

CLARIUM

Piazza della Vittoria 8
25122 - Brescia
Tel.: +39 030 46383
Fax: +39 030 7772229
e-mail: info@clarium.it
www.clarium.it

STUDIO LEGALE FBS

Piazza della Vittoria 8
25122 - Brescia
Tel.: +39 030 7281978
Fax: + 39 030 7281849
e-mail: segreteria.brescia@fbslaw.com
www.fbslaw.com



in partnership con



Newsletter aprile - 2017



Periodico di aggiornamento in materia legale e fiscale
Pubblicato e distribuito gratuitamente

© Copyright - CLARIUM S.r.l.

La presente newsletter non costituisce parere professionale e il relativo contenuto ha esclusivamente carattere informativo.

Gli articoli contenuti nella presente newsletter non possono essere riprodotti senza la preventiva espressa autorizzazione di CLARIUM.

La citazione o l'estrpolazione di parti del testo degli articoli è consentita a condizione che siano indicati gli autori e i riferimenti di pubblicazione sulla CLARIUM Newsletter.

1. **Approfondimenti bilancio 2016**

1.1 **La valutazione delle poste monetarie in valuta in bilancio**

Un'operazione in valuta estera è una qualunque operazione di acquisto/vendita di beni o servizi, di ricevimento o erogazione di un finanziamento, di acquisto di un bene strumentale, etc. effettuata in una valuta diversa dall'euro.

Le operazioni in valuta vanno rilevate inizialmente sulla base del cambio corrente alla data nella quale la relativa operazione è compiuta, ovvero in base al tasso di cambio a pronti (rapporto tra euro e valuta estera) alla data dell'operazione.

L'oscillazione dei tassi che fisiologicamente si verifica tra il momento in cui un'operazione in valuta estera è effettuata e il momento della sua regolazione finanziaria (incasso o pagamento), genera utili o perdite su cambio realizzati.

Per quelle poste derivanti da operazioni in valuta che sono invece ancora in essere alla data di chiusura del bilancio, non essendo state regolate, sorge un problema di valutazione che farà eventualmente emergere utili o perdite su cambi "non realizzati".

L'articolo 2426, n. 8-bis, cod. civ. prevede un trattamento differenziato a seconda che si tratti di:

- poste monetarie, ovvero attività e passività che comportano il diritto ad incassare o l'obbligo di pagare, a date future, importi di denaro in valuta determinati o determinabili (crediti e debiti, disponibilità liquide, ratei attivi e passivi, titoli di debito, fondi per rischi ed oneri);
- poste non monetarie, ovvero attività e passività che non comportano il diritto ad incassare o l'obbligo di pagare importi di denaro in valuta determinati o determinabili

(immobilizzazioni materiali e immateriali, partecipazioni, rimanenze, risconti).

Le poste monetarie in valuta sono convertite in bilancio al tasso di cambio a pronti alla data di chiusura dell'esercizio, e i relativi utili e perdite su cambi sono imputati al conto economico dell'esercizio nella voce C17-bis "utili e perdite su cambi", e rappresentano utili o perdite su cambi non realizzati. L'OIC 26 precisa che, sotto il profilo procedurale, in sede di redazione del bilancio si applica prima l'ordinario criterio valutativo della posta espressa in valuta previsto dal principio contabile di riferimento e poi si effettua la conversione in euro del risultato ottenuto.

Ciò significa, ad esempio, che ai crediti espressi in valuta estera si applica prima il criterio valutativo previsto dall'OIC 15 "Crediti" (minore tra costo ammortizzato e presumibile valore di realizzo) e poi il relativo risultato determinato in valuta è convertito al cambio di fine esercizio.

In sede di bilancio è inoltre necessario indicare separatamente la componente valutativa, che è iscritta nella pertinente voce di conto economico, da quella di conversione, che va imputa a conto economico nella voce C17-bis.

Alla luce del fatto che l'adeguamento al tasso di cambio alla data di chiusura dell'esercizio delle poste in valuta monetarie genera utili o perdite su cambi non realizzati, per evitare la distribuzione di utili non realizzati, il primo comma dell'articolo 2426, n. 8-bis, cod. civ. stabilisce che, una volta convertite le attività e le passività in valuta, "l'eventuale utile netto è accantonato in apposita riserva non distribuibile fino al realizzo".

Tale disciplina si applica all'utile netto (saldo positivo tra utili e perdite non ancora realizzati) derivante dalla conversione di attività e passività monetarie in valuta al tasso di cambio a pronti alla data di chiusura

dell'esercizio: esso concorre alla formazione del risultato d'esercizio per poi essere accantonato, in sede di destinazione dell'utile d'esercizio, in un'apposita riserva non distribuibile denominata "Riserva utili su cambi".

Se il risultato netto dell'esercizio è inferiore all'utile netto non realizzato sulle poste in valuta, l'importo iscritto nella riserva non distribuibile è pari al risultato economico dell'esercizio: la quota di utile su cambi eccedente l'utile non può pertanto essere accantonata.

Dal punto di vista fiscale la valutazione delle poste in valuta estera a fine esercizio non assume alcuna rilevanza: rilevano solo gli utili e le perdite realizzati e non quelli derivanti dalla valutazione alla data di chiusura del bilancio, ai sensi dell'articolo 110, comma 3, Tuir, che non sono pertanto rispettivamente imponibili e deducibili.

Di qui la necessità di effettuare variazioni in aumento (per le perdite non deducibili) o in diminuzione (per gli utili non imponibili) in sede di dichiarazione dei redditi, variazioni che generano delle differenze temporanee tra risultato d'esercizio e reddito imponibile che comportano la necessità di rilevare la fiscalità differita, attiva o passiva, in sede di determinazione del carico fiscale a bilancio.

1.2 Avviamento: iscrizione in bilancio se acquisito a titolo oneroso

L'avviamento può essere generato internamente ovvero essere acquisito a titolo oneroso in seguito all'acquisto di un'azienda o di un ramo.

Nessuna novità, quindi, sotto questo profilo nel nuovo OIC 24, che, al paragrafo 54 riproduce un concetto fino ad oggi "acquisito" e cioè che per poter iscrivere tale componente tra le immobilizzazioni immateriali occorre che vi sia un corrispettivo. Più specificamente, ai fini dell'iscrizione di tale posta in bilancio e del

suo trattamento contabile, "l'avviamento rappresenta solo la parte di corrispettivo riconosciuta a titolo oneroso, non attribuibile ai singoli elementi patrimoniali acquisiti di un'azienda ma piuttosto riconducibile al suo valore intrinseco".

Fin da subito viene pertanto anticipato un concetto già presente nella vecchia versione del principio contabile, ossia l'impossibilità di capitalizzare tra le immobilizzazioni immateriali l'avviamento generato internamente.

Oltre a ciò, il nuovo paragrafo 55 dettaglia le condizioni per l'iscrizione dell'avviamento tra le immobilizzazioni immateriali, segnatamente:

- l'acquisizione a titolo oneroso (compresi i casi di conferimento, fusione o scissione);
- la presenza di un valore quantificabile in quanto incluso nel corrispettivo pagato;
- l'incorporazione di oneri e costi ad utilità differita nel tempo, che garantiscono quindi benefici economici futuri;
- il rispetto del principio della recuperabilità del relativo costo.

Le novità assumono invece rilievo, come da più parti evidenziato, con specifico riferimento al trattamento contabile e al conseguente processo di ammortamento. La norma di riferimento è il comma 6 dell'articolo 2426 cod. civ. secondo cui "l'avviamento può essere iscritto nell'attivo con il consenso, ove esistente, del collegio sindacale, se acquisito a titolo oneroso, nei limiti del costo per esso sostenuto. L'ammortamento dell'avviamento è effettuato secondo la sua vita utile; nei casi eccezionali in cui non è possibile stimarne attendibilmente la vita utile, è ammortizzato entro un periodo non superiore a dieci anni". Rispetto al passato, si osserva un cambiamento sicuramente sul piano concettuale, in quanto il criterio guida per la

ripartizione nel tempo di tale componente diventa la vita utile e non più l'arco temporale di 5 anni.

Sotto questo profilo, l'OIC 24 fornisce alcuni riferimenti di massima da utilizzare ai fini della stima della vita utile, quali:

- il periodo di tempo entro il quale la società si attende di godere dei benefici economici addizionali legati alle prospettive reddituali favorevoli della società oggetto di aggregazione e alle sinergie generate dall'operazione straordinaria;
- il periodo di tempo entro il quale l'impresa si attende di recuperare, in termini finanziari o reddituali, l'investimento effettuato (c.d. payback period) sulla base di quanto previsto formalmente dall'organo decisionale della società;
- la media ponderata delle vite utili delle principali attività acquisite con l'operazione di aggregazione aziendale.

La durata "standard" entra poi in gioco in via residuale in tutti i casi (eccezionali) in cui non sia possibile stimare attendibilmente la vita utile dell'avviamento, che a quel punto può quindi essere ammortizzato entro un periodo non superiore a dieci anni.

Diversamente, le vecchie versioni del comma 6 dell'articolo 2426 e dell'OIC 24 consentivano l'ammortamento sistematico in un periodo superiore a cinque anni solo al ricorrere di specifiche ragioni – da illustrare espressamente nella nota integrativa – ricollegabili direttamente alla realtà e alla tipologia dell'impresa cui l'avviamento si riferiva; circostanze che da oggi molto probabilmente entreranno in gioco per giustificare le ragioni che possono determinare una stima della vita utile dell'avviamento superiore a dieci anni. Sulla durata massima non si ravvisano novità in quanto la vita utile dell'avviamento (in precedenza il periodo massimo entro cui

effettuare l'ammortamento) non può superare i 20 anni.

Quanto, infine, alla quantificazione del valore, il nuovo OIC 24 non contiene innovazioni: come in passato, il valore dell'avviamento va determinato per differenza fra il prezzo complessivo sostenuto per l'acquisizione dell'azienda o ramo d'azienda (o il valore di conferimento della medesima o il costo di acquisizione della società incorporata o fusa, o del patrimonio trasferito dalla società scissa alla società beneficiaria) ed il valore corrente attribuito agli altri elementi patrimoniali attivi e passivi che vengono trasferiti.

2 Brevi

2.1 Aggiornate le linee guida per il bonus ricerca e sviluppo

Con la circolare 13/E del 27 aprile 2017, l'Agenzia delle Entrate, d'intesa con il ministero dello Sviluppo economico, aggiorna le linee guida sulla disciplina agevolativa introdotta dall'articolo 3 del DL 145/2013, che ha previsto un credito di imposta a favore delle imprese che effettuano investimenti in attività di ricerca e sviluppo. Nella prima parte del documento si tratta delle novità apportate dalla legge di bilancio 2017 e agli effetti di tali novità sul meccanismo di calcolo del credito di imposta. Nella seconda parte di nove "macrocontenitori", ciascuno suddiviso in sottocapitoli con formato "domanda/risposta", che raggruppano gli ulteriori chiarimenti relativi a specifici aspetti della disciplina agevolativa.

2.2 Precompilata 2017: online il nuovo video dell'Agenzia delle Entrate

In un video pubblicato dall'Agenzia delle Entrate sul proprio canale YouTube, sono

illustrate le novità di quest'anno ed è indicato, step by step, il percorso da seguire per visualizzare, eventualmente modificare e inviare il proprio modello di dichiarazione.

Sono anche disponibili i numeri dell'assistenza telefonica: 848.800.444 da rete fissa, 06 966.689.07 da cellulare e +39 06.966.689.33 per chi chiama dall'estero, operativi dal lunedì al venerdì, dalle 9 alle 17 e il sabato dalle 9 alle 13. Per le informazioni sintetiche che non prevedono risposte articolate, è possibile inviare un sms al numero 320.430.84.44.

2.3 Irap professionisti: dovuta per la segreteria in outsourcing

La Corte di Cassazione – sentenza n.9477/2017 – ha accolto il ricorso delle Entrate avverso la decisione dei giudici d'appello, secondo i quali il servizio di segreteria e telefonia fornito al professionista con un contratto di collaborazione esterna, non implica la sussistenza di un'autonoma struttura organizzativa esterna, necessaria ai fini del versamento dell'Irap. Tuttavia, come chiarito dalla Cassazione, se la collaborazione è continuativa e rilevante, il fatto che il professionista si avvalga di tali servizi con un contratto di outsourcing, non rileva ai fini del versamento dell'imposta. L'auto-organizzazione del professionista è quindi un elemento essenziale per il versamento dell'imposta, ma non sufficiente, essendo altresì necessario un elemento organizzativo esterno, basato sull'esistenza di beni strumentali, sul ricorso a lavoro altrui e sull'apporto di capitale, anche in via tra loro alternativa. In proposito è stato, inoltre, precisato che per potersi applicare la norma è necessario che la specifica capacità contributiva del professionista sia estesa e rafforzata da un'attività autonomamente organizzata, nel cui ambito assume rilievo anche la presenza di un solo dipendente. Ne consegue che,

nonostante il contribuente non si avvalga di dipendenti, ma di collaboratori esterni e autonomi ingaggiati mediante la sottoscrizione di un contratto di servizi, ciò non esclude di per sé la ricorrenza di una sua autonoma struttura organizzativa assoggettabile ad IRAP, dovendosi invece valutare la qualità e quantità di tali collaborazioni.

2.4 Leasing auto agenti: i limiti 2017

La legge di bilancio 2017 ha previsto che dal 1 ° gennaio 2017 il costo massimo deducibile per agenti e rappresentanti per le auto in leasing è aumentato. Il nuovo valore è di euro 5.164,57 contro euro 3.615,20 precedente. L'art. 164 del TUIR detta i limiti di deducibilità dei costi degli automezzi utilizzati nell'esercizio d'impresa, arte o professione prevedendo che per il veicolo: esclusivamente strumentale dell'impresa o adibita ad uso pubblico la deducibilità è pari al 100%; dato in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta la deducibilità è pari al 70%; nella generalità dei casi la deducibilità è pari al 20% nel limite del costo massimo di € 18.075,99. Per gli agenti e rappresentanti di commercio la percentuale di deducibilità è all'80%, e, limitatamente alle autovetture, il limite quantitativo di 18.075,99 euro è elevato a 25.822,84 euro.

2.5 Agenzia delle Entrate: nuova guida per chi acquista un immobile

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la nuova guida "Agenzia informa", dedicata a chi vuole acquistare un immobile. Nel documento sono elencate le imposte e le agevolazioni fiscali per l'acquisto della casa, in modo chiaro e anche con esempi pratici. Il documento si articola in alcune sezioni. Vengono inizialmente fornite istruzioni all'acquirente in merito a come procedere

prima dell'acquisto dell'immobile. Ampio spazio è poi dato alle imposte e ai benefici fiscali, in particolar modo alle agevolazioni "prima casa". La guida contiene anche un elenco di quesiti posti dai contribuenti su alcune delle casistiche più ricorrenti.

2.6 Base imponibile IRAP per il regime di cassa: l'Agenzia fornisce chiarimenti

L'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti sul regime di cassa, introdotto dalla Legge di stabilità 2017 (circolare n. 11/E del 13 aprile 2017). Dal periodo d'imposta 2017, per le società di persone e le imprese individuali in regime di contabilità semplificata, il valore della produzione netta è determinato applicando i medesimi criteri di imputazione temporale "improntati alla cassa" previsti dall'articolo 66 del TUIR ai fini dell'imposta sul reddito. Al fine di regolare il passaggio dal regime di competenza a quello improntato alla cassa e viceversa anche ai fini IRAP, il comma 21 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2017 opera un rinvio generale ai precedenti commi 18 e 19 del medesimo articolo 1, disponendo l'applicazione delle relative disposizioni "in quanto compatibili". Per il primo anno di adozione del nuovo regime, la base imponibile dell'IRAP deve essere ridotta dell'importo delle rimanenze finali che hanno concorso al calcolo del valore della produzione netta nell'esercizio precedente secondo il principio della competenza. Per evitare la doppia imposizione o il salto d'imposta, il comma 19 disciplina il trattamento dei componenti reddituali nella fase di transizione tra i due regimi, ordinario e semplificato: i ricavi, i compensi e le spese che hanno concorso alla determinazione del reddito, in base alle regole del regime adottato prima del passaggio al nuovo regime, non assumono rilevanza nella determinazione della base imponibile ai fini

dell'IRAP, degli esercizi successivi. Da ultimo, è da evidenziare che le nuove disposizioni non incidono sulla determinazione della base imponibile IRAP degli enti non commerciali.

2.7 Lavoro: chiarimenti Inps sulle unità produttive

L'INPS con messaggio n.1444 del 31 marzo 2017 ha dato indicazioni e chiarimenti in merito alla gestione delle unità produttive, di cui alle circolari n.9/2017 e n.56/2017. Per unità produttiva si intende il luogo dove si svolge stabilmente l'attività lavorativa di uno o più dipendenti ovvero la sezione produttiva aziendale avente caratteristiche di omogeneità. Nel settore dell'edilizia e dell'impiantistica industriale si aggiunge il requisito di durata di almeno un mese dell'appalto. L'obbligo di provvedere al censimento delle unità produttive decorre dalle denunce Uniemens del mese di marzo 2017, anche in assenza di unità produttive. Ogni sede di lavoro è contraddistinta da una numerazione progressiva rispetto alla quale il valore "0" corrisponde alla sede di lavoro principale e il valore da "1" a "n" corrisponde alle ulteriori sedi di lavoro diverse dalla principale. L'operazione di codifica della sede di lavoro principale viene effettuata in modalità automatizzata e conseguentemente l'ubicazione della sede principale (codice "0") costituisce al contempo unità operativa e unità produttiva. A tutte le Unità operative censite in anagrafica azienda è stato attribuito anche il significato di unità produttiva. Ogni azienda deve, pertanto, avere cura di rivalutare, alla luce del proprio assetto organizzativo, la correttezza del risultato della predetta operazione e, nel caso, di apportare le modifiche necessarie, vale a dire cessare le unità produttive.

2.8 Agevolazione prima casa anche senza la residenza

Il beneficio prima casa, consistente nell'applicazione di un'aliquota IVA ridotta ossia del 4% e di un'imposta di registro ridotta al 2%, è previsto solo qualora, l'acquirente rispetti (congiuntamente) determinate condizioni. Tra queste condizioni la principale è la residenza o il lavoro nel Comune di ubicazione dell'immobile acquistato. Tuttavia, qualora al momento del rogito notarile, l'acquirente non abbia ancora la residenza nel predetto comune, questi può comunque godere dell'agevolazione, a condizione che dichiari l'intenzione di trasferirla entro 18 mesi dall'acquisto e poi effettivamente la trasferisce. Questo punto è stato oggetto di un question time (n. 5-11109) presso la Commissione VI Finanze della Camera dei Deputati, cui ha dato risposta il Ministro dell'Economia e delle Attività Produttive, dove, dopo aver ribadito che, qualora l'acquirente non abbia la residenza nel comune di ubicazione dell'immobile oggetto dell'agevolazione, se si vuole avere il beneficio, il rogito deve indicare l'intenzione a trasferirla entro i 18 mesi successivi, è stato affermato che se l'atto contiene la predetta espressione e poi il contribuente non voglia o non possa più effettuare il trasferimento della residenza, egli può, sempre entro 18 mesi dal rogito, beneficiare ugualmente dell'agevolazione se, con atto integrativo del rogito stesso, attesti che, alla data in cui è stato redatto, effettivamente svolgeva la propria attività lavorativa nel Comune dove è ubicata l'immobile agevolato.

2.9 Rottamazione: importi entro il 15 giugno

Il termine entro cui Equitalia dovrà inviare ai contribuenti che hanno aderito alla rottamazione delle cartelle la comunicazione

contenente l'indicazione dell'ammontare dovuto, il numero di rate e l'importo di ciascuna passa al 15 giugno. Così è previsto dalla legge di conversione del Decreto che introduce nuovi interventi urgenti in favore delle popolazioni colpite dagli eventi sismici, pubblicata ieri in Gazzetta Ufficiale (L. 45/2017, GU Serie Generale n.84 del 10 aprile 2017).

2.10 Iva sui beni estratti: nuova disciplina e nuovi codici tributo

L'Iva sui beni estratti è interessata da una nuova disciplina e nuovi codici tributo per il modello di pagamento unificato da utilizzare entro il 16 del mese successivo alla data di uscita dal deposito. Sono istituiti con la risoluzione 45/E del 7 aprile 2017 e utilizzabili con il modello F24 elide: "6301" gennaio; "6302" febbraio; "6303" per marzo; "6304" per aprile; "6305" maggio; "6306" giugno; "6307" luglio; "6308" agosto; "6309" settembre; "6310" ottobre; "6311" novembre; "6312" dicembre. Sono da indicare in corrispondenza delle somme indicate nella colonna "importi a debito versati" della sezione "Erario ed altro" dove, nel campo "tipo" va scritta la lettera R, mentre, nell'"anno di riferimento", quello di estrazione.



Piazza della Vittoria 8
25122 - Brescia
Tel.: +39 030 46383
Fax: +39 030 7772229
e-mail: info@clarium.it
www.clarium.it
