

Indice

1) Riforma sanzioni amministrative tributarie amministrative	Pag. 1
2) Novità in tema di bilancio d'esercizio previste dal D.Lgs n. 139/2015	Pag. 8
3) Abrogazione del regime dei costi "Black List"	Pag. 17

1) Riforma sanzioni tributarie amministrative

Premessa,

Con il DLgs. 24.9.2015 n. 158, pubblicato sul S.O. n. 55 alla Gazzetta Ufficiale 7.10.2015 n. 233, è stato riformato il sistema delle sanzioni amministrative tributarie.

La legge di stabilità 2016 ha anticipato l'entrata in vigore della norma dal 1 gennaio 2017 **al 1° gennaio 2016.**

Uno dei tratti salienti della riforma si concretizza nel diminuire il carico sanzionatorio per le violazioni relative ad adempimenti (ad esempio, dichiarazioni) che, sebbene siano stati assolti tardivamente, sono contenuti entro limiti temporali più o meno esigui.

Del pari, si assiste ad un generale ridimensionamento delle sanzioni previste per le ipotesi "base" delle violazioni più comuni, basti pensare, come si illustrerà, alla dichiarazione infedele e alla fatturazione delle operazioni.

Nel contempo, sono stati introdotti aumenti di sanzioni in relazione alle condotte indice di particolare "pericolosità fiscale", consistenti, ad esempio, nell'utilizzo di artifici e raggiri strumentali ad evitare il pagamento delle imposte.

Molte sanzioni sono ora espresse in euro, sostituendo la precedente versione, che faceva ancora riferimento alle lire.

Di seguito si analizzano le principali novità

Applicazione del favor rei

Dal 2016 saranno applicabili le nuove sanzioni amministrative tributarie, generalmente più favorevoli rispetto a quanto precedentemente previsto. Si deve sottolineare che in base al principio del *favor rei* la riduzione delle sanzioni tributarie deve essere applicata anche alle medesime ipotesi occorse prima del 1° gennaio 2016, salvo che il provvedimento di irrogazione delle relative sanzioni non sia divenuto definitivo (D.lgs 18 dicembre 1997, n. 472, art. 3, comma 3).

In tale senso è importante sottolineare che il contribuente che avesse ricevuto un avviso bonario o una cartella di pagamento non ancora divenuta definitiva con l'applicazione delle sanzioni secondo la precedente normativa, può richiedere l'applicazione delle sanzioni più favorevoli attraverso un'istanza di autotutela.

Le modifiche alle disposizioni sanzionatorie disposte dal D. Lgs. 24 settembre 2015 n. 158, ed anticipate al 1° gennaio 2016 dalla Legge di stabilità 2016, trovano applicazione sia in caso di contestazione della violazione da parte dell'Agenzia delle entrate, con conseguente applicazione in misura "piena" delle nuove sanzioni, sia ove il contribuente ricorra, ove ancora esperibile, all'istituto del ravvedimento operoso, applicando alle nuove sanzioni le ulteriori riduzioni proprie di tale istituto.

Omessa presentazione dichiarazione

Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi, IVA, IRAP, o dei sostituti d'imposta, la regolarizzazione oltre il termine di 90 giorni ma entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva (e sempre che non siano iniziati i controlli) vede ora la possibilità di applicare una sanzione (articoli 1, 2, 5 del D.lgs. n. 471/97) in misura ridotta alla metà rispetto a quella ordinaria, cioè tra **il 60% e il 120% delle imposte dovute**.

Nel caso in cui tali sanzioni agevolate non fossero applicabili, in quanto già decorsi i termini di presentazione della dichiarazione successiva o in quanto vi siano in atto dei controlli, le sanzioni ordinarie variano tra il **120% e il 240% delle imposte dovute**. Laddove non vi siano imposte da versare la sanzione applicabile varia tra i 250 ed i 1.000 euro incrementabili fino al doppio per i soggetti tenuti alle scritture contabili.

Infedele dichiarazione

Per la dichiarazione infedele, invece, la sanzione ordinaria è stata ridotta e da un range compreso tra il 100 al 200%, si è scesi ad un range **tra il 90 e il 180% della maggiore imposta dovuta**.

Sono state, inoltre, introdotte le seguenti ipotesi di riduzione delle sanzioni comminabili:

- range dal **60% al 120%** se la maggior imposta o il minor credito è inferiore al 3% dell'imposta/minor credito accertati e comunque complessivamente inferiore a 30.000,00 euro. Sono state altresì eliminate le ipotesi di incremento della sanzione correlate agli studi di settore, mentre è stata introdotta l'ipotesi di **un incremento tra il 135% ed il 270% della maggiore imposta dovuta applicabile alle violazioni derivanti dall'utilizzo di operazioni inesistenti o condotte fraudolenti**. Laddove non vi siano imposte la sanzione applicabile varia tra i 150 ed i 500 euro, incrementabili fino al doppio per i soggetti tenuti alle scritture contabili;
- range dal **60% al 120%** se l'infedeltà deriva da errori inerenti la corretta imputazione temporale dei componenti di reddito e purché, nel caso di un ricavo, esso risulti tassato al momento dell'accertamento;
- in misura fissa pari a **euro 250** per l'errore di competenza in assenza di un danno all'erario.

Reverse charge

Viene rivista la disciplina sanzionatoria correlata al reverse charge con l'introduzione di sanzioni fisse, in luogo di quelle proporzionali, finora vigenti (art. 6, commi 9-bis e ss., D. Lgs. n. 471/1997). **Si passa quindi da una sanzione variabile tra il 100% ed il 200% ad una variabile tra i 500 ed i 20.000,00 euro.**

Lieve inadempimento

Art. 15 DPR 602/73

È stato introdotto, in tema di decadenza dal beneficio della rateazione, l'istituto del **"lieve inadempimento"** con la funzione di salvare la dilazione da errori o omissioni di gravità trascurabile.

Si ha lieve inadempimento, evitando così la decadenza della rateazione degli avvisi bonari, nei seguenti casi:

- in caso di **ritardo nel pagamento della prima rata non superiore a 7 giorni** (per le rate successive alla prima, non è prevista alcuna tolleranza sui tempi di pagamento. In ogni caso la rateazione non decade se si ravvede entro il termine per il versamento della rata successiva alla prima con un ritardo anche di un solo giorno rispetto alla scadenza della rata immediatamente seguente, la dilazione decade);
- in presenza di **omissioni non superiori al 3% della rata e comunque inferiori a 10.000 euro** (l'omissione potrebbe anche reiterarsi: per cui se il contribuente incorre più volte in questa lieve violazione, con riferimento ad una pluralità di rate, ciò non comporta la perdita del beneficio del termine).

Obblighi di registrazione

Sono state attenuate le sanzioni previste in caso di mancato rispetto degli obblighi relativi alla documentazione ed alla registrazione di operazioni rilevanti ai fini IVA (art. 6, comma 1, D.lgs. n. 471/97): la sanzione non è più compresa tra il 100% ed il 200% dell'imponibile non documentato o registrato correttamente, ma è stata ridotta ad un **importo compreso tra il 90% e il 180%**. **Nel caso in cui la violazione non abbia avuto alcuna ripercussione sulla liquidazione periodica, la sanzione prevista varia invece tra i 250 ed i 2.000 euro.**

Esportazioni

In materia di esportazioni le sanzioni correlate alle cessioni o prestazioni di servizi nei confronti di esportatori abituali in esenzione da IVA pur in assenza di lettera d'intento o comunque senza avere riscontrato l'avvenuta presentazione delle stesse all'Agenzia delle Entrate (art.7, comma 3, D.Lgs. n. 471/97) passano dalla misura variabile tra il 100% ed il 200% dell'imponibile **alla misura fissa compresa tra i 250 ed i 2.000 euro.**

Errati versamenti

Una delle modifiche di maggior impatto in merito all'anticipazione dell'entrata in vigore del D.Lgs. n. 158/2015 riguarda indubbiamente la **riduzione della sanzione alla metà per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a novanta giorni**, rispetto alla sanzione ordinaria pari al 30% (art. 13, D.Lgs. n. 471/1997).

La modifica dell'art. 13 comporta anche l'introduzione della specifica sanzione in caso di utilizzo di un'eccedenza o di un credito d'imposta superiore a quanto spettante e in caso di compensazione di credito inesistente.

Modifica delle sanzioni per omesso versamento con ritardo entro i 90 giorni

Termine	Sanzione sino al 31/12/2015	Sanzione dal 01/01/2016
Entro 14 giorni	2% per ogni giorno di ritardo	1% per ogni giorno di ritardo
Dal 15° giorno al 90 giorno	30%	15%
Oltre il 91° giorno	30%	30%

Ravvedimento

L'art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 consente al contribuente di regolarizzare spontaneamente la

propria posizione in merito a violazioni commesse a seguito di tardivi/omessi versamenti di imposte od in sede di predisposizione/presentazione della dichiarazione annuale, con specifiche riduzioni delle sanzioni in base alla tempistica in cui viene posta in essere la regolarizzazione. Si ricorda che il pagamento della sanzione ridotta deve essere effettuato contestualmente alla regolarizzazione del tributo o della differenza, ove dovuta, ed al versamento degli interessi moratori maturati sulle somme oggetto di ravvedimento calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno.

In merito si ricorda che già dal 01/01/2015 (per ulteriori approfondimenti si rimanda a pag. 19 e ss. della circolare monotematica legge stabilità 2015 del 27.01.2015) la precedente finanziaria aveva introdotto nuove ed ulteriori soglie temporali e con la possibilità di effettuare la regolarizzazione entro un termine più ampio, ossia fine al termine di decadenza dell'azione accertatrice come qui di seguito schematizzato:

Tipologia Violazione	Soglia temporale	Riduzione	Tributo
Omesso versamento	Entro 30 giorni	1/10	Qualsiasi
Qualsiasi	Entro 90 giorni	1/9	Qualsiasi
Qualsiasi	Entro la dichiarazione dell'anno o entro 1 anno	1/8	Qualsiasi
Qualsiasi	Entro la dichiarazione successiva o entro 2 anni	1/7	Agenzia Entrate
Qualsiasi	Entro il termine di accertamento	1/6	Agenzia Entrate
Qualsiasi	Dopo la constatazione della violazione	1/5	Agenzia Entrate
Omessa dichiarazione	Entro 90 giorni	1/10	Qualsiasi

Dal 01/01/2016 per i pagamenti spontanei effettuati **entro i 90 giorni si applica ora un'ulteriore riduzione del 50% delle relative sanzioni**: nello Schema di sintesi che segue vengono esposte le sanzioni in caso di ravvedimento come applicabili sino al 31 dicembre 2015 e come modificate.

In caso di ravvedimento effettuato entro i 15 giorni dal termine ordinario, ravvedimento entro 30 giorni e ravvedimento entro 90 giorni, quindi, il contribuente ora può beneficiare della riduzione della sanzione di riferimento che è passata dal 30% al 15%.

Modifica delle sanzioni in caso di regolarizzazione dell'omesso versamento entro i 90 giorni

Termine	Sanzione sino al 31/12/2015	Sanzione dal 01/01/2016
Entro 14 giorni	0,2% per ogni giorno di ritardo	0,1% per ogni giorno di ritardo
Dal 15° giorno al 30° giorno	3%	1,5%
Dal 31° al 90° giorno di ritardo	3,33%	1,67%

Si precisa che per effetto del principio del "favor rei" le nuove disposizioni si applicano anche ad omessi versamenti del 2015 purchè ravveduti nei 90 giorni e quindi ad esempio anche per l'omesso versamento del 2° acconto 2015 e per l'omesso versamento dell'acconto IVA 2015.

Modello f24 "a zero"

Per l'omessa presentazione del modello F24 contenente i dati relativi all'eseguita compensazione.

La sanzione viene diminuita, passando dagli attuali 154,00 euro a 100,00 euro.

Tale sanzione, indipendentemente dal ravvedimento operoso, è ridotta a 50,00 euro se il ritardo non è superiore a 5 giorni lavorativi.

Utilizzo di crediti d'imposta in misura errata

L'art. 13 del D.Lgs n. 471/1997 e` stato integrato in modo da recepire la sanzione specifica in caso di utilizzo di un'eccedenza o di un credito d'imposta esistenti in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti: **in tali casi si applica, salva l'applicazione di eventuali disposizioni speciali, la sanzione pari al 30% del credito utilizzato.**

Crediti inesistenti

Il nuovo comma 5 del già citato art. 13 disciplina le sanzioni applicabili in caso di utilizzo in compensazione di un credito inesistente. Nel caso di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute non è stata modificata la sanzione applicabile, che **rimane compresa dal 100 al 200% della misura dei crediti stessi.**

Rispetto alla versione precedente viene meno l'aggravante per l'utilizzo in compensazione del credito inesistente di importo superiore ad euro 50.000, per la quale sino al 31 dicembre 2015 era prevista l'applicazione della sanzione del 200% per cento dei crediti inesistenti.

Omesso o ritardato versamento per adesione ad atto

Per completezza si segnalano le novità anche in materia di modalità di versamento in caso di adesione agli accertamenti dell'ufficio e definizione dell'accertamento con riduzione delle sanzioni nel caso di omessa impugnazione dell'accertamento.

L'ipotesi trova applicazione anche per la conciliazione giudiziale ex art. 48-ter del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 come riformato dal D.Lgs. 156/2015.

Al mancato pagamento di una delle rate successive alla prima, entro la scadenza della rata successiva, oltre all'iscrizione a ruolo dei residui importi dovuti a titolo di imposta, interessi e sanzioni, sul residuo importo dovuto a titolo d'imposta è applicabile la sanzione del 30% aumentata della metà (art. 15-ter D.P.R. 29 settembre 1973, n 602 ed art. 48-ter D.Lgs. n. 546/92), ossia pari al 45%, in luogo del doppio precedentemente previsto (ossia 60% dall'art.8, comma 3-bis e 15, secondo comma del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218 e dall'art. 48, comma 3-bis del D.Lgs 31 dicembre 1992, n. 546).

In merito si ricorda che, il legislatore, con la Legge di Stabilità 2016, è già intervenuto a beneficio di quei contribuenti decaduti da piani di rateazione, anche in relazione ad **accertamenti con adesione**, consentendo in tal caso la riammissione al pagamento per le rateazioni riguardanti le sole imposte dirette.

Omessa indicazione in dichiarazione dell'omessa presentazione dell'interpello o di risposta negati allo stesso

E' stato introdotta una nuova sanzione nel caso in cui il contribuente non indichi in dichiarazione di non aver presentato interpello (es: società di comodo, CFC) o in caso di risposta negativa dell'Ufficio allo stesso. La nuova sanzione varia tra:

- Da € 2.000 ad € 21.000;
- Da € 4.000 ad € 42.000 se non viene riconosciuta la disapplicazione di norme relative a deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizione soggettive del soggetto passivo

Recidiva obbligatoria

Un aspetto negativo della riforma delle sanzioni consiste nella introduzione della fattispecie della recidiva obbligatoria. Il nuovo art. 7. Co.3 del D.Lgs. n. 472/97 stabilisce che la sanzione è aumentata fino alla metà nei confronti di chi, **nei tre anni precedenti** è incorso in altra violazione della stessa indole non definita attraverso il ravvedimento operoso, la definizione ad 1/3 delle sanzioni , l'accertamento con adesione, la conciliazione tributaria, la mediazione tributaria. Si ritiene che tale fattispecie debba trovare applicazione solo in presenza di una successiva constatazione di violazioni rispetto a una precedente constatazione, anche di plurime violazioni.

Computo delle perdite in diminuzione dei maggiori redditi accertati

Con il nuovo comma 4 dell'art. 42, DPR n. 600/73 è disposto che le perdite relative al periodo d'imposta accertato sono computate in diminuzione dei maggiori redditi imponibili accertati, fino a concorrenza del loro importo.

Per i maggiori imponibili che residuano, il contribuente può chiedere l'utilizzo delle perdite pregresse non ancora utilizzate presentando un'apposita istanza entro il termine di proposizione del ricorso. In tal caso:

- il termine per l'impugnazione dell'atto è sospeso per 60 giorni;
- l'Ufficio provvede al ricalcolo della maggior imposta nonché dei relativi interessi e sanzioni.

Ai fini in esame le perdite pregresse utilizzabili sono quelle risultanti alla data di chiusura del periodo d'imposta accertato.

L'utilizzo delle perdite (a scomputo del maggior imponibile accertato) può essere richiesto dal contribuente anche in caso di accertamento con adesione, per espressa previsione del nuovo comma 1-ter introdotto nell'art. 7, D.Lgs. n. 218/97.

Con l'introduzione del nuovo comma 3-bis all'art. 36-bis, DPR n. 600/73 è inoltre disposto che:

- in caso di utilizzo delle perdite del periodo oggetto di accertamento, l'Ufficio "provvede a ridurre l'importo delle perdite riportabili ... nelle dichiarazioni dei redditi successive a quella oggetto di rettifica, e qualora emerga un maggiore imponibile, procede alla rettifica" ex art. 42 (avviso di accertamento);

• in caso di utilizzo delle perdite pregresse a seguito della richiesta del contribuente, l'Ufficio "provvede a ridurre l'importo delle perdite riportabili nell'ultima dichiarazione dei redditi presentata".
Le nuove disposizioni entrano in vigore con riferimento ai periodi d'imposta per i quali all'1.1.2016 sono ancora pendenti i termini di accertamento ex art. 43, DPR n. 600/73.

Nuovi termini per l'accertamento

Art. 1 commi 130 e 132 L. 208/2015

Infine **entro il 31.12 del settimo anno successivo** a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata (in luogo dell'attuale quinto), in caso di omessa dichiarazione.
Contestualmente **è stato eliminato il raddoppio dei termini** in presenza di violazioni per le quali è scattata la **denuncia per un reato penale** ex D.Lgs. n. 74/2000.
Le novità sopra accennate sono **applicabili agli avvisi relativi al 2016 e anni successivi**. Per gli accertamenti relativi al 2015 e anni precedenti trovano applicazione i precedenti termini, compreso il raddoppio in caso di violazione costituente reato penale a condizione che la denuncia sia presentata entro gli ordinari termini.

2 Novità in tema di bilancio d'esercizio previste dal D.Lgs n. 139/2015

Con l'approvazione del D.Lgs n. 139 in data 18 agosto 2015, è stata recepita definitivamente la Direttiva n. 2013/34/UE che ha apportato diverse modifiche in relazione a:

1. Schemi del bilancio ordinario e abbreviato;
2. Criteri di valutazione in riferimento ad alcune voci di bilancio;
3. Contenuto della Nota Integrativa;
4. Nuova struttura semplificata del bilancio adottabile dalle cd "microimprese".

Le modifiche sopra citate entreranno in vigore **a partire dal 1 gennaio 2016**, pertanto, per i soggetti aventi esercizio coincidente con l'anno solare, tali novità sono applicabili al bilancio d'esercizio chiuso al 31 dicembre 2016 (per i bilanci aventi chiusura d'esercizio anteriore al 31.12.2016 non trovano applicazione le modifiche apportate dal D.Lgs 139/15).

Al fine di ridurre l'onere normativo gravante sulle imprese, la Direttiva 34/2013/UE, recepita nel decreto 139/15 ha definito dei **parametri per suddividere le imprese tra "micro", "piccole" e "grandi"**:

Dimensione Impresa	Parametri da soddisfare (almeno due su tre) per due esercizi consecutivi o nel primo esercizio sociale
Grande	Società che superano, per due esercizi consecutivi, almeno due delle soglie che delimitano la classe delle "piccole imprese"
Piccola	<ul style="list-style-type: none"> - Totale attivo patrimoniale: fino a 4.400.000 € - Ricavi da vendite e prestazioni: fino a 8.800.000 € - Numero dipendenti occupati durante l'esercizio: fino a 50
Micro	<ul style="list-style-type: none"> - Totale attivo patrimoniale: fino a 175.000 € - Ricavi da vendite e prestazioni: fino a 350.000 € - Numero dipendenti occupati durante l'esercizio: fino a 5

In relazione alla tipologia di impresa la Direttiva ha introdotto diverse novità che qui di seguito vengono analizzate nel dettaglio. Con riferimento ai nuovi schemi di bilancio si rinvia agli allegati della presente circolare.

1. Novità sui criteri di valutazione per alcune voci di bilancio

Una prima novità riguardante **tutte le imprese** concerne l'**eliminazione** dall'attivo patrimoniale dei **costi di ricerca applicata e di pubblicità** aventi natura pluriennale, mentre **permangono i costi di sviluppo**.

In merito si ricorda che il principio contabile OIC 24 sulle immobilizzazioni immateriali classifica i costi di ricerca e sviluppo come segue:

- **Ricerca di base:** studi, ricerche, esperimenti ed indagini che non hanno un obiettivo specifico e che servono ad accrescere le conoscenze generiche delle imprese. Le spese sostenute per la ricerca di base devono essere riportate nel Conto Economico;
- **Ricerca applicata:** attività simili a quelle rientranti tra le spese per la ricerca di base ma che hanno tuttavia un preciso obiettivo in termini di produzione di un nuovo prodotto, di miglioramento di uno già esistente, di un processo o di un servizio. Prima del D.Lgs 139/15 tali spese venivano capitalizzate nell'Attivo patrimoniale;
- **Sviluppo:** attività collegata e conseguente alla ricerca applicata che ha lo scopo di mettere in pratica i risultati dell'attività di studio.

A partire dal bilancio al **31.12.2016** tutti i costi di ricerca (di base ed applicata) e di pubblicità dovranno essere trattati come costi d'esercizio, pertanto **saranno capitalizzabili esclusivamente i Costi di sviluppo**. Per il trattamento delle spese già capitalizzate negli esercizi precedenti si attendono chiarimenti dal parte dell'Agenzia delle Entrate;

E' stata inoltre prevista l'**iscrizione degli strumenti finanziari derivati al fair value nello Stato Patrimoniale**. A seconda della tipologia di derivato, le variazioni del fair value vanno imputate:

- **In un'apposita Riserva del Patrimonio Netto** nel caso in cui lo strumento finanziario copra il rischio di variazione dei flussi finanziari attesi di un altro strumento finanziario o di un'operazione programmata;
- **A Conto Economico in tutti gli altri casi.**

2. Novità riguardanti gli schemi di bilancio della Grande e Piccola impresa

Per le grandi e piccole imprese il D.Lgs 139/15 apporta le seguenti modifiche agli **schemi di bilancio** indicati negli articoli 2424 e 2425 cod. civ.:

- Le **azioni proprie non vengono più indicate** tra le immobilizzazioni/nell'attivo circolante e nella specifica riserva di patrimonio netto: a partire dal bilancio al 31.12.2016 dovranno essere iscritte, a riduzione del patrimonio netto, in un'apposita riserva denominata "**Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio**";
- È stata introdotta nel patrimonio netto una **specifico "Riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi"**. Tale riserva accoglie le variazioni del "*fair value*" relative agli strumenti finanziari che coprono il rischio di variazione di flussi finanziari attesi di un altro strumento finanziario o di un'operazione programmata;
- Sono state evidenziate specifiche voci tra le immobilizzazioni finanziarie al fine identificare le **partecipazioni/crediti nei confronti delle consociate**;
- Tra i ratei e risconti è stato **eliminato il riferimento agli aggi / disaggi di emissione**;
- Sono state previste delle apposite voci relative agli **strumenti finanziari derivati attivi**;
- Infine, con l'abrogazione del comma 3 dell'art. 2424 C.c., **non devono più essere evidenziati i Conti d'Ordine**: le informazioni riportate in tali conti devono essere indicate in Nota Integrativa.

In merito al **Conto Economico** si rilevano le seguenti modifiche apportate dal D.Lgs. 139/15:

- All'interno della Macroclasse *C) Proventi ed oneri finanziari* sono stati esposti i **proventi finanziari nei confronti di imprese assoggettate al controllo della medesima controllante**;
- Nella macroclasse *D) Rettifiche di valore di attività finanziarie* sono state ricomprese anche le **svalutazioni e le rivalutazioni degli strumenti finanziari derivati**.
- Infine **è stata eliminata la macroclasse E) Proventi ed oneri straordinari**, stabilendo che tali oneri/proventi debbano essere esposti nella sezione ordinaria del bilancio. Inoltre la Nota Integrativa deve prevedere una specifica indicazione di tali proventi/oneri quando il loro ammontare è apprezzabile.

3. Novità riguardanti solo le grandi imprese

Per **le grandi imprese**, la direttiva prevede le seguenti modifiche ai criteri di valutazione di bilancio disciplinati dall'art. 2426 cod. civ.:

1. **Per i titoli immobilizzati, i crediti ed i debiti** viene introdotto il criterio del costo ammortizzato, in linea con i Principi Contabili Internazionali: il costo ammortizzato di un'attività o passività finanziaria è il valore di iscrizione iniziale, al netto dei rimborsi di capitale già effettuati, aumentato o ridotto dell'ammortamento complessivo eseguito mediante il "metodo dell'interesse attivo" di qualsiasi importo che crei una differenza tra il valore iniziale e quello a scadenza. In tal modo i costi accessori ai finanziamenti (aggi e disaggi compresi) vengono "ammortizzati", ossia ripartiti lungo la durata dei finanziamenti.
2. Altresì, per le immobilizzazioni finanziarie rappresentate da partecipazioni di controllo o collegamento iscritte con il metodo del patrimonio netto viene previsto l'obbligo di indicare in Nota Integrativa la differenza positiva tra il costo d'acquisto ed il valore corrispondente del patrimonio netto riferito alla data di acquisizione, o quello risultante dall'ultimo bilancio dell'impresa controllata o collegata.
3. Per le **"Grandi imprese"**, il recepimento della Direttiva 34/2013/UE ha determinato una modifica dell'Art. 2423 del C.c. prevedendo che il bilancio sia costituito da quattro documenti: lo Stato Patrimoniale, il Conto Economico, la Nota Integrativa e il Rendiconto finanziario. **Diventa pertanto obbligatorio la redazione del Rendiconto finanziario**
4. La **Nota Integrativa** deve riportare la composizione dei ratei e risconti, degli "altri fondi", dei ricavi delle vendite e delle prestazioni per area geografica e per categoria di attività, nonché l'illustrazione delle operazioni intercorse con parti correlate;
5. Non essendo più previsti i Conti d'ordine, la **Nota Integrativa** deve indicare gli impegni, le garanzie e le passività potenziali non risultanti dallo Stato Patrimoniale;
6. Altre voci la cui composizione deve essere dettagliata in Nota, riguardano i compensi ad amministratori e sindaci, e i proventi ed oneri straordinari (non essendo più una macroclasse di bilancio).

4. Novità riguardanti le piccole e micro imprese ex art. 2435 bis

Per **le piccole imprese che redigono il bilancio in forma abbreviata secondo quanto previsto dall'art. 2435 bis** vengono previste le seguenti novità:

1. Le novità apportate dal D.Lgs 139/15 hanno determinato alcune modifiche anche in sede di redazione della **Nota Integrativa**. In particolare:
2. **nelle voci B.I e B.II** relative alle immobilizzazioni immateriali e materiali, **non devono essere indicati esplicitamente le svalutazioni e gli ammortamenti**. Mentre dovranno essere indicate

i movimenti delle immobilizzazioni intervenuti nel corso dell'esercizio.

3. **tali società rimangono esonerate dalla redazione del Rendiconto finanziario e sono esonerate dalla valutazione dei crediti e dei debiti con il criterio del costo ammortizzato.**
4. conto economico: viene introdotta la facoltà di raggruppare nelle voci di conto economico D18 e D19 anche le nuove voci D18 d) (rivalutazione strumenti finanziari) e D19 d) (svalutazione strumenti finanziari derivati).
5. Novità per le informazioni relative alle parti correlate: viene eliminata la limitazione della descrizione alla natura e all'obiettivo economico
6. Altresì, per le immobilizzazioni finanziarie rappresentate da partecipazioni di controllo o collegamento iscritte con il metodo del patrimonio netto viene inserito l'obbligo di informazione per le operazioni realizzate con le partecipate.
7. Altre voci la cui composizione deve essere dettagliata in Nota, riguardano i compensi ad amministratori e sindaci, e i proventi ed oneri straordinari (non essendo più una macroclasse di bilancio) e gli impegni, le garanzie e le passività potenziali non risultanti dallo Stato Patrimoniale (punti 4-5 e 6 del precedente paragrafo).

5. Bilancio "semplificato" per le "micro-imprese"

Con l'applicazione della Direttiva UE 34/2013 è stato introdotto nel Codice civile l'Art. 2435-ter, prevedendo la **possibilità per le cd. "micro-imprese"**, ossia quelle che non superano i limiti identificati nel punto precedente, **di redigere il bilancio abbreviato ex art. 2435-bis, con ulteriori semplificazioni.**

In particolare le "micro-imprese" sono **esonerate dalla redazione:**

- **del Rendiconto finanziario;**
- **della Nota Integrativa**, se in calce allo Stato Patrimoniale sono riportate le informazioni relative ai punti 9) (impegni, garanzie e passività potenziali assunte) e 16) (ammontare dei compensi, anticipazioni e crediti agli amministratori ed ai sindaci) dell'art. 2423 C.c.;
- **della Relazione sulla gestione**, se in calce allo Stato Patrimoniale sono riportate le informazioni relative ai punti 3) (numero e valore nominale delle azioni proprie e delle azioni o quote di società controllanti possedute dalla dalla società) e 4) (numero e valore nominale delle azioni proprie e delle azioni o quote di società controllanti acquistate o alienate dalla società nel corso dell'esercizio) dell'art. 2428 C.c..

3 Abrogazione del regime dei costi "Black List"

Disposizioni in materia di operazioni con Stati c.d. "black list"

Legge n. 208 del 28.12.2015, c.d. Finanziaria 2016

RIPRODUZIONE VIETATA

Il regime dei costi che derivano da operazioni intercorse con imprese o professionisti residenti o localizzati in Stati o territori a fiscalità privilegiata di cui al DM 23.1.2002 (art. 110 co. 10 - 12-bis del TUIR), già riformato dal DLgs. 14.9.2015 n. 147, è stato integralmente abrogato.

I suddetti costi verranno, pertanto, in tutto e per tutto parificati ai costi di fonte interna, o derivanti da transazioni con controparti localizzate in Stati "collaborativi"; la deducibilità viene, in altre parole, rimessa alla valutazione degli ordinari criteri di inerenza, certezza e oggettiva determinabilità.

Con l'abrogazione del suddetto regime verrà meno l'obbligo di indicare i suddetti costi in modo separato nella dichiarazione dei redditi.

L'abrogazione delle norme contenute nell'art. 110 co. 10 - 12-bis del TUIR ha effetto dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2015 (2016, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare). La tabella che segue riepiloga la disciplina dei suddetti costi nella sua evoluzione normativa:

ITA		
Anno d'imposta	Deducibilità dei costi	Obblighi di indicazione separata in UNICO
2015 (UNICO 2016)	Sempre garantita, nel limite del valore normale. Subordinata alla dimostrazione dell'effettivo interesse economico dell'operazione, per l'eccedenza	SÌ (anche per i costi non eccedenti il valore normale)
2016 (UNICO 2017)	Garantita con le stesse modalità previste per i costi di fonte nazionale	NO

Infine Si segnala che nella Gazzetta Ufficiale n.279 del 30 novembre 2015 sono stati pubblicati due decreti Ministero dell'Economia e delle finanze, datati entrambi 18 novembre 2015, con il quale Hong Kong viene eliminato dalle liste black list, ossia degli Stati o territori a regime fiscale privilegiato di cui al DM 23 gennaio 2002 e al DM 21 novembre 2001, nel corso dell'anno 2015 erano stati eliminati dalla black list anche Filippine, Malesia e Singapore.

Lo Studio rimane a disposizione per ogni eventuale chiarimento e porge cordiali saluti.

LS LexJus Sinacta - Avvocati e Commercialisti Associati