

Edizione di giovedì 3 gennaio 2019

REDDITO IMPRESA E IRAP

Legge di bilancio 2019: il quadro delle novità – I° parte

di **Lucia Recchioni**

AGEVOLAZIONI

Iper ammortamento "variabile" nel 2019

di **Sandro Cerato**

DIRITTO SOCIETARIO

Legittime le "clausole di interpretazione" negli statuti societari

di **Fabio Landuzzi**

BILANCIO

La correzione degli errori in bilancio e relativa rilevanza fiscale

di **Federica Furlani**

BILANCIO

Indici di bilancio

di **EVOLUTION**

REDDITO IMPRESA E IRAP

Legge di bilancio 2019: il quadro delle novità – I° parte

di **Lucia Recchioni**

Con la pubblicazione in **Gazzetta Ufficiale**, la **L. 145/2018 (Legge di bilancio 2019)** è entrata in **vigore** lo scorso 1° gennaio.

Sebbene siano già stati annunciati importanti “**ritocchi**”, con il presente contributo si richiamano, in **sintesi**, le **principali novità introdotte**, lasciando agli **approfondimenti** che saranno pubblicati nei prossimi giorni l’analisi più dettagliata delle misure previste.

Estensione del regime forfettario

Il **regime forfettario** è stato esteso ai contribuenti con ricavi o compensi fino a **65.000 euro**.

Gli ulteriori requisiti di accesso prima previsti (relativi alle **spese per l’impiego dei lavoratori** e al **costo complessivo dei beni strumentali**) sono stati **eliminati**.

È tuttavia prevista l’**esclusione** dal regime in esame per chi esercita la propria attività nei confronti dei **datori** con i quali siano in essere rapporti di lavoro, o lo siano stati nei **due precedenti periodi d’imposta**.

Sono inoltre **esclusi** dal regime forfettario non solo gli esercenti attività d’impresa, arti o professioni che partecipano, contemporaneamente all’esercizio dell’attività, a **società di persone**, ad **associazioni** o a **imprese familiari**, ma anche quelli che **controllano** direttamente o indirettamente **società a responsabilità limitata** o **associazioni in partecipazione**, le quali esercitano **attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili** a quelle svolte dagli esercenti attività d’impresa, arti o professioni (la mera partecipazione ad una S.r.l. non costituisce quindi, di per sé, una causa di esclusione).

La **percezione**, nell’anno precedente, di redditi di lavoro dipendente o assimilati superiori ad **euro 30.000** non costituisce più **causa di esclusione** dal regime in esame.

Il super-forfettario

È stato introdotto un **nuovo regime di favore** per gli imprenditori individuali ed i lavoratori autonomi con **ricavi superiori a 65.000 euro, fino a 100.000 euro**, il quale prevede l’applicazione di un’**imposta sostitutiva** delle imposte sui redditi e dell’Irap, con **aliquota al 20%**.

La nuova misura troverà applicazione soltanto dal **2020**.

Riporto delle perdite per i soggetti Irpef

La Legge di bilancio 2019, modificando le previgenti disposizioni, prevede il **riporto senza alcun limite di tempo delle perdite** per tutti i **soggetti Irpef** (sia in **contabilità ordinaria** che **semplificata**).

Più precisamente, le perdite possono essere riportate **nel limite dell'80%** dei redditi conseguiti negli esercizi successivi, per l'intero importo che vi trova capienza (analogamente a quanto previsto per i soggetti Ires).

Le nuove regole trovano applicazione a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2017, e, quindi, già dal 2018.

Le novità **non** si estendono ai **lavoratori autonomi** (i quali dovranno continuare ad operare la c.d. "**compensazione orizzontale**")

Perdite 2017 contribuenti in contabilità semplificata

La Legge di bilancio 2019 introduce una specifica **disciplina transitoria** per i **contribuenti in contabilità semplificata**, la quale trova applicazione anche con riferimento alle **perdite realizzate nel 2017**.

Secondo la richiamata disciplina:

- le **perdite del periodo d'imposta 2017**, per la parte non compensata secondo le previgenti disposizioni sono computate in diminuzione dei relativi redditi conseguiti:
 - nei **periodi di imposta 2018 e 2019**, in misura non superiore al **40%** dei medesimi redditi, per l'intero importo che trova capienza in essi;
 - nel **periodo d'imposta 2020**, in misura non superiore al **60%** dei medesimi redditi e per l'intero importo che trova capienza in essi.
- le **perdite del periodo d'imposta 2018** sono computate in diminuzione dei relativi redditi conseguiti nei **periodi di imposta 2019 e 2020** in misura non superiore, rispettivamente, al **40%** e al **60%** dei medesimi redditi e per l'intero importo che trova capienza in essi;
- le **perdite del periodo d'imposta 2019** sono computate in diminuzione dei relativi redditi conseguiti nel periodo d'imposta **2020** in misura non superiore al **60%** dei medesimi redditi e per l'intero importo che trova capienza in essi.

Deduzione Imu

L'**Imu deducibile** relativa agli **immobili strumentali** è stata aumentata: in luogo dell'originaria misura del **20%** è stata oggi prevista la maggiore **quota deducibile del 40%**.

È confermata l'**indeducibilità** ai fini **Irap**.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:



AGEVOLAZIONI

Iper ammortamento "variabile" nel 2019

di **Sandro Cerato**

La Legge di Bilancio 2019 (**L. 145/2018**) conferma la **proroga dell'agevolazione dell'iper ammortamento anche per gli investimenti effettuati nel periodo d'imposta 2019**, nonché per quelli eseguiti nel 2020 (fino al 31 dicembre), a condizione, per questi ultimi, che entro il 31 dicembre 2019 sia stato pagato un acconto del 20% e che vi sia l'accettazione dell'ordine da parte del venditore.

Resta confermata anche la **maggiorazione del 40% per gli investimenti in beni immateriali** (di cui all'[allegato B](#) della **L. 232/2016**) per i soggetti che fruiscono dell'iper ammortamento, mentre **non è riproposto il super ammortamento del 30%**, per il quale è quindi possibile fruire dell'agevolazione a condizione che il bene sia consegnato entro il prossimo 30 giugno 2019 in presenza del pagamento dell'acconto di almeno il 20% e della conferma dell'ordine entro lo scorso 31 dicembre 2018.

Tornando all'agevolazione dell'iper ammortamento, la **Legge di Bilancio 2019 inserisce una novità importante in relazione al *quantum* agevolabile**, poiché, a differenza di quanto fino ad ora previsto (maggiorazione fissa del 150%), a partire dagli investimenti perfezionati nel 2019 la misura della maggiorazione è **variabile** nelle seguenti misure:

- **170%** per investimenti fino ad un importo di **2,5 milioni di euro**;
- **100%** per investimenti oltre all'importo di 2,5 milioni di euro e **fino a 10 milioni di euro**;
- **50%** per investimenti oltre all'importo di 10 milioni di euro e **fino a 20 milioni di euro**;
- **nessuna agevolazione per investimenti eccedenti la soglia di euro 20 milioni.**

L'introduzione di una misura variabile di maggiorazione del costo dell'investimento porta con sé alcuni aspetti critici che in precedenza non sussistevano, ed in particolare per quanto riguarda il **calcolo dell'agevolazione in presenza di investimenti plurimi che eccedono le soglie indicate**.

Infatti, mentre non si presenta nessun problema in presenza di investimenti di importo non eccedente la soglia di euro 2,5 milioni, la questione si pone per **investimenti che comportano il superamento della predetta soglia** (o delle altre indicate).

Si pensi, ad esempio, ad un'impresa che nel 2019 esegua **investimenti** per 4 milioni di euro acquistando **tre beni strumentali** il cui costo è di euro 1 milione per due beni strumentali (con aliquota di ammortamento del 10%) e di euro 2 milioni per l'altro bene (con aliquota di

ammortamento del 15%).

Poiché le aliquote di ammortamento possono essere differenti, è del tutto evidente che **è interesse dell'impresa "attribuire" la maggiorazione del 170% a quei cespiti con aliquota superiore**, così da massimizzare l'agevolazione (nel caso di specie all'investimento relativo al bene di costo pari ad euro 2 milioni).

In assenza di indicazioni normative, **si ritiene che l'impresa sia libera di scegliere come "ordinare" gli investimenti al fine di applicare l'agevolazione, in modo tale da ottenere un miglior risultato fiscale in termini di agevolazione.**

Nel caso di specie si porrebbe altresì l'ulteriore questione che, attribuendo la maggiorazione del 170% all'investimento di euro 2 milioni, l'impresa disporrebbe ancora di un *plafond* residuo di 0,5 milioni con la stessa percentuale del 170%, a fronte tuttavia di due investimenti di importo pari ad 1 milione di euro cadauno. Si ritiene, anche se ciò comporta maggiori complicazioni nel conteggio dell'agevolazione, che il terzo investimento (a scelta dell'impresa tra i due residui in relazione alla percentuale di ammortamento) debba **essere suddiviso in due parti**: per euro 0,5 milioni la maggiorazione è pari al 170%, mentre per la parte residua (0,5 milioni) la maggiorazione scende al 100%.

Per il **terzo investimento**, infine, la maggiorazione si ritiene pari al 100% per l'intero importo.

Si sottolinea, infine, che per le **imprese che entro il 31 dicembre 2018 hanno corrisposto un acconto almeno del 20% e hanno ottenuto la conferma dell'ordine da parte del venditore**, e la cui consegna del bene avvenga entro il 31 dicembre 2019, si rendono applicabili le precedenti regole con conseguente **maggiorazione del 150% a prescindere dall'importo dell'investimento stesso.**

In buona sostanza, per gli **investimenti** effettuati nel periodo d'imposta **2019** potranno aversi quattro diverse misure dell'agevolazione (**150%, 170%, 100% e 50%**), ovvero **nessuna agevolazione** laddove l'importo ecceda la soglia di **euro 20 milioni** (senza tener conto degli investimenti che fruiscono della maggiorazione del 150% in base alle vecchie regole).

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:



Seminario di specializzazione
**LE PRINCIPALI NOVITÀ INTRODOTTE
DALLA LEGGE DI BILANCIO 2019**
Scopri le sedi in programmazione >

DIRITTO SOCIETARIO

Legittime le “clausole di interpretazione” negli statuti societari

di **Fabio Landuzzi**

Un recente **Orientamento** pubblicato dal **Consiglio Notarile di Firenze Pistoia e Prato** si è espresso in modo **favorevole** riguardo alla **inclusione**, negli **statuti societari**, di **clausole** di **“interpretazione autentica”** attraverso cui si stabiliscono dei canoni di **interpretazione c.d. “oggettiva”** dei contenuti dello statuto stesso, rifiutando di conseguenza ogni altra interpretazione che sia tale invece da richiedere l'indagine della **“comune volontà delle parti”** e quindi a valutare il **“loro comportamento complessivo anche posteriore alla conclusione del contratto”**, come pure i contenuti di eventuali **patti parasociali**.

La questione trattata nel documento in commento sorge dall'interrogativo se sia appunto possibile, o meno, inserire nello statuto sociale una sorta di **regola di interpretazione autentica** tale da obbligare l'interprete ad attenersi, in caso di necessità, esclusivamente ad una **interpretazione c.d. “oggettiva”** delle clausole statutarie; ciò, con l'effetto di rendere **non utilizzabile**, appunto, il riferimento ad **accordi parasociali**, e tantomeno la **volontà storica dei soci** fondatori della società oppure quanto emerge dal **comportamento tenuto dai soci** nel corso degli anni.

La **risposta positiva** che il documento del Notariato toscano fornisce a questo interrogativo ha il pregio di riconoscere ai soci, agli organi sociali ed anche ai terzi, una certa **stabilità** ed anche **prevedibilità a priori** del modo in cui potranno essere regolati i **rapporti sociali**, quando a tale fine dovesse occorrere una attività interpretativa delle regole statutarie.

Il ragionamento condotto nel documento prende il via dalla constatazione che nella **dottrina civilistica** è assodata l'**ammissibilità di clausole di interpretazione autentica** che sono diffuse, ad esempio, nei contratti, dove sono fornite tipicamente le **definizioni convenzionali** dei termini utilizzati, l'affermazione della **irrelevanza della fase precontrattuale**, o la prevalenza di una clausola sulle altre.

Da qui, non vi vede allora la ragione per cui si dovrebbe escludere la facoltà di introdurre delle regole di **interpretazione autentica** nel caso degli statuti sociali, che sono, come noto, **accordi volti a durare nel tempo** e destinati a **regolare i rapporti fra soci** ed anche **organi sociali** che possono fisiologicamente mutare.

Questo approccio pare essere anzi di aiuto a superare, soprattutto in caso di lite, l'alea di una **valutazione “soggettiva”** delle disposizioni statutarie, privilegiando invece un'applicazione del significato “oggettivo” delle clausole dello statuto.

È questa la posizione che, come richiama il documento del Notariato, appare **prevalente nella dottrina** che si è occupata della materia, la quale, proprio rispetto al caso della interpretazione degli statuti sociali, si è orientata a favore di un **capovolgimento dell'approccio tipico** – teso a far prevalere l'interpretazione c.d. “soggettiva” dei contratti, e, solo in caso di sua inapplicabilità, il ricorso alla interpretazione “oggettiva” – e quindi a vedere con favore una interpretazione delle clausole statutarie che risulti **sganciata dalla volontà contingente dei soci** costituenti.

D'altronde, la vita della persona giuridica va spesso oltre la permanenza dei soci fondatori, così che è più che ragionevole che le **regole della sua organizzazione non siano condizionate dalla volontà storica** dei primi partecipanti al contratto sociale.

Resta però il tema di come trattare, a questo riguardo, la presenza di **patti parasociali**; ebbene, anche questi non dovrebbero concorrere alla interpretazione delle clausole statutarie, in quanto la loro funzione è in verità quella di **operare su di un livello separato**, che è quello dei **rapporti individuali** tra le parti.

In esito alle argomentazioni sviluppate, nel documento del Notariato toscano viene infine proposta anche una **possibile clausola** da inserire negli statuti sociali in cui stabilire espressamente il **ricorso a criteri “oggettivi” di interpretazione** che, sempre nel rispetto del **principio di buona fede**, prescindano dalla **volontà dei soci** al momento della approvazione della clausola oggetto di interpretazione, dal **comportamento dei soci** nel corso della vita sociale e **dai patti parasociali** tra essi eventualmente conclusi.

Seminario di specializzazione

MODELLI 231: PROGETTAZIONE, STRUTTURA E VERIFICA DELL'EFFETTIVA APPLICAZIONE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

BILANCIO

La correzione degli errori in bilancio e relativa rilevanza fiscale

di **Federica Furlani**

Durante la fase di **rilevazione contabile** dei fatti di gestione e in fase di **redazione del bilancio** d'esercizio, ci si trova di frequente nella necessità di dover **correggere errori commessi nei precedenti esercizi**: che siano **errori matematici**, dovuti ad **erronee interpretazioni di fatti** o dovuti a **negligenza** nel raccogliere le informazioni ed i dati disponibili, è necessario, da un lato, conoscere il **corretto comportamento contabile** da seguire, e, dall'altro, verificare la **rilevanza fiscale** della relativa correzione.

Dal punto di vista contabile il principio di riferimento è l'**OIC 29** dedicato a "*Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio*", che definisce **l'errore contabile** come ***l'impropria o mancata applicazione di un principio contabile se, al momento in cui viene commesso, le informazioni e i dati necessari per la sua corretta applicazione sono disponibili.***

Il corretto trattamento contabile degli errori parte dalla distinzione tra errori **rilevanti e non rilevanti**. Premettendo che la rilevanza di un errore dipende dalla **dimensione** e dalla **natura** dell'errore stesso ed è valutata a seconda delle circostanze, un errore si definisce **rilevante** se può individualmente, o insieme ad altri errori, **influenzare le decisioni economiche** che gli utilizzatori assumono in base al bilancio.

Ad esempio, un mero errore di calcolo relativamente modesto commesso nell'iscrivere in bilancio **valori liquidi superiori al reale** (di per sé non rilevante) potrebbe divenire tale se il mantenimento di un ammontare minimo di liquidità fosse una **condizione essenziale** di un contratto, il cui mancato avverarsi comporterebbe rilevanti conseguenze economiche per l'impresa.

L'OIC 29 non fornisce nessun riferimento per comprendere le circostanze in presenza delle quali un errore possa essere considerato rilevante o non: sarà necessario pertanto una **valutazione caso per caso**.

Verificata l'esistenza di un errore, **questo va rilevato nel momento in cui è individuato** e sono **disponibili le informazioni** ed i dati per un suo corretto trattamento.

Se viene rilevato **prima della chiusura dell'esercizio** non ci sono particolari problematiche da gestire: basterà annullare o correggere la scrittura contabile originaria.

Se invece l'errore è stato commesso in **esercizi precedenti** la correzione dipende dalla

rilevanza o meno dello stesso, secondo la definizione sopra precisata.

Se **l'errore non è rilevante**, la relativa correzione deve essere contabilizzata tempestivamente nel **conto economico** dell'esercizio in cui è individuato, in **corrispondenza della voce a cui afferisce**; se è **rilevante**, l'OIC 29 ne impone la correzione sul **saldo di apertura del patrimonio netto** dell'esercizio in cui se ne viene a conoscenza, generalmente negli utili portati a nuovo o in altra componente del netto se più appropriata.

Definito l'inquadramento contabile, dal punto di vista **fiscale** il **D.M. 03.08.2017**, nel disegnare la disciplina fiscale applicabile ai soggetti **OIC-adopter**, non si è soffermato sulla rilevanza fiscale delle previsioni contabili in materia di **correzione di errori contabili**.

È pertanto necessario far riferimento alle disposizioni in passato previste per i soggetti IAS e quindi alle [circolari AdE 7/E/2011](#) e [31/E/2011](#), con le quali è stato chiarito che:

- per quanto riguarda la **correzione degli errori rilevanti** *“rilevata mediante l'appostazione di una voce di patrimonio netto (...) si rammenta (...) che sulla stessa non ha alcun impatto l'introduzione del principio di derivazione rafforzata non essendo in discussione differenti regole di qualificazione, classificazione e imputazione temporale”*;
- per quelli **non rilevanti**, nonostante la modalità di imputazione a conto economico sembrerebbe consentire al redattore di bilancio la disapplicazione delle ordinarie regole di competenza, *“tale deroga non può trovare accoglimento ai fini fiscali in assenza di un'apposita disposizione che consenta di superare le ordinarie e corrette imputazioni temporali di cui all'[articolo 83 del Tuir](#)”*.

La **derivazione** rafforzata non può pertanto mai **determinare il riconoscimento fiscale della correzione degli errori contabili, anche se non rilevanti**, essendo fuori competenza, in quanto la correzione avviene in un bilancio successivo rispetto a quello di pertinenza.

Al fine di attribuire rilevanza fiscale alla correzione di errori contabili la procedura da seguire passa attraverso la presentazione di una **dichiarazione integrativa a favore**, che deve avvenire entro i termini previsti per l'accertamento.

Il **contribuente** deve pertanto:

- nella dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio in cui è **rilevato** a conto economico **l'errore non rilevante**, apportare una apposita **variazione fiscale in aumento**;
- presentare, entro i termini dell'accertamento, una **dichiarazione integrativa** relativa all'**anno** in cui è stato **commesso l'errore contabile**, in modo da far emergere fiscalmente il relativo componente di reddito.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:



BILANCIO

Indici di bilancio

di **EVOLUTION**



Al fine di comprendere appieno le informazioni ricavabili dal bilancio d'esercizio circa la situazione aziendale alla chiusura dell'esercizio potrebbe essere utile affiancare a tale documento il risultato dell'analisi per indici, la quale attraverso il calcolo di determinati valori offre una migliore rappresentazione dell'andamento aziendale.

Al fine di approfondire i diversi aspetti della materia, è stata pubblicata in Evolution, nella sezione "Bilancio e contabilità", una apposita Scheda di studio.

Il bilancio d'esercizio fornisce una visione complessiva della situazione aziendale alla chiusura dell'esercizio, tuttavia le informazioni ricavabili sono di difficile interpretazione soprattutto se il lettore è un soggetto esterno alla società. Pertanto, potrebbe essere utile affiancare al documento richiesto dalla normativa civilistica anche il risultato dell'analisi per indici, la quale attraverso il calcolo di determinati valori offre una migliore rappresentazione dell'andamento aziendale. In particolare, **l'analisi per indici può riguardare:**

- **la situazione patrimoniale;**
- **la situazione finanziaria;**
- **la situazione economica.**

Per realizzare l'analisi per indici, però, non si può partire dal bilancio come redatto ai sensi degli [articoli 2424 e 2425 cod. civ.](#), ma occorre procedere alla **riclassificazione** di tali dati a seconda delle informazioni che si stanno cercando di ottenere. In particolare, lo **stato patrimoniale può essere riclassificato secondo i seguenti criteri:**

- **metodo finanziario**, nel quale le voci del passivo sono raggruppate in base al grado di esigibilità, mentre l'attivo secondo la capacità di divenire liquidità;
- **metodo gestionale**, in base al quale le voci sono raggruppate per destinazione e funzione, distinguendo tra area caratteristica ed area extra caratteristica.

Per quanto riguarda il **conto economico**, invece, la riclassificazione dipende essenzialmente

dall'appartenenza delle varie voci alla gestione caratteristica o meno e sono previsti i seguenti metodi:

- **valore aggiunto:** tale metodo consente di determinare il risultato operativo delle singole aree del conto economico;
- **costi del venduto:** si determina il costo industriale, per poi individuare tra le spese caratteristiche, i costi commerciali e quelli amministrativi.
- **marginale di contribuzione:** suddivisione dei costi di gestione tra fissi e variabili.

Tale analisi si differenzia da quella per flussi, la quale, invece, studia i flussi finanziari in entrata e in uscita che si sono verificati durante l'anno.



 **EVOLUTION Euroconference**

Ogni giorno ti diamo le risposte che cerchi,
calde come il tuo primo caffè.

Aggiornamenti, approfondimenti e operatività,
in un unico portale realizzato da professionisti per i professionisti.

richiedi la prova gratuita per 15 giorni >

Design: Evolutio, Grafica / Pirella