

Edizione di martedì 9 febbraio 2016

CONTROLLO

[Con gli ISA Italia si rinnova la relazione del sindaco-revisore](#)

di Fabio Landuzzi

BILANCIO

[L'iter di approvazione del bilancio 2016](#)

di Federica Furlani

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

[Cfc con black list a geometria variabile](#)

di Nicola Fasano

LAVORO E PREVIDENZA

[Prime istruzioni del Ministero del Lavoro sulle collaborazioni](#)

di Luca Vannoni

IVA

[La rettifica Iva per variazione dell'utilizzo dei beni](#)

di Alessandro Bonuzzi

BACHECA

[Costruire il business plan: dal budget al piano](#)

di Euroconference Centro Studi Tributari

CONTROLLO

Con gli ISA Italia si rinnova la relazione del sindaco-revisore

di Fabio Landuzzi

I Principi di revisione **ISA Italia**, che si applicano per le revisioni legali dei conti a partire dai **bilanci d'esercizio aventi inizio dal 1 gennaio 2016**, dedicano alla **relazione finale del revisore** contenente il **giudizio sul bilancio** d'esercizio ben cinque (più uno) principi di revisione; si tratta precisamente dei seguenti documenti:

- **Isa Italia n. 700**: Formazione del giudizio e relazione sul bilancio;
- **Isa Italia n. 705**: Modifiche al giudizio e relazione del revisore indipendente;
- **Isa Italia n. 706**: Richiami di informativa e paragrafi di altri aspetti nella relazione del revisore indipendente;
- **Isa Italia n. 710**: Informazioni comparative – Dati corrispondenti e bilancio comparativo;
- **Isa Italia n. 720**: Le responsabilità del revisore relativamente alle altre informazioni presenti in documenti che contengono il bilancio oggetto di revisione contabile;
- **Isa Italia n. 720B**: Le responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale relativamente all'espressione del giudizio di coerenza.

Il recente **Documento pubblicato dal Cndcec**, nello scorso mese di dicembre 2015, intitolato **“L'applicazione dei Principi di revisione internazionali (Isa Italia) alle imprese di dimensioni minori”** contiene inoltre alcune indicazioni di ordine pratico per quanto concerne l'applicazione delle prescrizioni previste negli Isa Italia ai fini della predisposizione della **relazione del revisore nel caso di sindaci-revisori**, ossia nelle circostanze in cui la revisione legale dei conti è affidata al **Collegio sindacale**, oppure al **sindaco unico**.

In particolare, viene rammentato che i sindaci-revisori sono tenuti a predisporre come noto **due relazioni**:

1. la **relazione sulla vigilanza** e sui doveri del collegio sindacale (sindaco unico) prevista dall'art. 2429, co. 2, c.c.; e
2. la **relazione di revisione** prevista dall'art. 14, D.Lgs. 39/2010.

Mentre la prima relazione, quella riferita alla attività di vigilanza dei sindaci, è predisposta in **forma libera** – seppure vi siano come noto delle **utili indicazioni** fornite in alcuni documenti pubblicati dalla Professione con riguardo alla sua struttura ed ai suoi contenuti -, la **relazione di revisione** deve essere **preparata in conformità ai Principi ISA Italia**.

E' peraltro **facoltà del sindaco-revisore predisporre due relazioni separate, oppure predisporre un unico documento**; il **Cndcec** si esprime in senso più **favorevole per questa seconda**

soluzione che indica come “raccomandata” alla scopo di far assumere al documento nella sua interezza la natura di una **“rendicontazione sul controllo societario”**.

A questo riguardo, la **struttura di documento unitario** proposta dal Cndcec corrisponde a quella qui di seguito schematizzata:

Titolo

Destinatari

Premessa

A – Relazione del revisore indipendente ai sensi dell’art. 14 del D.Lgs. 27 gennaio 2010 n. 39

B – Relazione sulla attività di vigilanza ai sensi dell’art. 2429, comma 2, c.c.

B1 – Attività di vigilanza ai sensi dell’art. 2403 e ss., c.c.

B2 – Osservazioni in ordine al bilancio d’esercizio

B3 – Osservazioni e proposte in ordine alla approvazione del bilancio

Luogo e data

Firma

Il **luogo di emissione** della relazione è quello ove si trova la sede dell’ufficio del Presidente del Collegio sindacale, in caso di organo pluripersonale. La **data di emissione** sarà quella in cui il Collegio sindacale approva il documento; in caso di **approvazione unanime**, è consentito che la firma della relazione sia apposta dal solo Presidente, precisando la circostanza nella relazione stessa.

BILANCIO

L'iter di approvazione del bilancio 2016

di Federica Furlani

Il codice civile prevede un preciso **iter di formazione e approvazione del bilancio d'esercizio**, che rappresenta uno dei momenti più rilevanti nella vita societaria per le sue valenze sia interne che esterne (informare i soci, i creditori, e più in generale gli stakeholders sull'andamento positivo o negativo della società al termine di ciascun esercizio sociale).

Vediamo le diverse fasi per addivenire alla sua approvazione:

1. Redazione del progetto di bilancio

L'organo amministrativo della società deve predisporre, alla fine di ogni esercizio sociale, il **progetto di bilancio d'esercizio**, composto da alcuni documenti obbligatori:

- **stato patrimoniale;**
- **conto economico;**
- **nota integrativa;**
- **relazione sulla gestione** (che può essere omessa in caso di redazione del bilancio in forma abbreviata ai sensi dell'articolo 2435 bis cod. civ.).

Si evidenzia che il **D.Lgs. 139/2015**, ha aggiunto, a decorrere dai bilanci relativi all'esercizio 2016, tra i documenti che costituiscono il bilancio d'esercizio, il **rendiconto finanziario**, la cui redazione è già peraltro fortemente raccomandata dall'OIC 10.

Non è previsto un **esplicito termine** entro il quale il progetto di bilancio deve essere predisposto ed approvato dall'organo amministrativo, ma è necessario che lo stesso venga consegnato al collegio sindacale almeno 30 giorni prima del termine fissato per la presentazione ai soci, affinché possano fare le loro osservazioni o proposte.

2. Presentazione agli organi preposti al controllo

Ai sensi dell'articolo 2429 comma 1 cod. civ., il progetto di bilancio deve essere **comunicato dagli amministratori al collegio sindacale e al soggetto incaricato della revisione legale dei conti**, con la relazione, **almeno trenta giorni prima di quello fissato per l'assemblea che deve discuterlo**. L'organo di controllo ha poi 15 giorni di tempo per effettuare le verifiche e gli accertamenti del caso e redigere la relazione sul bilancio, che, necessariamente, dovrà indicare

all'assemblea se approvare, non approvare ovvero modificare il bilancio. Il mancato rispetto del termine di trenta giorni non implica, di per sé, un vizio della deliberazione assembleare di approvazione del bilancio; salvo che questo non determini il mancato deposito della Relazione del Collegio sindacale che quindi rende annullabile la delibera stessa.

3. Deposito del progetto di bilancio presso la sede sociale

Per consentire ai soci di prenderne visione, **durante i quindici giorni che precedono l'assemblea** (articolo 2429 comma 3 cod. civ.), l'organo amministrativo deve **depositare presso la sede sociale**:

- **il progetto di bilancio;**
- **la relazione sulla gestione;**
- **la relazione dei sindaci e/o del soggetto incaricato della revisione legale;**
- **le copie integrali dell'ultimo bilancio delle società controllate e un prospetto riepilogativo dei dati essenziali dell'ultimo bilancio delle società collegate.**

4. Approvazione del bilancio da parte dell'assemblea dei soci

Affinché il bilancio acquisisca efficacia giuridica verso i terzi, è necessaria l'approvazione da parte dell'assemblea dei soci. Pertanto, a seguito della redazione del progetto di bilancio, deve essere convocata **l'assemblea ordinaria per l'approvazione del bilancio**, entro i seguenti termini individuati dall'articolo 2364, comma 2 del cod. civ.:

- un termine ordinario **entro 120 giorni** dalla chiusura dell'esercizio sociale (29 aprile 2016 per i bilanci relativi al 2015);
- un termine straordinario **entro 180 giorni** dalla chiusura dell'esercizio (28 giugno 2016 per i bilanci relativi al 2015), per **ipotesi particolari** specificamente previste dall'articolo 2364 del cod. civ., ossia:

;

- 8 presenza di **particolari esigenze connesse con la struttura e l'oggetto della società**. In entrambe le ipotesi gli amministratori devono segnalare nella relazione di cui all'articolo 2428 cod. civ. le ragioni della dilazione.

L'assemblea dei soci è validamente costituita in prima convocazione qualora gli intervenuti detengano almeno la metà della partecipazioni al capitale della società; in seconda convocazione l'assemblea dei soci è validamente costituita qualunque sia la percentuale dei presenti, può deliberare qualunque sia la percentuale di capitale intervenuta e delibera a maggioranza assoluta degli intervenuti.

Per le Srl, l'atto costitutivo può prevedere che le decisioni dei soci siano adottate mediante consultazione scritta o sulla base del consenso espresso per iscritto (art. 2479, co. 3, cod.civ.): il bilancio può pertanto essere approvato in forma non assembleare.

5. Deposito del bilancio presso il registro imprese

Una volta approvato il bilancio, questo deve essere **depositato dagli amministratori entro 30 giorni dalla data di approvazione presso il Registro delle Imprese** della Camera di Commercio competente.

I documenti da depositare sono:

- il bilancio d'esercizio;
- la relazione sulla gestione (se obbligatoria in quanto sussistono i requisiti per la redazione);
- la relazione del collegio sindacale e dell'eventuale soggetto incaricato del controllo contabile;
- il verbale di approvazione del bilancio o, nel caso di Srl che approva il bilancio in forma non assembleare, dalle decisioni assunte da ciascun socio da cui risulti con chiarezza il consenso all'approvazione del bilancio.

A tal fine si ricorda che dal bilancio 2014, stato patrimoniale, conto economico e nota integrativa devono essere codificati in **formato Xbrl** in base alla tassonomia vigente.

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Cfc con black list a geometria variabile

di Nicola Fasano

Le disposizioni introdotte in materia di Cfc dal decreto internazionalizzazione prima e dalla Legge di Stabilità 2016 poi, hanno notevolmente **inciso sugli aspetti sostanziali e procedurali** della relativa disciplina.

Già su Unico 2016 impattano le **novità del decreto internazionalizzazione** che in sostanza con effetto dal periodo di imposta **in corso alla data del 7.10.2015** ha (cfr. art. 8, d. lgs. 147/2015):

- confermato, di fatto, che la **black list di riferimento, per il 2015**, è sempre rappresentata dal D.M. **21.11.2001 e relative modifiche e integrazioni**;
- reso **facoltativo l'interpello** per disapplicare la disciplina Cfc (c.d. "**interpello probatorio**" regolato dall'art. 11, c. 1, lett. b) della L. 212/2000, a seguito delle novità introdotte dal d.lgs. 128/2015);
- introdotto **l'obbligo di indicare nel Modello Unico le partecipazioni Cfc** nei casi in cui non sia stata applicata la relativa disciplina o non sia stato ottenuto un interpello favorevole;
- introdotto, in caso di mancato adempimento dell'onere di cui al punto precedente, una **sanzione amministrativa pari al 10%** del reddito conseguito dal soggetto estero partecipato e imputabile nel periodo d'imposta, anche solo teoricamente, al soggetto residente in proporzione alla partecipazione detenuta, con un **minimo di 1.000 euro ed un massimo di 50.000 euro**;
- introdotto un **contraddittorio preventivo** in caso di contestazioni da parte del Fisco, in modo da consentire al contribuente di dimostrare il ricorrere di almeno una delle due esimenti di cui all'art. 167, c. 5 (effettiva attività commerciale o industriale svolta nel mercato estero; non localizzazione del reddito in Paesi a fiscalità privilegiata)
- **abrogato la disciplina delle collegate** estere di cui all'art. 168, Tuir.

Ciò premesso, occorre evidenziare come se per il 2015 si deve fare riferimento ancora al D.M. 21.11.2001, che nel corso del medesimo anno è stato aggiornato con **l'eliminazione di taluni Paesi** come Filippine, Malesia e Singapore (che hanno un livello di tassazione superiore alla metà di quello italiano), a partire da quest'anno, con effetti su Unico 2017, **si cambia completamente approccio**, con maggiori oneri per i contribuenti che devono individuare, **caso per caso**, le fattispecie che possono far scattare l'applicazione della disciplina in questione.

A partire dal periodo di imposta 2016, infatti, a seguito delle modifiche introdotte dalla Legge di Stabilità (art. 1, c. 142, lett. b), L. 208/2015) la disciplina delle "controlled foreign companies" trova applicazione con riferimento alle società estere il cui **livello di tassazione**

nominale sia inferiore a più del 50% di quello italiano. Scompare in sostanza il riferimento ad una “black list” ben definita.

Va evidenziato, peraltro, che il legislatore ha optato per la **tassazione nominale** (e non dunque per quella effettiva da utilizzarsi invece quale parametro in caso di Cfc “non black list”), il che semplifica parecchio il meccanismo di applicazione della disciplina. Per verificare il livello di tassazione estero inferiore al 50% di quello italiano, inoltre, **dovrebbe rilevare la sola Ires** (restando esclusa invece l'Irap, volendo applicare i medesimi criteri dettati dalla C.M. 51/E/2010 per il regime delle Cfc “non black list”).

La nuova formulazione dell'art. 167, co. 1, Tuir peraltro, **esclude** espressamente dall'applicazione della disciplina Cfc “black list” le società ubicate in **Stati appartenenti alla UE o allo SEE con cui è in vigore un accordo per lo scambio di informazioni.**

Con riferimento alle società localizzate in questi Paesi, tuttavia, **resta applicabile la disciplina delle c.d. “Cfc non black list”** (art. 167, c. 8-ter, Tuir) che scatta quando la società estera controllata ha **proventi formati in prevalenza (più del 50%) da c.d. “passive income”** (ossia da compensi derivanti dalla gestione, dalla detenzione o dall'investimento in titoli, partecipazioni, crediti o altre attività finanziarie, dalla cessione o dalla concessione in uso di diritti immateriali relativi alla proprietà industriale, letteraria o artistica, nonché dalla prestazione di servizi infragruppo) e ha un **livello di tassazione effettiva** (non dunque nominale) **inferiore più della metà di quella virtuale italiana.** Sotto questo aspetto, peraltro, si attende ancora il Provvedimento attuativo che, secondo quanto previsto dal decreto internazionalizzazione, dovrebbe **semplificare il procedimento di determinazione del c.d. “tax rate test”**, tenendo fermo come principio di carattere generale l'irrilevanza delle variazioni di reddito (in aumento o in diminuzione) non permanenti.

LAVORO E PREVIDENZA

Prime istruzioni del Ministero del Lavoro sulle collaborazioni

di Luca Vannoni

A più di un mese dall'entrata in vigore delle nuove disposizioni sulle collaborazioni coordinate e continuative previste dagli artt. 2 e 54 del D.Lgs. 81/2015, il Ministero del Lavoro, con circolare 3 del 1° febbraio 2016, ha fornito le prime indicazioni operative per il personale ispettivo.

Ricordiamo che a seguito dell'entrata in vigore del D.Lgs. 81/2015, dal 25 giugno 2015 è stata abrogata la disciplina del contratto a progetto, fermo restando la possibilità di instaurare contratti di collaborazione coordinata e continuativa: in riferimento a tali rapporti di lavoro, a decorrere dal 1° gennaio 2016, l'art. 2, comma 1 del D.Lgs. 81/2015 prevede **l'applicazione della disciplina del lavoro subordinato anche ai rapporti di collaborazione** che si concretano in prestazioni di lavoro esclusivamente personali, continuative e le cui **modalità di esecuzione sono organizzate dal committente** anche con riferimento ai tempi e al luogo di lavoro.

In virtù di tale disposizione, **le collaborazioni vigenti al 1° gennaio 2016**, a prescindere dalla data di instaurazione del rapporto, saranno soggette alla disciplina del lavoro subordinato se caratterizzate da una forte rilevanza dell'organizzazione del lavoro, in particolare per quanto riguarda i tempi e il luogo della prestazione.

Tali condizioni devono sussistere congiuntamente.

Riguardo all'applicazione delle regole del lavoro subordinato, la circolare ministeriale evidenzia che la formulazione utilizzata dal legislatore, “*di per sè generica, lascia intendere l'applicazione di qualsivoglia istituto, legale o contrattuale (ad es. trattamento retributivo, orario di lavoro, inquadramento previdenziale, tutele avverso i licenziamenti illegittimi ecc.), normalmente applicabile in forza di un rapporto di lavoro subordinato*”. In chiave ispettiva, secondo il Ministero, il meccanismo previsto dall'art. 2 ha inteso far derivare le medesime conseguenze ad una riqualificazione del rapporto, “*semplificando di fatto l'attività ispettiva che, di fatto, potrà limitarsi ad accertare la sussistenza di una etero – organizzazione*”.

La contestazione dell'etero-organizzazione in sede ispettiva si accompagnerà dall'irrogazione delle sanzioni in materia di collocamento (comunicazioni di assunzione e dichiarazione di assunzione).

La disposizione relativa all'etero-organizzazione non si applica alle ipotesi previste dal comma 2 dell'art. 2 del D.Lgs. 81/2015 (ipotesi previste da CCNL, iscrizione albi professionali, componenti organi amministrazione, collaborazioni istituzionali associazioni sportive), fermo

restando la possibilità che tali rapporti siano oggetto di una riqualificazione in termini di subordinazione: a tal fine non sarà sufficiente verificare una etero organizzazione del lavoro, ma una vera etero direzione, caratteristica fondante del lavoro subordinato.

Riguardo alla stabilizzazione, prevista dall'art. 54 del D.Lgs. 81/2015, due sono stati i chiarimenti del Ministero del Lavoro:

1. **se la procedura di stabilizzazione è avviata successivamente all'accesso ispettivo e quindi all'inizio dell'accertamento, non si potrà beneficiare della estinzione degli illeciti** che verranno eventualmente accertati all'esito dell'ispezione;
2. la procedura non inficia **la possibilità di avvalersi dell'esonero contributivo** previsto dalla Legge di Stabilità 2016, attesa l'assenza di esplicite previsioni in senso contrario, sempreché risultino rispettate anche le altre condizioni che l'ordinamento richiede per il godimento di benefici normativi e contributivi.

Complessivamente, la circolare non sembra approfondire molte delle questioni connesse con la nuova regolamentazione, anche perché a breve avremo una modifica di notevole importanza: **il disegno di legge sul lavoro autonomo presentato dal Governo prevede una modifica dell'art. 409 c.p.c., in base al quale la collaborazione si intende coordinata quando, nel rispetto delle modalità di coordinamento stabilite di comune accordo dalle parti, il collaboratore organizza autonomamente la propria attività lavorativa.** L'effetto è quello di escludere le collaborazioni etero organizzate dalle collaborazioni coordinate e continuative, così da trasformare l'art. 2 del D.Lgs. 81/2015 in norma prevalentemente "sanzionatoria" (così come fa il Ministero del Lavoro) e non come fonte di una possibile fattispecie autonoma di collaborazioni coordinate e continuative.

IVA

La rettifica Iva per variazione dell'utilizzo dei beni

di Alessandro Bonuzzi

La

detrazione rappresenta uno dei punti cardine su cui si fonda la disciplina dell'Iva; essa, infatti, garantisce la neutralità dell'imposta per i soggetti passivi. L'articolo 19 del D.P.R. 633/1972 ne regola il meccanismo e stabilisce che l'Iva addebitata in via di rivalsa è detraibile, per la parte acquirente, se inerente e afferente.

Deve essere

inerente nel senso che il bene o il servizio acquistato deve essere connesso con l'attività svolta dal soggetto passivo cessionario o committente.

Il requisito dell'

afferenza, invece, riguarda le operazioni a valle connesse al bene o al servizio acquistato. In particolare, la norma prevede che non è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni o servizi afferenti operazioni esenti o escluse dall'Iva.

Pertanto, se, all'atto dell'acquisto, si ritiene che quel bene o servizio sia destinato alla realizzazione di operazioni soggette a Iva non in regime di esenzione si procede a detrarre la relativa imposta assolta.

Tuttavia, può capitare che mutino le condizioni iniziali e che un bene dapprima afferente operazioni che danno diritto alla detrazione sia, successivamente alla dichiarazione Iva con la quale è stata detratta l'imposta, destinato alla effettuazione di operazioni esenti.

In questi casi entra in gioco il meccanismo della

rettifica della detrazione di cui all'articolo 19-bis2 D.P.R. 633/1972 che mira a correggere eventuali storture derivanti dalla variazione dell'utilizzo del bene o del servizio.

Per quanto riguarda i beni, la rettifica si applica in modo differente a seconda che si tratti di bene non ammortizzabile o ammortizzabile; a tal fine, sono considerati beni ammortizzabili quelli di costo unitario superiore a 516,46 euro e il cui coefficiente di ammortamento fiscale sia inferiore o pari al 25%.

Infatti, per i beni non ammortizzabili, il momento che rileva ai fini della rettifica è quello del **primo utilizzo**. Quindi, se il primo impiego è diverso da quello previsto all'atto dell'acquisto, il contribuente deve rettificare l'Iva. Ciò accade, ad esempio, quando si pensava di utilizzare il bene per il compimento di operazioni non soggette, invece, lo si utilizza per la prima volta per

effettuare operazioni imponibili che danno diritto alla detrazione; nel caso si avrà un rettifica a favore.

Diversamente, i beni ammortizzabili soggiacciono a un ben definito **periodo di osservazione** durante il quale, se si verifica il cambio di destinazione, si deve operare la rettifica. In particolare, essa è prevista in queste due situazioni:

1. quando il cambio di destinazione si verifica al primo impiego. In questo caso la rettifica riguarda tutta la detrazione iniziale;
2. quando il cambio di destinazione si verifica nei 4 anni successivi rispetto all'entrata in funzione del bene (gli anni successivi diventano 9 se si tratta di fabbricati i quali, ai fini della rettifica, sono sempre considerati beni ammortizzabili). In questo caso la detrazione iniziale va rettificata in proporzione agli anni mancanti al termine del periodo di osservazione.

La rettifica originata dal mutamento dell'utilizzo è denominata in quanto fa riferimento al singolo bene o servizio e opera nei casi in cui l'imposta è stata detratta o non detratta all'atto dell'acquisto.

Per approfondire le problematiche relative all'Iva vi raccomandiamo il seguente master di specializzazione:

BACHECA

Costruire il business plan: dal budget al piano di Euroconference Centro Studi Tributari

La nascita e lo sviluppo di qualsiasi progetto aziendale deve essere sostenuto da un'analisi di fattibilità in grado di fornire una serie di dati di natura economico-aziendale, sui quali tracciare linee guida per la costituzione dell'attività. Lo studio di fattibilità si concretizza nella redazione di un documento: il business plan. Esso è uno strumento utile per valutare in modo consapevole i punti di forza e di debolezza del progetto imprenditoriale e varia a seconda dei cambiamenti che avvengono all'interno o all'esterno dell'impresa. Il presente seminario è volto a evidenziare la funzione aziendale del business plan e a chiarirne le modalità di costruzione anche con l'implementazione di casi pratici.

PROGRAMMA

La funzione dell'informazione prospettica

Il Business Plan

Il Budget

Il Piano Economico Finanziario

Le componenti: CE, SP e RF prospettico

Costruzione e presentazione di casi pratici

BOLOGNA

AC Hotel

03/03/2016

11/03/2016

MILANO

Hotel Michelangelo

09/03/2016

17/03/2016

PADOVA

NH Mantegna

25/02/2016

04/03/2016

TORINO

NH Ambasciatori

16/03/2016

23/03/2016

CORPO DOCENTE

Saverio Bratta: Docente Finanza Aziendale – Università Bocconi Milano

Renato Santini: Dottore Commercialista – Docente Finanza Aziendale Università di Bologna