione accantonamento di fine esercizio (quota comprensiva di rivalutazione)					
31 dicembre	Accantonamento Tfr (Ce)	a	Diversi		13.000,00
		a	Fondo Tfr (Sp)	12.450,00	
		a	Erario c/ritenute lavoratori dipendenti (Sp)	550,00	
Causale	Rilevazione acc.to Tfr di fine esercizio				

Rilevazione dell'utilizzo del credito dell'imposta sostitutiva (nell'esempio si utilizza il credito per il pagamento dell'autoliquidazione Inail)					
16 febbraio	Inail c/contributi (Sp)	a	Diversi		725,00
		a	Banca c/c (Sp)	650,00	
		a	Erario c/ritenute lav. dipendenti (Sp)	75,00	
Causale	Rilevazione pagamento contributi Inail utilizzo credito imposta sostitutiva Tfr				

Compensi amministratori

I compensi amministratori sono deliberati dall'assemblea dei soci e sono assimilati, ai fini fiscali, al compenso da lavoro dipendente. Tali compensi sono certificati da una busta paga e sono assogget-

Schede operative

ti normalmente anche ad Inail. Sul compenso lordo dell'amministratore vengono trattenute sia le ritenute fiscali che i contributi Inps. Qualora l'amministratore non sia socio della società verrà trattenuta anche una quota parte dell'Inail dovuta sulla retribuzione, similmente a quanto accade per i collaboratori a progetto. Alla rilevazione della busta paga dovrà accompagnarsi la rilevazione degli ulteriori costi che rimangono a carico dell'azienda ed in particolare i contributi Inps e l'assicurazione Inail. Si rammenta che mentre il debito verso l'Inps verrà pagato mensilmente, il debito verso l'Inail verrà pagato ogni anno il 16 febbraio con contemporanea deduzione degli acconti versati il 16 febbraio dell'anno precedente (vedi scheda Inail). Nel caso di attività svolta all'interno della propria professione autonoma i compensi per attività di amministratore andranno fatturati come qualsiasi competenza professionale

1) Rilevazione busta paga amministratore					
28 febbraio	Compensi amministratori (Ce)	a	Diversi		3.851,66
		a	Amministratori c/compensi (Sp)	2.500,00	
		a	Inps c/contributi collaboratori (Sp)	321,85	
		a	Erario c/ritenute dipendenti (Sp)	1.017,07	
		a	Inail c/contributi collaboratori (Sp)	12,56	
		a	Dipendenti c/arrotondamenti (Sp)	0,18	
Causale	Rilevazione compenso amministratore YYYY mese di febbraio				

Rilevazione contributi amministratore carico ditta					
12 marzo	Diversi	a	Diversi		668,82
	Contributi c/Inps amministratore (Ce)			643,70	
	Contributi c/Inail amministratore (Ce)			25,12	
		a	Inps c/contributi collaboratori (Sp)	643,70	
		a	Inail c/contributi collaboratori (Sp)	25,12	
Causale	Rilevazione contributi Inps ed Inail amministratore				

Pagamento amministratore					
12 marzo	Amministratori c/compensi (Sp)	a	Banca c/c (Sp)		2.500,00
Causale	Rilevazione pagamento amministratore mese di febbraio				

La delibera del compenso origina a fine esercizio la rilevazione dei compensi non ancora erogati ma di competenza dell'esercizio in corso. In questi casi occorrerà rilevare non solo i compensi ma anche i contributi a carico della ditta.

2) Rilevazione compensi amministratori deliberati ma non corrisposti					
31 dicembre	Diversi	a	Diversi		5.868,22
	Compensi amministratori (Ce)			5.000,00	
	Contributi c/Inps amministratore (Ce)			835,62	

Schede operative

	Contributi c/Inail amministratore (Ce)			32,60	
		a	Amministratori c/compensi (Sp)	5.000,00	
		a	Inps c/contributi collaboratori (Sp)	835,62	
		a	Inail c/contributi collaboratori (Sp)	32,60	
Causale	Rilevazione compensi amministratori e costi accessori non erogati anno x				

Ammortamenti

Il termine ammortamento è un'espressione generica che indica la ripartizione nel tempo di un costo. Trattasi in sostanza dei cosiddetti costi ad utilità pluriennale che vengono ripartiti secondo criteri di utilizzo. Tali costi possono fare riferimento a immobilizzazioni materiali (macchinari, attrezzature, mobilio etc.) ed immateriali (avviamento, marchi), oltre agli oneri pluriennali generici (ad esempio i costi relativi a manutenzioni straordinarie su beni immobili di terzi vengono normalmente ripartiti, cioè ammortizzati, in un periodo corrispondente alla durata contrattuale del bene in locazione).

Ammortamento bene immateriale					
31 dicembre	Ammortamento avviamento (Ce)	a	Fondo ammortamento avviamento (Sp)		1.000,00
Causale	Rilevato ammortamento dell'esercizio				

Ammortamento bene materiale					
31 dicembre	Ammortamento attrezzature (Ce)	a	Fondo ammortamento attrezzature (Sp)		1.600,00
Causale	Rilevato ammortamento dell'esercizio				

Ammortamento oneri pluriennali					
31 dicembre	Ammortamento oneri pluriennali (Ce)	a	Fondo ammortamento oneri pluriennali (Sp)		1.300,00
Causale	Rilevato ammortamento dell'esercizio				

Il superammortamento

La L. 208/2015 (Legge di Stabilità 2016) ha introdotto ai commi 91 e 94 un "bonus fiscale" finalizzato ad incentivare gli investimenti, intervenendo sulla disciplina fiscale degli ammortamenti. In particolare, il comma 91 prevede che "ai fini delle imposte sui redditi, per i soggetti titolari di reddito d'impresa e per gli esercenti arti e professioni che effettuano 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, il costo di acquisizione è maggiorato del 40%".

L'agevolazione in oggetto si caratterizza, rispetto al passato (tipicamente gli ammortamenti anticipati, ma non solo), per l'assenza di qualsiasi riferimento ad investimenti effettuati in esercizi precedenti.

Per una miglior comprensione delle diverse fattispecie si farà riferimento anche alle istruzioni che sono state diramate in passato per le agevolazioni fiscali legate agli investimenti.

La disposizione agevolativa è rivolta ai titolari di redditi di impresa ed esercenti arti e professioni,

senza alcuna distinzione per la forma giuridica adottata dal beneficiario. Pertanto, riferendosi alle imprese, il regime agevolativo risulterà applicabile a:

- imprese individuali;
- società di persone;
- società di capitali;
- enti commerciali.

Per gli esercenti arti e professioni è indifferente che l'attività sia svolta in forma individuale o associata. Considerando il tenore letterale della norma si può ritenere che l'agevolazione sia spettante indipendentemente dal regime contabile adottato (ordinario o semplificato).

Recenti chiarimenti hanno precisato che l'incentivo si applica anche ai contribuenti che hanno adottato il cosiddetto regime dei "minimi", mentre non si applica a coloro che hanno adottato il regime "forfetario".

L'agevolazione spetta per "i beni materiali strumentali nuovi" anche acquisiti in base ad un contratto di *leasing*.

Il requisito della materialità esclude la possibilità di applicare l'agevolazione all'acquisto di beni immateriali (marchi, brevetti, *software*, etc.).

Il concetto di "strumentalità" implica che i beni debbano essere di uso durevole ed idonei ad essere impiegati all'interno del processo produttivo dell'impresa, come strumento di produzione. Il requisito della strumentalità porta ad escludere i beni merce (autonomamente destinati alla vendita) o quelli trasformati o assemblati per l'ottenimento di prodotti destinati alla vendita e i materiali di consumo.

Il comma 93 della norma esclude in maniera specifica i beni i cui coefficienti d'ammortamento ai "fini fiscali" siano inferiori al 6,5%, i fabbricati e le costruzioni e gli investimenti inseriti nell'allegato n. 3 della Legge di Stabilità.

Un problema interpretativo si pone in relazione alle costruzioni leggere che presentano un'aliquota di ammortamento del 10%, le quali essendo comunemente classificate nella macro-categoria fabbricati e costruzioni dovranno prudentemente essere escluse dal calcolo anche se la loro aliquota supera il minimo previsto. Sarebbe utile una precisazione da parte dell'autorità fiscale.

Merita inoltre alcuni chiarimenti il requisito della novità. Tale concetto implica che il bene non sia mai stato usato e quindi che possa provenire dal produttore, dal rivenditore o anche da altri soggetti a condizione che né il cedente né altri soggetti l'abbiano mai utilizzato. Per gli impianti complessi, composti da diversi beni che formano un impianto unitario, non è necessario che tutte le singole componenti siano nuove, ma è sufficiente che sia prevalente l'utilizzo di tali parti rispetto al valore complessivo. A tal fine il cedente deve rilasciare apposita dichiarazione attestante che il costo del bene usato non è prevalente rispetto al costo complessivo dell'impianto.

Relativamente agli "investimenti effettuati" è ragionevole ritenere rientranti nell'agevolazione anche i beni strumentali realizzati in economia.

In relazione ai beni di valore unitario inferiore a 516,46 euro, interamente deducibili nell'esercizio di acquisto, è stato recentemente chiarito che l'agevolazione spetta anche per tali beni, i quali possono essere imputati a costo anche qualora per effetto dell'agevolazione il bene superi a 516,46 euro. Esemplicando per un bene acquistato a 516,77 euro il costo fiscalmente riconosciuto sarà pari a 723,044 euro e pertanto potrà essere dedotto ai fini della determinazione del reddito imponibile integralmente per l'importo maggiorato.

Relativamente all'arco temporale di applicazione dell'agevolazione, la norma prevede espressamente che la stessa operi per investimenti effettuati "... dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016".

Trattandosi di beni mobili il rimando all'effettuazione dell'investimento, per analogia con altre

previsioni della normativa fiscale, non può che far riferimento alla consegna o spedizione del bene o al diverso momento in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà. Sulla base di tale assunto non è precluso il beneficio nel caso in cui l'ordine sia stato inoltrato al fornitore antecedentemente al 15 ottobre 2015 o una parte del costo medesimo (ad esempio l'acconto) sia stato sostenuto prima di tale data.

Un altro tema riguarda l'esercizio in cui il contribuente potrà beneficiare effettivamente dell'agevolazione. A tal fine si rammenta che il beneficio fiscale in oggetto si sostanzia in un maggior costo fiscale riconosciuto del bene ai fini del calcolo dell'ammortamento. Pertanto il contribuente usufruirà dell'agevolazione a partire dall'esercizio nel quale il bene comincia ad essere ammortizzato e quindi dall'entrata in funzione, vale a dire dall'effettivo utilizzo del bene nel processo produttivo. Peraltro, soprattutto per gli impianti ed i macchinari di un certo rilievo, può verificarsi il caso in cui il bene sia acquistato e consegnato nel 2016, ma l'entrata in funzione effettiva avvenga nel 2017 con il collaudo e l'accettazione; in tale ipotesi l'ammortamento maggiorato decorrerà da quest'ultimo anno.

L'agevolazione si applica maggiorando del 40% il costo d'acquisto da utilizzarsi ai fini della deducibilità dell'ammortamento e dei canoni di *leasing*. L'ammortamento deducibile (si ricorda a partire dall'entrata effettiva in funzione del bene e comunque considerando l'aliquota dimezzata per il primo esercizio) risulta maggiorato del 40% rispetto al carico ordinario e l'agevolazione viene usufruita per tutta la durata del periodo fiscale di ammortamento.

Dal punto di vista applicativo l'agevolazione esplica il suo effetto tramite una variazione in diminuzione da apportare nella dichiarazione dei redditi quale deduzione extra contabile.

Recentemente è stato precisato che l'agevolazione rileva per intero sulla base dei coefficienti d'ammortamento ministeriali del 1988, anche nel caso in cui il contribuente utilizzi ammortamenti ridotti. Esempificando, qualora l'aliquota di ammortamento fiscale del bene (di valore 100) fosse pari al 25% e nel bilancio venisse ammortizzato con aliquota del 10%, nel bilancio di esercizio saranno iscritti ammortamenti pari a 10 per 10 anni (trascurando per semplicità il dimezzamento per il primo anno), mentre dal punto di vista fiscale dovranno essere effettuate riprese in diminuzione di $40 \times 25\% = 10$ per 4 anni.

Il disposto normativo (tramite il termine "esclusivo") chiarisce che tale maggiorazione del costo attiene ai soli fini del calcolo dell'ammortamento ai fini fiscali e pertanto l'incremento del 40% non avrà alcuna rilevanza in ogni altra situazione cui sia da considerare il costo fiscale del bene ammortizzabile. In particolare si utilizzerà il costo originario ai fini del calcolo del plafond per la deduzione dei costi di manutenzione, ai fini degli studi di settore ed ai fini della disciplina delle cosiddette società di comodo.

Meritevole di chiarimento invece risulta il calcolo da effettuarsi in sede di cessione del bene. Al riguardo è necessario sottolineare che la fruizione dell'agevolazione non è legata ad alcun periodo minimo di utilizzo/detenzione del bene.

Inoltre, essendo l'agevolazione concessa esclusivamente ai fini dell'ammortamento, in caso di cessione del bene non completamente ammortizzato, l'eventuale minusvalenza o plusvalenza ai fini fiscali sarà calcolata sul costo d'acquisto effettivo, senza considerare la maggiorazione ed i relativi i maggiori ammortamenti già dedotti.

Ai fini esplicativi si consideri il seguente esempio numerico semplificato (prescindendo dalla mezza aliquota nel primo esercizio e dal calcolo dell'ammortamento nell'esercizio di alienazione):

Costo del bene di 200 (ammortamento in 5 anni al tasso del 20%, pari a 40 annuo).

Al termine del terzo anno il bene avrà un valore netto contabile in bilancio di $200 - 3 \times 40 = 80$ e risulteranno effettuate variazioni in diminuzione complessive per $40 \times 40\% \times 3 = 48$.

Qualora il bene venisse venduto al termine del terzo anno ad un valore di 50, si registrerebbe una

minusvalenza ai fini fiscali di $80-50=30$ e le variazioni in diminuzione già effettuate resterebbero acquisite per 48 a titolo definitivo.

In presenza dell'agevolazione, per effetto di quanto sopraesposto, il contribuente, nell'esempio, beneficia di una deduzione degli ammortamenti per 120 e per 48 di super ammortamenti (acquisiti in via definitiva) ed una minusvalenza di 30, per complessivi 198.

In assenza di agevolazione il contribuente avrebbe avuto un effetto fiscale di soli 150, corrispondenti agli ammortamenti dedotti di 120 e alla minusvalenza di 30.

In sintesi la quantificazione del risparmio fiscale derivante dall'agevolazione è legata al possesso del bene in quanto derivante dagli ammortamenti. Se viene meno il possesso del bene l'agevolazione residua (il 40% del costo non ammortizzato) non viene usufruita dal contribuente, mentre i super ammortamenti già fiscalmente dedotti restano acquisiti. La quota di "super-ammortamento" non dedotta non si trasferisce, ovviamente, con il bene, perdendo quest'ultimo il requisito della novità.

Per espressa disposizione normativa, la maggiorazione del 40% del costo si applica anche agli investimenti effettuati tramite contratti di locazione finanziaria. Ancorché il tenore letterale della norma si riferisca esclusivamente ai "canoni di locazione" è logico ritenere che il 40% di incremento si applichi al costo complessivo del bene, composto da maxi-canone iniziale, quota capitali dei canoni e valore di riscatto. Pertanto la ripresa in diminuzione da effettuare in dichiarazione riguarderà i canoni imputati per competenza al conto economico e la quota parte del rilascio del riscatto per maxicanone. Una volta esercitata l'opzione di acquisto la ripresa da effettuare in dichiarazione riguarderà l'ammortamento del valore di riscatto, maggiorato del 40%. Naturalmente il beneficio non si applica alla quota relativa agli interessi dei canoni, in quanto questi rappresentano l'onere per il finanziamento, e non il costo d'acquisto del bene.

Nell'ipotesi che il contribuente non provveda all'esercizio dell'opzione di riscatto non è previsto alcun meccanismo di recupero del beneficio fiscale, il quale pertanto resta acquisito.

A tal riguardo rammentiamo che le locazioni operative ed i noleggi non rientrano nell'agevolazione, non essendo traslativi del diritto di proprietà.

Nel caso di *leasing* il momento di effettuazione dell'investimento corrisponde con la data di sottoscrizione del verbale di consegna o con la data di dichiarazione di collaudo.

Per analogia a quanto previsto per la vendita del bene, la cessione del contratto non implica la perdita, da parte del cedente, dei benefici fiscali già dedotti e l'agevolazione non usufruita non si trasferisce al cessionario, in quanto il bene manca del requisito della novità.

Fermo restando le regole di deduzione dei costi per ciascuna categoria di autoveicolo, la Legge di stabilità riconosce la maggiorazione del 40% degli ammortamenti alla stregua degli altri beni e nel contempo incrementa il valore massimo fiscalmente riconosciuto portandolo da 18.076 euro a 25.306 euro (da 25.823 euro a 36.152 euro per gli agenti e rappresentanti).

Se, ad esempio, consideriamo l'acquisto di un veicolo per 17.000 euro, per effetto della maggiorazione il costo riconosciuto sarà di 23.800 euro. Tale importo è inferiore al limite massimo (25.306 euro) e pertanto rilevante fiscalmente per intero. Considerando un ammortamento del 25% e una deduzione del 20% si ottiene un ammortamento fiscalmente deducibile di 1.190 euro, inclusivo di maggiorazione, a fronte di un ammortamento di 850 euro in assenza dell'agevolazione ($17.000 \text{ euro} * 25% * 20%$).

Come già accennato in precedenza, il beneficio fiscale opera tramite il meccanismo della ripresa (*extra-contabile*) in diminuzione in sede di determinazione del reddito imponibile. In altre parole, l'agevolazione non comporta l'inquinamento del bilancio d'esercizio come si è storicamente verificato con gli ammortamenti anticipati.

Pertanto nel Conto economico saranno imputati ammortamenti corrispondenti al normale calcolo

Schede operative

con l'aliquota ordinaria mentre ai fini fiscali saranno dedotti anche i "super-ammortamenti", con deduzione extracontabile come sopra indicato.

Altra particolarità dei super-ammortamenti è che ai fini della fiscalità differita il risparmio di imposta derivante dall'agevolazione (che si sostanzia progressivamente con i super-ammortamenti) è acquisito a titolo definitivo e pertanto la differenza tra valore del bene ai fini fiscali e ai fini civilistici è "permanente" e quindi non origina alcun accantonamento per imposte differite.

Infatti sulla base del principio contabile Oic 25 relativo alle imposte sul reddito "una differenza permanente rappresenta, ad una certa data, una differenza tra il reddito imponibile e il risultato civilistico che non è destinata ad annullarsi negli esercizi successivi". In effetti nel caso di specie il beneficio del super-ammortamento viene acquisito a titolo definitivo e non è destinato ad annullarsi in futuro come nel caso dei cosiddetti "ammortamenti anticipati".

Dal punto di vista pratico si osserva come sia auspicabile un adeguamento dei sistemi informatici delle imprese utilizzati per la determinazione degli ammortamenti (gestione cespiti o libro cespiti) che dovranno gestire un doppio binario per calcolare gli ammortamenti d'esercizio per il bilancio sull'effettivo costo d'acquisto e l'ammortamento ai fini fiscali su importi maggiorati del 40% per gli investimenti delle tipologie ammesse all'agevolazione e per gli acquisti effettuati a partire dal 15 ottobre 2015 al fine di ottenere il calcolo della ripresa in diminuzione. Tale calcolo può risultare complesso in alcuni programmi perché non necessariamente il software "legge" la data di acquisto nel formato gg/mm/aa ma solo l'anno, per poter applicare l'aliquota al 50% nell'anno di acquisto.

Contributi

I contributi si distinguono in: "contributi in c/capitale", in tal caso sono erogati dallo stato per aiutare l'azienda ad aumentare i propri beni in patrimonio con un principio di generalità, senza che ci sia uno specifico progetto da realizzare, "contributi in c/esercizio", che vengono erogati come aiuto alla gestione, esercizio, dell'impresa, e "contributi c/impianti" direttamente erogati per l'acquisto/costruzione di un impianto determinato ed individuato.

Sui contributi in c/capitale e in c/esercizio, erogati da enti pubblici, vi è una ritenuta di acconto del 4%.

1) Contributi in c/capitale					
3 marzo	Diversi	a	Sopravvenienza attiva (Ce)		200.000,00
	Banca c/c (Sp)			192.000,00	
	Erario c/ritenute subite (Sp)			8.000,00	
Causale	Rilevato contributo in c/capitale ricevuto da				

2) Contributo in c/esercizio					
3 marzo	Diversi	a	Contributi in c/esercizio (Ce)		200.000,00
	Banca c/c (Sp)			192.000,00	
	Erario c/ritenute subite (Sp)			8.000,00	
Causale	Rilevato credito per contributo in c/esercizio dall'ente				

3) Contributo in c/impianti, tale contributo può essere contabilizzato con tre metodi:

Schede operative

3a) Criterio patrimoniale, il contributo non transita per il CE e viene tassato in capo all'azienda attraverso gli ammortamenti annuali

3 marzo	Ente X (Sp)	a	Riserva per contributi in c/im- pianti (Sp)		100.000,00
Causale	Rilevata decisione Ente X di erogarci un contributo in conto impianti pari a 100.000 euro				

3 aprile	Banca c/c (Sp)	a	Ente X (Sp)		100.000,00
Causale	Erogatoci da Ente X il contributo in conto impianti di 100.000 euro				

31 dicembre	Ammortamento macchinari (Ce)	a	Fondo ammortamento macchinari (Sp)		15.000,00
Causale	Rilevato l'ammortamento dell'anno dei macchinari				

3b) Criterio di imputazione al conto economico

3 marzo	Ente X (Sp)	a	Sopravvenienze attive (Ce)		100.000,00
Causale	Giunta comunicazione da Ente X di delibera di un contributo a nostro favore di 100.000 euro				

3 aprile	Banca c/c (Sp)	a	Ente X (Sp)		100.000,00
Causale	Rilevata erogazione da Ente X di un contributo in conto impianti a nostro favore pari a 100.000 euro				

31 dicembre	Sopravvenienze attive (Ce)	a	Risconti passivi (Sp)		80.000,00
Causale	Riscontate le quote del contributo conto impianti di competenza futura				

31 dicembre	Ammortamento macchinari (Ce)	a	Fondo ammortamento macchinari (Sp)		15.000,00
Causale	Rilevato l'ammortamento dell'anno dei macchinari				

10 gennaio n+1	Risconti passivi (Sp)	a	Sopravvenienze attive (Ce)		20.000,00
Causale	Imputata quota del risconto su contributo in c/impianti di competenza dell'esercizio				

3c) Criterio di imputazione diretta a costo dell'immobile

3 marzo	Ente X (Sp)	a	Macchinari (Sp)		100.000,00
Causale	Giunta comunicazione da Ente X di delibera di un contributo a nostro favore di 100.000 euro				

3 aprile	Banca c/c (Sp)	a	Ente X (Sp)		100.000,00
Causale	Rilevata erogazione da Ente X di un contributo in conto impianti a nostro favore pari a 100.000 euro				

Schede operative

31/12/d	Ammortamento macchinari (Ce)	a	Fondo ammortamento macchinari (Sp)		15.000,00
Causale	Rilevato l'ammortamento dell'anno dei macchinari				

Destinazione del risultato di esercizio

In occasione della approvazione dei bilanci di chiusura dell'esercizio, una delle operazioni che debbono essere effettuate sotto il profilo contabile è quella della corretta rappresentazione di quanto viene determinato nella successiva delibera di approvazione, sia con riferimento alla destinazione dell'utile di esercizio che alla copertura o rinvio della perdita eventualmente conseguita.

L'utile dell'esercizio conseguito da una società di capitali può essere:

- accantonato ad una o più riserve del patrimonio netto;
- attribuito a determinate categorie di soggetti (ad esempio, soci fondatori, promotori, agli amministratori, etc.);
- utilizzato a copertura di perdite pregresse;
- portato in aumento del Capitale sociale;
- rinviato a futuri esercizi;
- distribuito ai soci.

Accantonato ad una o più riserve del patrimonio netto					
24 aprile	Utile d'esercizio (Sp)	a	Riserva straordinaria (Sp)		50.000,00
Causale	Destinato l'intero utile a riserva straordinaria				

Copertura della perdita con le riserve di patrimonio					
24 aprile	Diversi (Sp)	a	Perdita d'esercizio (Sp)		50.000,00
	Riserva straordinaria (Sp)			32.000,00	
	Riserva legale (Sp)			18.000,00	
Causale	Utilizzato l'intero importo della riserva straordinaria a copertura della perdita oltre ad una quota parte della legale				

Destinazione dell'utile a patrimonio, a compenso degli amministratori, a speciali categorie di soci e ai soci					
24 aprile	Utile d'esercizio (Sp)	a	Diversi (Sp)		230.000,00
		a	Riserva legale (Sp)	11.500,00	
		a	Riserva statutaria (Sp)	38.500,00	
		a	Amministratori c/utigli (Sp)	30.000,00	
		a	Azionisti c/dividendi (Sp)	150.000,00	
Causale	Destinato l'utile d'esercizio				

I conti Riserva legale e Riserva statutaria rappresentano parti ideali del Capitale netto e, più precisamente, delle riserve di utili. I conti Amministratori c/utigli e Azionisti c/dividendi sono conti finanziari che accolgono il debito che la società ha, rispettivamente, verso gli amministratori e gli azionisti per le somme loro dovute. Questi conti vengono chiusi al momento dell'effettivo pagamento del compenso agli amministratori e dei dividendi agli azionisti.

Rinvio dell'utile a futuri esercizi					
24 aprile	Utile d'esercizio (Sp)	a	Utile a nuovo (Sp)		50.000,00
Causale	Si rinvia l'utile agli esercizi futuri				

Schede operative

Fatture da emettere

A fine esercizio vanno contabilizzati, per il principio di competenza, i beni consegnati ed i servizi completati nell'esercizio in chiusura la cui fatturazione avverrà nell'anno successivo.

1) Cessione di beni					
31 dicembre	Fatture da emettere (Sp)	a	Ricavi di vendita (Ce)		5.000,00
Causale	Rilevate fatture da emettere al 31.12. n				

1a) all'emissione della fattura l'anno successivo					
23 gennaio n+1	Cliente X (Sp)	a	Diversi		6.000,00
		a	Fatture da emettere (Sp)	5.000,00	
		a	Iva a debito (Sp)	1.000,00	
Causale	Emesse fatture relative a merci consegnate lo scorso anno				

1) Prestazione di servizi					
31 dic	Fatture da emettere (Sp)	a	Ricavi di vendita (Ce)		5.000,00
Causale	Rilevate fatture da emettere al 31.12.n				

1a) all'emissione della fattura l'anno successivo					
10.01.n+1	Cliente X (Sp)	a	Diversi		6.000,00
		a	Fatture da emettere (Sp)	5.000,00	
		a	Iva a debito (Sp)	1.000,00	
Causale	Emesse fatture relative a servizi ricevuti lo scorso anno				

Fatture da ricevere

Nel caso in cui l'azienda abbia sostenuto un costo per merci o servizi acquistati, di competenza dell'esercizio in chiusura, e di cui non ha ricevuto fattura dovrà a fine esercizio, provvedere a rilevare per competenza tale spesa in un conto aperto alle fatture da ricevere che verrà chiuso l'anno successivo al ricevimento del documento fiscale.

Registrazione delle fatture da ricevere					
31 dic	Diversi	a	Fatture da ricevere (Sp)		6.000,00
	Merce (Ce)			2.000,00	
	Consulenze (Ce)			4.000,00	
Causale	Rilevate fatture da ricevere al 31.12.n				

Arrivo della fattura l'anno successivo					
10 gennaio n+1	Diversi	a	Diversi		7.200,00
	Fatture da ricevere (Sp)			6.000,00	
	Iva a credito (Sp)			1.200,00	
		a	Fornitore X (Sp)	2.400,00	
		a	Fornitore H (Sp)	4.800,00	
Causale	Ricevute fatture relative a merci e servizi di competenza dello scorso anno				

Schede operative

Imposte differite attive e passive

In sede di rilevazioni di fine esercizio vengono rilevate anche le imposte differite. Le imposte differite, attive o passive, sono originate da componenti di costo e/o ricavo che, rilevanti nell'esercizio in chiusura per la determinazione del risultato di esercizio, esplicano fiscalmente i loro effetti negli esercizi successivi. In questi casi si potrà/dovrà rilevare l'incidenza delle imposte postergate come se gli effetti sulle imposte appartenessero a questo esercizio. In sostanza si tratta di rilevare del "crediti" e dei "debiti" nei confronti degli esercizi successivi derivanti dallo spostamento, esclusivamente fiscale, dei componenti reddituali dell'esercizio. Di converso nel momento in cui tali componenti esplicheranno la loro rilevanza fiscale si dovrà tenerne conto in sede di rilevazioni di fine esercizio. Nella prassi comune le imposte differite attive vengono anche chiamate imposte anticipate, mentre le imposte differite passive vengono comunemente chiamate imposte differite. Per comodità espositiva ci atterremo a tale prassi ricordando comunque che i principi contabili parlano esclusivamente di imposte differite, attive e passive.

La prima scheda prenderà in esame le imposte differite passive

Tali sono ad esempio quelle che derivano dallo slittamento ad esercizi successivi di componenti di ricavo, ad esempio plusvalenze laddove possa esserne differita la rilevanza fiscale di ricavo sulla base delle norme in vigore. In questo caso l'esercizio in corso sarebbe ingiustamente avvantaggiato in quanto non rileverebbe parte di imposte che, imputabili alle plusvalenze maturate nel medesimo esercizio, verrebbero "pagate" dagli esercizi successivi. Si dovrà rilevare in questo caso un debito nei confronti degli esercizi successivi.

La seconda scheda tratterà delle imposte anticipate (differite attive). Tali imposte derivano normalmente da componenti di costo la cui deducibilità fiscale viene postergata, come nel caso dei compensi amministratori che, se deliberati ma non pagati nell'esercizio di competenza, rilevano ai fini civili ma non rilevano ai fini fiscali. In questo caso il bilancio verrebbe appesantito di imposte che non appartengono a questo esercizio e che pertanto dovranno essere spostate in avanti creando, appunto, un credito nei confronti degli esercizi successivi. Si rammenta che l'iscrizione delle imposte anticipate potrà avvenire esclusivamente in presenza di una ragionevole certezza che vi sia, negli esercizi futuri, un reddito imponibile. Per il criterio della prudenza non potranno essere rilevate infatti componenti positivi di reddito se non si ha la ragionevole certezza del loro verificarsi.

1) Rilevazione di Imposte differite passive derivanti da rateazione di plusvalenza. Nell'esempio la plusvalenza pari a 100.000,00 euro viene rateizzata in 5 anni, pertanto le imposte differite passive incideranno su 80.000,00 euro. Applichiamo l'aliquota del 27,5% Ires e 3,9% Irap. (anno X)					
31 dicembre	Diversi	a	Diversi		25.120,00
	Imposte differite Ires (Ce)			22.000,00	
	Imposte differite Irap (Ce)			3.120,00	
		a	Fondo imposte differite Ires (Sp)	22.000,00	
		a	Fondo imposte differite Irap (Sp)	3.120,00	
Causale	Rilevazione delle imposte differite su plusvalenza rateizzata				

2) Rilevazione dello storno delle imposte differite nell'anno x+1 a seguito dell'aumento dell'imponibile fiscale dell'esercizio x+1 derivante dall'imputazione della quota di 1/5 della plusvalenza rateizzata (20.000,00 x 27,5%)					
31 dicembre	Diversi	a	Diversi		6.280,00
	Fondo imposte differite Ires (Sp)			5.500,00	
	Fondo imposte differite Irap (Sp)			780,00	

Schede operative

			Imposte differite Ires (Ce)	5.500,00	
		a	Imposte differite Irap (Ce)	780,00	
Causale	Storno imposte differite di competenza esercizi passati per imputazione rata plusvalenza esercizio X				

Le imposte differite passive vengono calcolate sulla base delle aliquote previste per gli anni successivi, nel caso in cui, a seguito di una modifica legislativa, le aliquote dovessero cambiare, si dovrà provvedere a riallineare il conto fondo imposte differite alle nuove aliquote. Il conto economico dell'esercizio ancora in chiusura al momento in cui è certo il cambio di aliquota sarà economicamente appesantito (nel caso di aumento di aliquota) o alleggerito (nel caso di diminuzione di aliquota). Lo storno o incremento dei conti patrimoniali fondo imposte differite, avranno come contropartita sempre il medesimo conto economico imposte differite.

Riduzione dell'aliquota

Riprendendo l'ipotesi di prima il fondo all'inizio dell'anno x+2 è pari a 16.500,00 ed è riferito a 3 rate di plusvalenze ancora da tassare (60.000,00 x 27,5%). Ipotizziamo che vi sia una riduzione di aliquota di 4 punti a partire dall'esercizio x+3, e che tale riduzione sia norma di legge prima dell'approvazione del bilancio x+2. Tale rilevazione comporta un alleggerimento del conto economico evidenziato dalla movimentazione in avere del conto imposte differite.

3) Rilevazione dello storno delle imposte differite nell'anno x+2 a seguito dell'aumento dell'imponibile fiscale dell'esercizio x+2 derivante dall'imputazione della quota di 1/5 della plusvalenza rateizzata (20.000,00)					
31 dicembre	Fondo imposte differite Ires (Sp)	a	Imposte differite Ires (Ce)		5.500,00
Causale	Storno imposte differite di competenza esercizi passati per imputazione rata plusvalenza esercizio X				

4) Rilevazione del riallineamento fondo imposte differite a seguito della riduzione della aliquota Ires dal 27,5 al 23,5% per gli esercizi x+3 e x+4 (calcolo 40.000,00 x 4%)					
31 dicembre	Fondo imposte differite Ires (Sp)	a	Imposte differite Ires (Ce)	1.600,00	
Causale	Rilevazione riduzione aliquota Ires anni X+3 e x+4				

5) Rilevazione dello storno delle imposte differite nell'anno x+3 a seguito dell'aumento dell'imponibile fiscale dell'esercizio x+3 derivante dall'imputazione della quota di 1/5 della plusvalenza rateizzata (20.000,00 x 23,5%)					
31 dicembre	Fondo imposte differite Ires (Sp)	a	Imposte differite Ires (Ce)		4.700,00

6) Rilevazione dello storno delle imposte differite nell'anno x+4 a seguito dell'aumento dell'imponibile fiscale dell'esercizio x+4 derivante dall'imputazione della quota di 1/5 della plusvalenza rateizzata (20.000,00 x 23,5%)					
31 dicembre	Fondo imposte differite Ires (Sp)	a	Imposte differite Ires (Ce)		4.700,00

Al termine delle scritture dell'esercizio x+4 lo stanziamento effettuato nell'esercizio x sarà completamente assorbito avendo avuto le seguenti movimentazioni: anno x (-22.000) anno x+1 (+5.500) anno x+2 (+5.500+1.600) anno x+3 (+4.700) anno x+4 (+4.700).

Aumento dell'aliquota

Riprendendo l'ipotesi di prima il fondo all'inizio dell'anno x+2 è pari a 16.500,00 ed è riferito a 3 rate di plusvalenze ancora da tassare (60.000,00 x 27,5%). Ipotizziamo che vi sia un aumento di

Schede operative

aliquota di 5 punti a partire dall'esercizio x+3, e che tale aumento sia norma di legge prima dell'approvazione del bilancio x+2. Tale rilevazione comporta un appesantimento del conto economico evidenziato dalla movimentazione in dare del conto imposte differite.

7) Rilevazione dello storno delle imposte differite nell'anno x+2 a seguito dell'aumento dell'imponibile fiscale dell'esercizio x+2 derivante dall'imputazione della quota di 1/5 della plusvalenza rateizzata (20.000,00)					
31 dicembre	Fondo imposte differite Ires (Sp)	a	Imposte differite Ires (Ce)		5.500,00

d) Rilevazione del riallineamento fondo imposte differite a seguito dell'aumento della aliquota Ires dal 27,5 al 32,5 per cento per gli esercizi x+3 e x+4 (calcolo 40.000,00 x 5%)					
31 dicembre	Imposte differite Ires (Ce)	a	Fondo imposte differite Ires (Sp)		2.000,00
Causale	Rilevazione aumento aliquote Ires anni X+3 e x+4				

e) Rilevazione dello storno delle imposte differite nell'anno x+3 a seguito dell'aumento dell'imponibile fiscale dell'esercizio x+3 derivante dall'imputazione della quota di 1/5 della plusvalenza rateizzata (20.000,00 x 32,5%)					
31 dicembre	Fondo imposte differite Ires (Sp)	a	Imposte differite Ires (Ce)		6.500,00

g) Rilevazione dello storno delle imposte differite nell'anno x+4 a seguito dell'aumento dell'imponibile fiscale dell'esercizio x+4 derivante dall'imputazione della quota di 1/5 della plusvalenza rateizzata (20.000,00 x 32,5%)					
31 dicembre	Fondo imposte differite Ires (Sp)	a	Imposte differite Ires (Ce)		6.500,00

Al termine delle scritture dell'esercizio x+4 lo stanziamento effettuato nell'esercizio x sarà completamente assorbito avendo avuto le seguenti movimentazioni: anno x (-22.000) anno x+1 (+5.500) anno x+2 (+5.500-2.000) anno x+3 (+6.500) anno x+4 (+6.500).

Liquidazione Inail collaboratori

A differenza dell'Inail lavoro dipendente, nel caso dei collaboratori parte dei contributi Inail sono dovuti dal collaboratore stesso. (vedi scheda Collaboratori). In questo caso durante l'anno il conto Inail sarà movimentato per la trattenuta effettuata al collaboratore che sarà "accantonata" nel conto Inail c/contributi come debito verso l'Istituto. A fine anno la rilevazione della competenza Inail dovrà esser fatta solo per la parte a carico della ditta estrapolando dalla liquidazione Inail quanto già trattenuto al collaboratore.

Rilevazione della trattenuta Inail nella busta paga del collaboratore (vedi riepilogo nella scheda Collaboratori) Collaboratore)					
31 dicembre	Diversi	a	Diversi		10.501,80
	Compensi collaboratori (Ce)			10.500,00	
	Collaboratori c/arrottondamenti (Sp)			1,80	
		a	Inps c/contributi collaboratori (Sp)	800,88	
		a	Inail c/contributi collaboratori (Sp)	10,12	
		a	Erario c/ritenute (Sp)	2.931,41	

Schede operative

		a	Collaboratori c/compensi (Sp)	6.758,00	
		a	Collaboratori c/arrotondamenti (Sp)	1,39	
Causale	Rilevate collaborazioni mese di dicembre				

31 dicembre	Contributi c/Inail collaboratori (Ce)	a	Inail c/contributi collaboratori (Sp)	35,00	
Causale	Rilevato Inail competenza ditta per collaboratori anno x				

Rilevazione versamento del 16/2 anno x+1 (saldo pari a 35,00 + 10,12 e acconto pari a 45,12)					
16 febbraio	Inail c/contributi collaboratori (Sp)	a	Banca c/c (Sp)		90,24
Causale	Versamento saldo anno x e acconto anno x+1				

Perdita di esercizio

Il conto perdita di esercizio, conto patrimoniale, viene acceso alla fine di un esercizio in perdita. Su tale conto si riporta il saldo negativo del riepilogo del conto economico. Le scritture di esercizio che coinvolgono le perdite di esercizio sono quelle relative alla sua copertura.

La copertura delle perdite può avvenire tramite l'utilizzo delle riserve disponibili oppure attraverso il versamento di apporti da parte dei soci, anche sotto forma di rinuncia a crediti maturati nei confronti della società, oppure riducendo il capitale (vedi scheda capitale sociale).

1) Copertura perdite di esercizio con utilizzo delle riserve. Delibera di approvazione del bilancio del 29/4					
29 aprile	Diversi	a	Perdite esercizio anni precedenti (Sp)		34.500,00
	Riserva straordinaria (Sp)			23.450,00	
	Riserva sovrapprezzo quote (Sp)			11.050,00	
Causale	Per copertura perdita esercizio anno x come da delibera assemblea soci				

2) copertura perdite mediante utilizzo apporti precedentemente versati					
Versamenti a fondo perduto dei soci nelle casse sociali anno X					
30 novembre	Banca c/c (Sp)	a	Diversi		60.000,00
			Versamento socio X c/capitale (Sp)	20.000,00	
			Versamento Socio Y c/capitale (Sp)	20.000,00	
			Versamento socio Z c/capitale (Sp)	20.000,00	
Causale	Versamento pro quota soci per apporto capitale a fondo perduto				

Copertura delle perdite anno x con utilizzo dei versamenti in c/capitale effettuati precedentemente dai soci					
29 aprile	Diversi	a	Perdite esercizio anni precedenti (Sp)		34.500,00
	Versamento socio X c/capitale (Sp)			11.500,00	
	Versamento socio Y c/capitale (Sp)			11.500,00	

Schede operative

	Versamento socio Z c/capitale (Sp)			11.500,00	
Causale	Per copertura perdite con versamento in c/capitale soci				

3) Copertura perdite con apporti soci derivanti in parte da rinuncia a crediti (anche commerciali) dei soci					
30 novembre	Diversi	a	Diversi		60.000,00
	Fornitore x (Sp)			4.590,00	
	Fornitore y (Sp)			2.340,00	
	Banca c/c (Sp)			53.070,00	
		a	Versamento socio X c/capitale (Sp)	20.000,00	
		a	Versamento socio Y c/capitale (Sp)	20.000,00	
		a	Versamento socio Z c/capitale (Sp)	20.000,00	
Causale	Versamento a fondo perduto pro quota soci mediante apporto di capitale e rinuncia a crediti				

Copertura delle perdite anno x con utilizzo dei versamenti in c/capitale effettuati precedentemente dai soci					
29 aprile	Diversi	a	Perdite esercizio anni precedenti (Sp)		34.500,00
	Versamento socio X c/capitale (Sp)			11.500,00	
	Versamento socio Y c/capitale (Sp)			11.500,00	
	Versamento socio Z c/capitale (Sp)			11.500,00	
Causale	Per copertura perdite con versamento in c/capitale soci				

Ratei

Sono rilevati a fine anno e misurano la quota di ricavi (ratei attivi) o di costi (ratei passivi) che pur se manifestandosi finanziariamente nell'esercizio successivo sono di competenza dell'esercizio in chiusura.

Ratei attivi					
31 dicembre	Ratei attivi (Sp)	a	Fitti attivi (Ce)		2.000,00
Causale	Rilevati ratei su affitto del periodo dicembre n e gennaio n+1 in pagamento il 5 febbraio n+1				

nell'esercizio successivo					
5 febbraio	Cliente X (Sp)	a	Diversi		4.800,00
		a	Fitti attivi (Ce)	2.000,00	
		a	Ratei attivi (Sp)	2.000,00	
		a	Iva a debito (Sp)	800,00	
Causale	Emessa fattura nn, del, per affitto nostro locale				

Ratei passivi					
31 dicembre	Fitti passivi (Ce)	a	Ratei passivi (Sp)		2.000,00
Causale	Rilevati ratei su affitto del periodo dicembre n e gennaio n+1 in pagamento il 5 febbraio n+1				

nell'esercizio successivo					
5 febbraio	Diversi	a	Fornitore X (Sp)		7.200,00
	Fitti passivi (Ce)			3.000,00	
	Ratei passivi (Sp)			3.000,00	

Schede operative

	Iva a credito (Sp)			1.200,00	
Causale	Ricevuta fattura nn, del, per affitto locale				

Retribuzioni – rilevazione ratei in corso d’anno

Ove l’azienda volesse in corso d’anno, mese per mese rilevare i ratei dei costi indiretti relativi alle ferie, ai permessi e alle mensilità aggiuntive, dovrà a fine mese rilevare sia i ratei maturati residui del mese oltre a quelli, maturati in mese precedenti che sono stati utilizzati durante il mese stesso. Le scritture sono da intendersi integrative di quelle già descritte nelle precedenti schede. Infatti qui tratteremo solo la rilevazione dei ratei ed il loro storno di mese in mese.

1) Rilevazione ratei mese di gennaio					
31 gennaio	Diversi	a	Diversi		1.591,00
	Retribuzioni dipendenti (Ce)			1.235,00	
			Contributi c/Inps (Ce)	356,00	
		a	Ratei retribuzioni (Sp)	1.235,00	
		a	Ratei contributi (Sp)	356,00	
Causale	Rilevati ratei ferie, permessi e mensilità supplementari maturati mese di gennaio				

Rilevazione utilizzo ferie - permessi mese di febbraio					
28 febbraio	Diversi	a	Diversi		973,00
	Retribuzioni dipendenti (Ce)			730,00	
	Contributi c/Inps (Ce)			243,00	
			Ratei retribuzioni (Sp)	730,00	
			Ratei contributi (Sp)	243,00	
Causale	Ferie e permessi del mese di febbraio				

Rilevazione ratei mese di febbraio					
28 febbraio	Diversi	a	Diversi		1.675,00
	Retribuzioni dipendenti (Ce)			1.300,00	
	Contributi c/Inps (Ce)			375,00	
			Ratei retribuzioni (Sp)	1.300,00	
			Ratei contributi (Sp)	375,00	
Causale	Rilevati ratei ferie, permessi e mensilità supplementari maturati mese di febbraio				

Rilevazione Ires e Irap

La rilevazione delle imposte derivanti dalla presentazione del modello Unico coinvolge, durante l’anno diversi momenti. Partiremo, per comodità, dalla rilevazione di fine esercizio nella quale, sulla base dei calcoli effettuati, l’impresa dovrà rilevare in avere il debito nei confronti dell’erario rilevando contemporaneamente a costo, in dare, l’imposta. In sede di versamento a saldo delle imposte dirette dovrà essere versato anche un acconto per l’esercizio in corso alla data di presentazione della dichiarazione dei redditi; tale acconto, l’anno successivo, sarà scalato dal debito a saldo. Da ultimo, a undici mesi dall’inizio dell’esercizio, dovrà essere versato un secondo acconto sull’esercizio in corso. Queste norme valgono sia per l’Irap che per l’Ires, sarà sufficiente sostituire il termine Ires con Irap nei conti e si utilizzeranno le medesime scritture.

Schede operative

1) Rilevazione delle imposte Ires in sede di redazione del bilancio (anno x)					
31 dicembre	Ires di competenza (Sp)	a	Erario c/Ires (Sp)		42.500,00
Causale	Rilevazione imposte dell'esercizio				

2) Rilevazione pagamento imposte a saldo (anno x) e in acconto (anno x+1)					
16 giugno	Diversi	a	Banca c/c (Sp)		59.500,00
	Erario c/Ires (Sp)			42.500,00	
	Erario c/acconti Ires (Sp)			17.000,00	
Causale	Rilevazione versamento imposte Ires a saldo e acconto				

Il versamento delle imposte, limitatamente al saldo e al primo acconto, secondo la normativa vigente, potrà essere dilazionato nel tempo, dietro pagamento di un modico interesse. L'importo degli interessi verrà versato con un codice tributo a parte e darà origine ad una rilevazione di interessi passivi in dare. Attualmente è anche possibile versare le imposte con un mese di differimento pagando un "sovrapprezzo" (attualmente lo 0,4 %) che verrà versato unitamente alle imposte. La natura della maggiorazione è quella di interessi passivi e pertanto andranno rilevati come tali anche se inserite all'interno del codice tributo dell'imposta.

Rimanenze

Si tratta di materie prime e sussidiarie, semilavorati, materiali di consumo, imballaggi, prodotti finiti e merci che a fine dell'esercizio sono ancora inutilizzati, e quindi presenti in magazzino, e che per il tramite della rilevazione contabile delle loro rimanenze vengono inviati al futuro esercizio per essere utilizzati.

Storno rimanenze iniziali					
31 dicembre	Rimanenze di prodotti finiti (Ce)	a	Rimanenze di prodotti finiti (Sp)		70.000,00
Causale	Stornate le rimanenze iniziali di esercizio di prodotti finiti				

Rilevazione delle rimanenze finali					
31 dicembre	Rimanenze di prodotti finiti (Sp)	a	Rimanenze di prodotti finiti (Ce)		70.000,00
Causale	Rilevate le rimanenze finali di esercizio di prodotti finiti esistenti in magazzino				

Risconti

Sono rilevati a fine anno e misurano la quota di ricavi (risconti passivi) o di costi (risconti attivi) che pur manifestandosi finanziariamente nell'esercizio sono di competenza futura.

Risconti attivi					
31 dicembre	Risconti attivi (Sp)	a	Fitti passivi (Ce)		2.000,00
Causale	Rilevati risconto su affitto passivo del periodo dicembre "n" e gennaio "n+1" pagato il 5 dicembre				

nell'esercizio successivo					
3 gennaio	Fitti passivi (Ce)	a	Risconti attivi (Sp)		2.000,00
Causale	Stornati risconti attivi				

Schede operative

Risconti passivi					
31 dicembre	Fitti attivi (Ce)	a	Risconti Passivi (Sp)		2.000,00
Causale	Rilevati risconto su affitto attivo del periodo dicembre n e gennaio n+1 pagato il 5 dicembre				

nell'esercizio successivo					
5 febbraio	Risconti passivi (Sp)	a	Fitti attivi (Ce)		2.000,00
Causale	Stornati risconti passivi				

Regole di prima applicazione dei nuovi Principi: rottura di un paradigma?

Il D.Lgs. 139/2015 contiene solo alcune disposizioni per accompagnare la transizione delle imprese alle nuove regole di bilancio introdotte con il recepimento Direttiva 2013/34/UE (c.d. "Direttiva Accounting"). Le lacune sono colmate dai nuovi Principi contabili Oic i quali, con una rilevante portata novativa, hanno emanato regole di prima applicazione diversificate, le quali includono anche la rideterminazione retroattiva degli effetti contabili con conseguente imputazione di quest'ultimi sul patrimonio netto di apertura. L'approccio diviene così più allineato alla prassi internazionale.

Regole di prima applicazione: la norma di legge

In merito alla prima applicazione delle nuove norme di bilancio il D.Lgs. 139/2015 ("il Decreto") innanzitutto stabilisce che "le disposizioni ... entrano in vigore dal 1° gennaio 2016 e si applicano ai bilanci relativi agli esercizi finanziari aventi inizio a partire da quella data¹".

La norma non porta particolari problemi interpretativi quando l'oggetto di riferimento è un bilancio di esercizio completo (anche se inferiore all'anno)². Per quanto concerne le regole di transizione specifiche il Decreto si limita a precisare che le modifiche apportate in tema di rilevazione dei crediti, debiti e titoli al costo ammortizzato, tenuto conto per i primi e secondi del fattore temporale, e dell'ammortamento dell'avviamento "possono non essere applicate alle componenti delle voci riferite a operazioni che non hanno ancora esaurito i loro effetti in bilancio". Al redattore del bilancio dunque viene attribuita la facoltà di dare continuità ai criteri di valutazione adottati per quelle componenti di bilancio originatesi da operazioni intercorse antecedentemente alla data di prima applicazione delle nuove regole. Poiché l'avvalersi di questa facoltà genererebbe alcune disomogeneità nei criteri adottati, anche all'interno delle medesime voci, tra elementi riferiti a operazioni dell'esercizio e quelli riferiti a operazioni precedenti, la residuale coerenza sistemica impone che non possano essere praticate politiche di bilancio realizzate mediante una applicazione selettiva dell'opzione a singoli elementi (ad esempio solo per alcuni crediti o per alcuni debiti riferiti a operazioni antecedenti). In tema di avviamento le nuove regole, integrate dall'Oic 24, prevedono che il processo di ammortamento sia effettuato lungo il periodo minore tra la vita utile stimata e 20 anni³ e solo nei casi in cui la vita utile non sia attendibilmente stimabile il limite massimo da tenere in considerazione è di 10 anni⁴. La versione finale dell'Oic 24 introduce inoltre il divieto di modificare, negli esercizi successivi, la vita utile stimata in sede di rilevazione iniziale. Per gli avviamenti iscritti in bilancio antecedentemente alla data di prima applicabilità di tali nuove regole queste possono non essere adottate, traducendosi ciò nella possibilità di continuare il processo di ammortamento precedentemente stabilito. Infine, con specifico riferimento alle società che redigono il bilancio in forma abbreviata ai sensi dell'articolo 2435-bis, cod. civ. la norma concede la facoltà generale, non solo limitata all'esercizio di prima applicabilità, di non adottare il criterio del costo ammortizzato, tenuto conto del fattore temporale ove applicabile, nonché l'esonero dalla predisposizione del rendiconto finanziario. In aggiunta si precisa che per le entità qualificabili come "micro-imprese" non si applicano le disposizioni in tema di fair value e strumenti finanziari derivati⁵.

¹ Cfr. Articolo 12.

² Situazione che può verificarsi ad esempio in occasione della variazione della data di chiusura d'esercizio.

³ Cfr. Oic 24.

⁴ Cfr. Oic 24.

⁵ L'articolo 2435-ter, cod. civ. considera "micro-imprese" le società, di cui all'articolo 2435-bis, che nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non abbiano superato due dei seguenti limiti: 1) 175.000 euro tot. Attivo 2) 350.000 euro di ricavi delle vendite e prestazioni 3) 5 dipendenti occupati in media durante l'esercizio.

Regole di prima applicazione: i Principi contabili

L'Oic 29, contenente le regole generali per disciplinare i cambiamenti di principi volontari, stabilisce che *"I cambiamenti obbligatori di Principi contabili sono contabilizzati in base a quanto previsto dalle specifiche disposizioni transitorie contenute nella legge o nei nuovi Principi contabili. In assenza di specifiche disposizioni transitorie, i cambiamenti obbligatori di Principi contabili sono contabilizzati come previsto dal presente principio"*.

Pertanto viene stabilita una gerarchia di prevalenza delle fonti da seguire nel determinare il trattamento contabile in sede di transizione a un nuovo Principio, nell'ordine: legge, Principio contabile di riferimento se contiene norme specifiche, o regole previste nell'Oic 29.

L'Oic, in applicazione di questo concetto, ha deciso di inserire in ciascun nuovo Principio contabile una sezione dedicata alle regole di transizione. Fatte salve le disposizioni previste per legge descritte in precedenza, può essere comunque dedotta una regola generale comune nella richiesta di applicazione pienamente retroattiva dei nuovi Principi, ossia nella determinazione degli effetti contabili che si sarebbero prodotti se questi fossero da sempre stati adottati. Regola generale che tuttavia gli stessi principi consentono di derogare con riferimento ad alcune modifiche per le quali è stata data possibilità esplicita di applicazione prospettica; si tratta generalmente di quelle modifiche non direttamente legate al recepimento della Direttiva *Accounting*⁶. I singoli Principi descrivono il modello operativo che declina tali approcci, talvolta in modo più esteso (ad esempio Oic 15 o Oic 19) o in altri casi mediante rinvio esplicito all'Oic 29. Un'applicazione pienamente retroattiva implica l'imputazione degli effetti pregressi del cambio di Principio, determinati come se il Principio fosse sempre stato adottato, al patrimonio netto d'apertura dell'esercizio di prima applicazione dei nuovi Principi, e la corrispondente riesposizione dei dati dell'esercizio precedente ai soli fini comparativi⁷. La riesposizione del dato comparativo deve essere effettuata in modo tale da fornire evidenza di quegli effetti pregressi che sono imputabili alle sole vicende reddituali e patrimoniali di competenza dell'esercizio immediatamente precedente a quello di prima applicazione dei nuovi Principi distinguendoli invece da quelli riconducibili a periodi antecedenti⁸. Quest'ultimi effetti idealmente sarebbero infatti già esistenti sui saldi di apertura dell'esercizio immediatamente precedente a quello di prima applicazione dei nuovi Principi. La necessità di riesposizione del comparativo trova fondamento anche nell'interpretazione estensiva, alla luce delle nuove norme, del disposto contenuto nell'articolo 2423-ter, comma 5, cod. civ. *"Se le voci non sono comparabili, quelle relative all'esercizio precedente devono essere adattate"*. Non è prevista tuttavia, a differenza di quanto previsto in materia dai corrispondenti Principi contabili internazionali, la necessità di presentare negli schemi di Stato patrimoniale una terza colonna aggiuntiva ai dati comparativi che fornisca indicazione dei saldi di apertura dell'esercizio precedente rideterminati⁹. Il pur novellato codice civile infatti si limita a stabilire che *"Per ogni voce dello Stato patrimoniale e del Conto economico deve essere indicato l'importo della voce corrispondente dell'esercizio precedente"*¹⁰.

Non bisogna dimenticare tuttavia che l'Oic 28, in applicazione dell'articolo 2426, comma 1, n.7-bis, cod. civ., prevede che in Nota integrativa *"con riguardo al numero degli esercizi precedenti per i quali occorre fornire l'informazione dell'avvenuta utilizzazione delle voci di patrimonio netto, in genere è sufficiente fornire un'informazione riferita agli ultimi 3 esercizi"*¹¹.

Pertanto le imprese dovranno comunque individuare un modo efficace per rappresentare in Nota integrativa, ove presenti, gli effetti contabili sui saldi di apertura dell'esercizio precedente derivanti dal cambio di un Principio. Le modifiche se sono rilevate prospetticamente si applicano invece solo a eventi e operazioni accaduti dopo la data in cui interviene il cambiamento di Principio contabile. Gli eventi e le operazioni rilevati in esercizi precedenti pertanto continuano a essere riflessi in bilancio in conformità ai Principi precedentemente adottati.

⁶ Ne costituisce un esempio la facoltà di applicare prospetticamente il divieto di contabilizzare i dividendi per "maturazione".

⁷ Per le società il cui esercizio coincide con anno solare l'esercizio di prima applicazione corrisponde all'anno 2016.

⁸ Per le società il cui esercizio coincide con anno solare tale esercizio precedente corrisponde all'anno 2015.

⁹ Cfr. IAS 1.39.

¹⁰ Cfr. Articolo 2423-ter, comma 5, cod. civ..

¹¹ Il Principio prosegue *"In presenza di particolari situazioni riguardanti l'importo e le modalità di utilizzo delle riserve, è opportuno includere un'informazione riferita a un numero di esercizi superiore ai 3 indicati"* (cfr. Oic 28.41).

Quadro sinottico Principali RPA (regole di prima applicazione)

Principio	Argomento	Regole di Prima Applicazione
Oic 10	Rendiconto finanziario	Retroattiva
Oic 12	Riclassificazione Oneri e Proventi straordinari	Retroattiva
Oic 15, 19	Crediti e debiti al costo ammortizzato e attualizzazione	Retroattiva salvo i per crediti e debiti per i quali la società si avvale della esenzione facoltativa ex articolo 12, Decreto
Oic 20	Titoli al costo ammortizzato	Retroattiva salvo i per crediti e debiti per i quali la società si avvale della esenzione facoltativa ex articolo 12, Decreto
Oic 21	Divieto rilevazione dividendi per maturazione	Retroattiva o prospettica
Oic 24	Nuove regole per ammortamento avviamento	Retroattiva salvo esenzione facoltativa ex articolo 12, Decreto
	Pubblicità e ricerca non capitalizzabile	Retroattiva ai sensi dell'Oic 29
Oic 28	Azioni proprie	Retroattiva ai sensi dell'Oic 29
Oic 32	Strumenti finanziari derivati	Retroattiva ai sensi dell'Oic 29 o modello alternativo applicabile alle sole operazioni di copertura in corso alla data di prima applicazione del principio

Esempio di applicazione retroattiva

La società Alfa Spa ha contratto a inizio 2014 un finanziamento a lungo termine di 200.000 euro, rimborsabile in 4 rate annuali posticipate da 56.402 euro cadauna, a un tasso del 5% (ipotizzato per i fini dell'esercizio in linea con il mercato). La società sostiene costi di consulenza finanziaria direttamente imputabili all'operazione per 10.000 euro. La società in passato aveva registrato l'operazione iscrivendo il debito iniziale al valore nominale per 200.000 euro e gli oneri accessori (costi di transazione) tra le immobilizzazioni immateriali come previsto dal precedente Oic 24 optando per un ammortamento lineare lungo la durata del finanziamento. Di seguito la tabella con le rilevazioni secondo i precedenti Principi al 31 dicembre 2015:

Stato patrimoniale 31 dicembre 2015		Conto economico 31 dicembre 2015	
Debito residuo	104.875	Interessi passivi	(7.680)
Immob.immat.	5.000	Amm.immob.	(2.500)
Patrimonio netto (effetti economici pregressi + risultato)	(22.680)	Risultato	(10.680)

La società Alfa alla data di prima applicazione dei nuovi Principi (1° gennaio 2016) decide di non avvalersi della facoltà ex articolo 12, Decreto e pertanto applica retroattivamente il costo ammortizzato al proprio debito. Questo implica la determinazione del tasso di interesse effettivo alla rilevazione iniziale del debito e rideterminazione degli effetti negli esercizi di competenza. Considerando un tasso di interesse effettivo del 7,24%, che tiene conto della necessità di ripartire gli oneri accessori lungo la durata del debito con il criterio finanziario del tasso effettivo, la società ha quindi determinato un effetto cumulato pregresso sul patrimonio netto di 1.758 euro (dato dalla differenza tra gli interessi calcolati al tasso effettivo secondo il nuovo principio e la somma tra le quote di ammortamento degli oneri accessori e interessi nominali precedentemente imputati a Conto economico) che andrà a iscrivere in contabilità generale 2016 a riduzione degli utili portati a nuovo. La società Alfa identificando inoltre gli effetti di competenza dell'esercizio 2015 riespone il comparativo di bilancio evidenziando i seguenti effetti:

Stato patrimoniale 31 dicembre 2015		Conto economico 31 dicembre 2015	
Debito residuo	101.633	Interessi passivi	(10.675)
Immob.immat.	0	Amm.immob.	(0)
Patrimonio netto (effetti economici pregressi + risultato)	(24.438)	Risultato	(10.675)

Come previsto dall'Oic 19 i costi di transazione sono stati portati a riduzione del valore del debito e pertanto non sono più esposti separatamente nell'attivo. La società Alfa inoltre nel presentare la tabella di movimentazione del patrimonio netto in Nota integrativa, esegue lo stesso tipo di calcolo con riferimento all'esercizio precedente, per mostrare, ai soli fini informativi, gli effetti del cambiamento di Principio sul patrimonio netto al 1° gennaio 2015.

Cambiamenti di Principi volontari

L'Oic 29 disciplina i cambiamenti di Principi volontari introducendo un modello contabile che potremmo definire a 3 livelli.

Il primo livello è rappresentato dall'applicazione pienamente retroattiva del nuovo Principio contabile come se da sempre fosse stato adottato con riesposizione dei dati dell'esercizio precedente ai fini comparativi (secondo le modalità di cui al paragrafo precedente). Tale metodo rappresenta la regola primaria e generale.

Un secondo livello diviene perseguibile solo quando *"dopo aver fatto ogni ragionevole sforzo non sia fattibile determinare l'effetto di competenza dell'esercizio precedente, o ciò risulti eccessivamente oneroso"*¹², ma sia possibile comunque determinare compiutamente l'effetto cumulativo pregresso del cambiamento di Principio. In questo caso le imprese non devono presentare i dati comparativi rettificati e si limitano a rilevare gli effetti cumulativi pregressi del cambio di principio sul saldo d'apertura del patrimonio netto d'esercizio e delle corrispondenti attività e passività interessate.

Un ultimo livello è rappresentato da una situazione in cui non sia ragionevolmente possibile o fattibile determinare l'intero effetto cumulativo pregresso come se il nuovo Principio fosse da sempre stato applicato. In questo caso le imprese devono applicare il nuovo Principio contabile a partire dalla prima data in cui ciò risulti fattibile; nel caso tale data coincida con l'esercizio di prima applicazione del nuovo Principio, quest'ultimo è adottato in modo prospettico.

Esempio di cambiamento di Principio volontario

La società Alfa Spa fino all'esercizio "n-1" valorizzava il proprio magazzino con il metodo FIFO *"first-in, first-out"*. Nell'esercizio decide di adottare il CMP, *"costo medio ponderato"*. La società Alfa Spa deve pertanto:

1. determinare il differenziale tra i 2 metodi in apertura d'esercizio;
2. imputare tale differenziale sul saldo di apertura del patrimonio netto e della corrispondente voce del magazzino;
3. determinare le variazioni di magazzino imputate a Conto economico d'esercizio sulla base del CMP.

Inoltre poiché Alfa Spa è in grado di determinare esattamente l'effetto del cambiamento di metodo anche per l'esercizio "n-1" procede con risporre il dato comparativo rideterminando così il valore del magazzino al 31.12.n-1 nello Stato patrimoniale così come la variazione a Conto economico imputata nell'esercizio n-1 sulla base del CMP.

Considerazioni finali

L'approccio seguito dall'Oic per gestire la contabilizzazione degli effetti legati alla transizione ai nuovi principi e, non disgiuntamente, per riformulare l'Oic 29 rappresenta certamente una svolta verso una maggiore armonizzazione con la prassi contabile internazionale. In questa fase di transizione

¹² Cfr. Oic 28.

l'adozione delle deroghe alla applicazione retroattiva previste nel Decreto potrebbe generare una asimmetria di valutazione tra poste analoghe ma sorte a seguito di operazioni compiute a cavallo della data di prima applicazione dei nuovi Principi. Dalla formulazione della norma, recepita anche nei Principi contabili Oic, si può desumere la volontà del Legislatore di portare una semplificazione anche se a scapito del Principio di comparabilità nel tempo (tra bilanci della stessa impresa) e nello spazio (tra bilancio di diverse imprese)¹³. In merito alla riesposizione dei dati comparativi è il caso di osservare come l'approccio sia coerente con l'orientamento volto a considerare tali dati come informazioni destinate a essere lette unicamente in relazione agli importi e alle altre informazioni relativi all'esercizio corrente¹⁴. Non rappresentano pertanto un "bilancio comparativo", il quale è identificato in quello validamente approvato dall'assemblea e la cui validità non deve considerarsi inficiata dalla riesposizione del dato comparativo nel bilancio dell'esercizio successivo a seguito della applicazione retroattiva di un nuovo Principio¹⁵. Un' ultimo cenno finale va fatto sul piano fiscale per registrare la permanenza di incognite circa il trattamento delle rettifiche operate in sede di prima applicazione dei nuovi Principi contabili, in particolare in merito alla rilevanza attribuibile alle poste imputate a patrimonio netto. Al momento infatti l'assenza di una normativa che estenda il Principio di derivazione rafforzata¹⁶ anche agli "Oic adopter" potrebbe far prevalere l'interpretazione che un doppio binario integrale, volto a disconoscere sul piano fiscale le scelte contabili operate in ottemperanza delle nuove regole di bilancio, sia la conseguenza diretta della clausola di invarianza di gettito stabilita dall'articolo 11, Decreto.

¹³ Per completezza di analisi, facendo un parallelismo con il *framework* Ias/Ifrs è il caso di osservare che la stessa ratio di semplificazione può essere individuata come Principio generale nelle esenzioni dall'applicazione di alcuni Ifrs in sede di transizione previste dall'Ifrs1 (cfr. Ifrs 1.BC 30 e ss.).

¹⁴ Sulla distinzione tra "dati corrispondenti" e "bilancio comparativo" si esprime in particolare il principio internazionale di revisione Isa Italia 710 "Informazioni comparative: dati corrispondenti e bilancio comparativo".

¹⁵ Non sono oggetto di questo articolo invece le circostanze, sotto il profilo giuridico, che possono dar luogo all'invalidità della delibera di approvazione del bilancio e/o la riapprovazione dello stesso.

¹⁶ Particolarmente rilevante risulterebbe in particolare una estensione agli Oic adopter del comma 4, articolo 109, Tuir. Tale previsione peraltro era contenuta nell'emendamento 86.07 al al ddl C.4127-bis [Legge di Bilancio 2017] poi ritirato.

Scadenze del mese di aprile

Di seguito evidenziamo i principali adempimenti dal 1° aprile 2017 al 30 aprile 2017, con il commento dei termini di prossima scadenza.

Si segnala ai Signori clienti che le scadenze riportate tengono conto del rinvio al giorno lavorativo seguente per gli adempimenti che cadono al sabato o giorno festivo, così come stabilito dall'art.7 D.L. n.70/11.

In primo piano vengono illustrate, se esistenti, le principali scadenze o termini oggetto di provvedimenti straordinari, mentre di seguito si riportano le scadenze mensili, trimestrali o annuali a regime.

Lunedì 10 aprile

Spesometro 2016 - mensili

Scade oggi per i contribuenti che applicano la liquidazione mensile, l'obbligo di invio dello spesometro per il 2016.

Lunedì 17 aprile

Registrazioni contabili

Ultimo giorno per la registrazione cumulativa nel registro dei corrispettivi di scontrini fiscali e ricevute e per l'annotazione del documento riepilogativo delle fatture di importo inferiore a 300 euro emesse il mese precedente.

Fatturazione differita

Scade oggi il termine per l'emissione e l'annotazione delle fatture differite per le consegne o spedizioni avvenute nel mese precedente.

Registrazioni contabili associazioni sportive dilettantistiche

Scade oggi il termine per le associazioni sportive dilettantistiche per annotare i corrispettivi e i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali nel mese precedente. Le medesime disposizioni si applicano alle associazioni senza scopo di lucro.

Ravvedimento versamenti entro 30 giorni

Termine ultimo per procedere alla regolarizzazione, con sanzione ridotta, degli omessi o insufficienti versamenti di imposte e ritenute non effettuati, ovvero effettuati in misura ridotta, entro lo scorso 16 marzo.

Versamenti Iva mensili

Scade oggi il termine di versamento dell'Iva a debito eventualmente dovuta per il mese di marzo (codice tributo 6003).

I contribuenti Iva mensili che hanno affidato a terzi la contabilità (articolo 1, comma 3, D.P.R. 100/1998) versano oggi l'Iva dovuta per il secondo mese precedente.

Versamento delle ritenute alla fonte

Entro oggi i sostituti d'imposta devono provvedere al versamento delle ritenute alla fonte effettuate nel mese precedente:

- sui redditi di lavoro dipendente unitamente al versamento delle addizionali all'Irpef;
- sui redditi di lavoro assimilati al lavoro dipendente;
- sui redditi di lavoro autonomo;
- sulle provvigioni;

- sui redditi di capitale;
- sui redditi diversi;
- sulle indennità di cessazione del rapporto di agenzia;
- sulle indennità di cessazione del rapporto di collaborazione a progetto.

Versamento ritenute da parte condomini

Scade oggi il versamento delle ritenute operate dai condomini sui corrispettivi corrisposti nel mese precedente riferiti a prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di imprese per contratti di appalto, opere e servizi.

ACCISE - Versamento imposta

Scade il termine per il pagamento dell'accisa sui prodotti energetici a essa soggetti, immessi in consumo nel mese precedente.

Presentazione dichiarazione periodica Conai

Scade oggi il termine di presentazione della dichiarazione periodica Conai riferita al mese di febbraio, da parte dei contribuenti tenuti a tale adempimento con cadenza mensile.

Ravvedimento versamenti entro 30 giorni

Termine ultimo per procedere alla regolarizzazione, con sanzione ridotta pari al 3%, degli omessi o insufficienti versamenti di imposte e ritenute non effettuati, ovvero effettuati in misura ridotta, entro lo scorso 16 febbraio.

Giovedì 20 aprile

Spesometro 2016 – altri soggetti

Scade oggi per tutti i contribuenti, ad eccezione dei soggetti che applicano la liquidazione mensile, l'obbligo di invio dello spesometro per il 2016.

Presentazione dichiarazione periodica Conai

Scade oggi il termine di presentazione della dichiarazione periodica Conai riferita al mese di marzo da parte dei contribuenti tenuti a tale adempimento con cadenza mensile.

mercoledì 26 aprile

Presentazione elenchi Intrastat mensili e trimestrale

Scade oggi, per i soggetti tenuti a questo obbligo con cadenza mensile e trimestrale, il termine per presentare in via telematica l'elenco riepilogativo degli acquisti e vendite intracomunitari effettuati rispettivamente nel mese o trimestre precedente.

LYNFA Studio[®]

La splendida sensazione di avere tutto sotto controllo

LYNFA Studio è il sistema gestionale integrato per lo Studio Professionale. Un sistema straordinariamente nuovo perché basato sulla piattaforma tecnologica POLYEDRO, che offre tutti i vantaggi del web: facilità d'uso, strumenti di collaborazione e condivisione, accessibilità da remoto.

LYNFA Studio ha due anime, con due diversi obiettivi:

1. erogare servizi ai Clienti,
2. gestire e sviluppare lo Studio.

LYNFA Studio asseconda e dà slancio a tutte le attività del Professionista e del suo Studio. Dal più piccolo a quello con decine di posti di lavoro.

Ogni Studio è diverso: LYNFA Studio sa prendere esattamente la sua forma e crescere insieme a lui e alle sue necessità.

Insieme alle più classiche funzionalità gestionali, offre:

1. i più avanzati strumenti di controllo delle attività, ovunque ci si trovi, anche da tablet;
2. servizi di condivisione e collaborazione, come l'agenda, la pubblicazione documenti e la bacheca;
3. funzionalità che incrementano la produttività, come il workflow e l'anagrafica unica;
4. servizi innovativi per i Clienti.

LYNFA Studio gestisce lo Studio con managerialità ed efficienza, lasciando al Professionista tutto il tempo e le energie per fare al meglio quello che solo lui può fare: gestire le relazioni, diversificare e accrescere le occasioni di business.



Conservazione Cloud TeamSystem

Molto più che conservazione

Conserva in digitale tutti i tuoi documenti. Risparmia tempo e denaro con TeamSystem!

Il nuovo servizio di Conservazione Cloud TeamSystem permette di conservare qualsiasi documento, liberando totalmente l'utente da qualsiasi onere.

La piattaforma è realizzata per non avere alcun impatto sulle attività, in questo modo il tuo Studio potrà risparmiare risorse e migliorare l'organizzazione del lavoro interno.

Grazie al Servizio di Conservazione Cloud TeamSystem **non devi più preoccuparti di nulla**, provvederemo noi a conservare i documenti rispettando tutti i requisiti definiti dalla normativa vigente. Potrai quindi in qualsiasi momento ricercare e consultare qualsiasi documento attraverso la nostra interfaccia web semplice ed intuitiva.

Con il Servizio Conservazione Cloud TeamSystem potrai:

- conservare digitalmente i tuoi documenti,
- ricercare i tuoi documenti e consultarli in archivio,
- esibire i tuoi documenti in originale seguendo i dettami della normativa,
- esibire e scaricare il Manuale della Conservazione,
- essere sicuro di seguire un processo aggiornato e sempre a norma di legge.

Per gli Studi Professionali

1. Supporti i tuoi clienti con una soluzione ai loro problemi di conservazione.
2. Puoi offrire consulenza organizzativa e formazione alle piccole imprese per permettergli di risparmiare attraverso la conservazione.
3. Ti proponi a nuovi clienti con un servizio ad oggi essenziale che puoi offrire fin da subito, senza aggravio di lavoro per il tuo Studio.