



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

INFORMATIVA PERIODICA

Fiscalità

8 agosto 2017

Indice

Presentazione

Documento “La fiscalità delle imprese OIC *Adopter*”

Presentazione

Cara/o collega,

abbiamo il piacere di presentarti il primo numero dell'Informativa periodica dell'area "Fiscalità", progetto condiviso tra Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC) e Fondazione Nazionale dei Commercialisti (FNC).

Con tale iniziativa s'intende fornire ai colleghi uno strumento rapido di informazione sull'attività che il CNDCEC quotidianamente svolge nell'area della Fiscalità, dalla fase di "produzione" normativa, alla sua attuazione, alla sua implementazione pratica e operativa da parte dell'Amministrazione finanziaria, senza dimenticare l'importantissima fase della sua corretta interpretazione.

L'obiettivo è quello di offrire un quadro completo e aggiornato sulle tematiche della "Fiscalità" di maggior interesse per la Professione, tenendo conto ovviamente dell'evoluzione della prassi e della giurisprudenza in materia.

Particolare attenzione sarà dedicata, inoltre, alla diffusione degli studi e delle ricerche elaborati dai Gruppi di Lavoro appositamente costituiti in seno al CNDCEC con cui s'intende rappresentare, in modo autorevole, l'interpretazione e la prassi operativa di riferimento per tutta la Professione sulle specifiche tematiche oggetto di analisi e approfondimento.

Con la presente Informativa s'intende portare all'attenzione dei colleghi il documento "*La Fiscalità delle imprese OIC adopter*" predisposto dallo specifico Gruppo di Lavoro composto dai colleghi Alain Devalle, Luca Miele, Matteo Pozzoli, Roberto Riva, Amedeo Sacrestano, Pasquale Saggese, Alberto Trabucchi e Franco Vernassa, ai quali va il nostro più vivo ringraziamento per il prezioso contributo offerto e per la tempestività con cui hanno licenziato l'elaborato. È, infatti, recentissima l'approvazione, il 3 agosto u.s., dei decreti ministeriali attuativi dell'art. 13-bis del D.L. 30 dicembre 2016, n. 244, convertito con modificazioni dalla L. 27 febbraio 2017, n. 19, recante il coordinamento della disciplina in materia di IRES e IRAP con le nuove disposizioni civilistiche relative alla redazione del bilancio ed i nuovi principi contabili nazionali.



PRESENTAZIONE

Il documento fornisce un primo contributo all'analisi delle ricadute fiscali derivanti da tale coordinamento normativo, a cui farà seguito, ad inizio di ottobre, una circolare più approfondita delle rilevanti novità sulla tematica in oggetto.

In particolare, nel presente documento, dopo una breve sintesi delle principali novità in ambito civilistico, sono trattati, in un'ottica precipuamente fiscale, i seguenti temi:

- principio di derivazione rafforzata,
- eliminazione della sezione straordinaria del conto economico,
- errori contabili e
- regime transitorio.

L'auspicio è che questa Informativa, che verrà inviata alla *mailing list* della FNC, possa rappresentare, in un contesto sempre ricco di cambiamenti e di novità, uno strumento agile, rapido ed efficace di comunicazione e diffusione delle iniziative del nostro Consiglio Nazionale nonché delle novità normative e di prassi, a beneficio di tutti i colleghi.

Con i migliori saluti.

Gilberto Gelosa e Maurizio Postal

Consiglieri Nazionali con delega alla Fiscalità

PER EVENTUALI SUGGERIMENTI: INFORMATIVA@FNCOMMERCIALISTI.IT





Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti

DOCUMENTO DI RICERCA

LA FISCALITÀ DELLE IMPRESE *OIC ADOPTER*

CNDCEC – Area Fiscalità

CONSIGLIERI DELEGATI:

Gilberto Gelosa

Maurizio Postal

GRUPPO DI LAVORO COMPOSTO DA:

Alain Devalle

Luca Miele

Matteo Pozzoli

Roberto Riva

Amedeo Sacrestano

Pasquale Saggese

Alberto Trabucchi

Franco Vernassa

7 AGOSTO 2017





ABSTRACT

Il decreto legislativo 18 agosto 2015, n. 139, in attuazione della direttiva 2013/34/UE, ha innovato, in modo significativo, le disposizioni recate dal codice civile relative alla redazione del bilancio e alla comunicazione finanziaria, con effetti dai bilanci relativi agli esercizi aventi inizio a partire dal 1° gennaio 2016. Ne è conseguito, l'adeguamento dei principi contabili nazionali redatti dall'Organismo Italiano di Contabilità.

Il coordinamento della disciplina in materia di IRES e IRAP con le nuove disposizioni civilistiche relative alla redazione del bilancio ed i nuovi principi contabili nazionali è stato effettuato con l'art. 13-bis del decreto-legge 30 dicembre 2016, n. 244, convertito con modificazioni dalla legge 27 febbraio 2017, n. 19.

Con il [decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 3 agosto 2017](#) sono state infine emanate le disposizioni di attuazione della disciplina relativa alle ricadute fiscali delle nuove norme in materia di bilancio e dei nuovi principi OIC.

La complessità del richiamato quadro normativo ha spinto il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili a predisporre, con il presente documento, una prima analisi degli effetti fiscali derivanti dall'adozione dei nuovi principi contabili nazionali.

Il documento costituisce uno strumento di ausilio per i professionisti chiamati al non semplice compito di calcolare il tax rate dei soggetti OIC adoperando alla luce del mutato contesto normativo.

Nel documento, dopo una sintesi delle principali novità in ambito civilistico, sono analizzate le casistiche che possono manifestarsi con maggiore frequenza in sede di passaggio alle nuove disposizioni e che hanno riflessi nella determinazione delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive. In particolare, sono trattati i seguenti temi:

- *principio di derivazione rafforzata,*
- *eliminazione della sezione straordinaria del conto economico,*
- *errori contabili e*
- *regime transitorio.*

Ci auguriamo che il presente elaborato possa contribuire a fare chiarezza sulla materia ed a risolvere i principali dubbi sorti tra i professionisti e gli operatori in questa prima fase di applicazione della nuova disciplina.

*Gilberto Gelosa e Maurizio Postal
Consiglieri Nazionali con delega alla Fiscalità*



SOMMARIO

1. IL “NUOVO” BILANCIO PREVISTO DAL CODICE CIVILE	5
2. IL RUOLO DEI PRINCIPI CONTABILI NAZIONALI OIC	5
3. LE DIVERSE TIPOLOGIE DI BILANCIO	6
3.1 Profilo civilistico	6
3.2 Profilo fiscale.....	8
3.3 La necessità per le micro-imprese di adeguamento della normativa fiscale a quella civilistica.	8
4. PRINCIPI GENERALI DI REDAZIONE DEL BILANCIO.....	9
4.1 Il principio generale di rilevanza	9
4.2 Il principio generale della prevalenza della sostanza sulla forma	10
5. CRITERI CIVILISTICI DI VALUTAZIONE	10
5.1 Costi di ricerca e di pubblicità, i costi di sviluppo, l'avviamento ed il loro ammortamento.....	11
5.2 Azioni proprie.....	11
5.3 Strumenti finanziari derivati	12
5.4 Costo ammortizzato e attualizzazione.....	13
6. PRINCIPIO DI DERIVAZIONE RAFFORZATA.....	14
6.1 Qualificazione, imputazione temporale e classificazione	15
6.2 D.M. 1° aprile 2009, n. 48	15
6.3 Rapporti tra soggetti OIC adopter e soggetti non OIC adopter	17
6.4 D.M. 8 giugno 2011	17
7. ARTICOLI DEL TUIR MODIFICATI DAL D.L. N. 244/2016	20
8. IRAP	20
9. ELIMINAZIONE DELLA SEZIONE STRAORDINARIA DEL CONTO ECONOMICO.....	20
9.1 Aspetti contabili	21
9.2 I riflessi fiscali	26
10. ERRORI CONTABILI	30
10.1 Impostazione contabile della correzione degli errori in bilancio secondo il nuovo OIC 29.....	30



10.2 Rilevanza fiscale della correzione degli errori contabili	31
11. DECORRENZA E REGIME TRANSITORIO DELLE NOVITÀ CONTABILI E FISCALI	33
11.1 Decorrenza e norme transitorie del D.Lgs. n. 139/2015	33
11.2 Decorrenza e norme transitorie dell'art. 13-bis del D.L. n. 244/2016.....	34



1. Il “nuovo” bilancio previsto dal Codice civile

Attraverso il recepimento della Direttiva UE n. 34/2013, con il D.Lgs. n. 139 del 18 agosto 2015 sono state modificate le regole alla base della redazione del bilancio d’esercizio.

Le novità riguardano, in generale, i seguenti aspetti:

- postulati di bilancio:
 - postulato della rilevanza;
 - postulato della sostanza economica.
- valutazione e rappresentazione delle poste di bilancio:
 - costi di ricerca e di pubblicità;
 - azioni proprie;
 - strumenti finanziari derivati e *fair value*;
 - ammortamento dei costi di sviluppo;
 - ammortamento dell’avviamento;
 - valutazione di titoli immobilizzati, crediti e debiti;
 - rapporti con imprese controllate dalla medesima controllante.
- documenti di bilancio:
 - redazione del rendiconto finanziario;
 - modifiche allo schema di conto economico;
 - modifiche allo schema dello stato patrimoniale;
 - conti d’ordine.

Di seguito si procede all’analisi delle principali modifiche nei postulati di bilancio e nella valutazione delle poste di bilancio.

2. Il ruolo dei principi contabili nazionali OIC

I Principi contabili nazionali OIC assumono, a seguito delle modifiche introdotte, un ruolo sempre più rilevante. La Relazione ministeriale al D.Lgs. n. 139/2015 precisa infatti, a commento dell’art. 12 (disposizioni finali e transitorie) del medesimo decreto, che gli OIC *“risulteranno di particolare utilità con riferimento alla prima applicazione delle nuove disposizioni e dei principi in esse contenuti che, come previsto dai commi 1 e 2, troveranno in parte applicazione prospettica”*. Inoltre, *“ai principi contabili nazionali occorrerà fare riferimento per quanto riguarda la necessaria declinazione pratica, ivi compresa la descrizione delle possibili casistiche, di norme di carattere generale che, per loro intrinseca natura e finalità (quali ad esempio quelle relative ai principi della rilevanza e della sostanza economica), recano criteri generali e non una descrizione di dettaglio che, inevitabilmente, non potrebbe essere esaustiva delle diverse fattispecie e dei fatti gestionali a cui sono rivolte”*.

Ne consegue che il ruolo dei principi contabili nazionali non è solo quello di rappresentare regole tecniche secondarie, ma per legge è previsto che essi forniscano le ricadute pratiche per la corretta applicazione delle disposizioni civilistiche.



3. Le diverse tipologie di bilancio

Di seguito si rappresenta in formato schematico e con l'ausilio di alcune Tavole il "profilo civilistico" conseguente all'entrata in vigore del D.Lgs. n. 139/2015 ovvero le novità che interessano le società di capitali¹.

3.1 Profilo civilistico

Con riferimento agli schemi di bilancio previsti dalla legge, agli ormai noti bilanci in forma ordinaria ed abbreviata, si aggiunge il bilancio per le micro-imprese. I limiti per la redazione delle diverse tipologie di bilancio sono riportati nella Tavola 1.

Tavola 1 – Limiti per la redazione del bilancio in forma ordinaria, in forma abbreviata e delle micro-imprese.

BILANCIO IN FORMA ORDINARIA	BILANCIO IN FORMA ABBREVIATA	BILANCIO DELLE MICRO-IMPRESE
Nel primo esercizio o per due esercizi consecutivi superano due dei seguenti limiti: <ul style="list-style-type: none">• totale attivo: 4,4 mln €• totale vendite e prestazioni di servizi: 8,8 mln €• dipendenti: 50 unità	Nel primo esercizio o per due esercizi consecutivi non superano due dei seguenti limiti (art. 2435- <i>bis</i>): <ul style="list-style-type: none">• totale attivo: 4,4 mln €• totale vendite e prestazioni di servizi: 8,8 mln €• dipendenti: 50 unità• società che non abbiano emesso titoli negoziati in mercati regolamentati	Nel primo esercizio o per due esercizi consecutivi non superano due dei seguenti limiti (art. 2435- <i>ter</i>): <ul style="list-style-type: none">• totale attivo: 175 mila €• totale vendite e prestazioni di servizi: 350 mila €• dipendenti: 5 unità• società che non abbiano emesso titoli negoziati in mercati regolamentati

Di seguito, si riportano le principali novità relative alle diverse tipologie di bilancio che le imprese possono redigere. Crescendo la dimensione dell'impresa, aumentano gli obblighi informativi (prospetti di bilancio, nota integrativa, rendiconto finanziario, ecc.).

¹ Per maggiori approfondimenti, si rinvia al Documento, frutto della collaborazione tra CNDCEC e Confindustria, "Problematiche e soluzioni operative per il passaggio alle disposizioni del D.Lgs. 139/2015 e ai Principi contabili nazionali", marzo 2017. Nel documento, contenente le linee guida sulla prima applicazione delle nuove regole, vengono analizzate le casistiche che possono manifestarsi con maggiore frequenza in sede di passaggio alle nuove disposizioni e che, oltre a comportare cambiamenti nella rappresentazione contabile, coinvolgono anche aspetti aziendali, organizzativi e societari.



Tavola 2 – Applicazione delle novità di bilancio alle diverse tipologie di bilancio.

	BILANCIO ORDINARIO	BILANCIO ABBREVIATO	MICRO-IMPRESA
Introduzione principio di rilevanza	✓	✓	✓
Introduzione principio di prevalenza della sostanza dell'operazione	✓	✓	✓
Eliminazione della possibilità di capitalizzazione di costi di ricerca e di pubblicità	✓	✓	✓
Modifiche alla disciplina dell'ammortamento dell'avviamento	✓	✓	✓
Iscrizione dei derivati (sia di copertura sia non di copertura) al loro <i>fair value</i>	Obbligo	Facoltà	Divieto
Valutazione di titoli immobilizzati, crediti e debiti al costo ammortizzato	Obbligo	Facoltà	Facoltà
Iscrizione delle azioni proprie a diretta riduzione del patrimonio netto	✓	✓	✓
Obbligo redazione rendiconto finanziario	Obbligo	Facoltà	Facoltà
Modifiche agli schemi di stato patrimoniale e conto economico	✓	✓	✓
Eliminazione area straordinaria dal Conto Economico	✓	✓	✓
Eliminazione dei conti d'ordine	✓	✓	✓
Modifiche Nota integrativa	✓	✓	Facoltà

Dal punto di vista civilistico, vi è la facoltà di redigere una tipologia di bilancio di "rango" superiore rispetto a quella in cui si ricade, fermo restando quanto previsto per le micro-imprese dall'ultimo comma dell'art. 2435-ter c.c. secondo cui *"le società che si avvalgono delle esenzioni previste del presente articolo devono redigere il bilancio, a seconda dei casi, in forma abbreviata o in forma ordinaria quando per il secondo esercizio consecutivo abbiano superato due dei limiti indicati nel primo comma"*.

Tale facoltà è utile nel caso, ad esempio, di una micro-impresa particolarmente indebitata con il sistema bancario che sceglie di fornire una più ampia e trasparente informativa attraverso la redazione del bilancio abbreviato o ordinario, che sarebbe probabilmente comunque richiesto dalla controparte bancaria.

Un altro caso tipico è costituito dalle *holding* di partecipazione industriale, anche in cima alla catena partecipativa di grandi gruppi, che sovente rientrano nella definizione di micro-impresa in quanto non superano i limiti previsti per i ricavi (voce A1), pur contabilizzando dividendi o plusvalenze di importo rilevante (voce C16), e per i dipendenti. Queste *holding* frequentemente opteranno per il bilancio ordinario, dovendo probabilmente redigere anche un bilancio consolidato.



3.2 Profilo fiscale

Dal punto di vista fiscale, i soggetti possono essere invece suddivisi in tre categorie:

1. soggetti IAS *adopter*, con fiscalità basata sul principio di “derivazione rafforzata” ed altre specifiche particolarità;
2. soggetti (non IAS *adopter*) diversi dalle micro-imprese, con fiscalità basata sul principio di “derivazione rafforzata”², definiti nel prosieguo anche soggetti “OIC *adopter*”;
3. micro-imprese, con fiscalità basata sul principio di “derivazione semplice”³.

La tripartizione fiscale è piuttosto rigida come stabilito dal novellato art. 83, comma 1, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, recante l’approvazione del Testo unico delle imposte sui redditi (d’ora in avanti, TUIR), che prevede che per i soggetti che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile e che rientrano nella definizione di micro-impresa, non trovi applicazione il c.d. principio di “derivazione rafforzata”, continuando quindi a rendersi applicabile la derivazione semplice.

Dal punto di vista strettamente letterale, il modificato art. 83 del TUIR esclude l'applicazione del principio di derivazione rafforzata per le micro-imprese anche laddove le stesse:

- redigessero il bilancio in forma ordinaria o abbreviata (applicando, quindi, interamente i criteri di valutazione di cui all'art. 2426 c.c.), oppure
- decidessero di valutare i crediti, i debiti e i titoli secondo il criterio del costo ammortizzato, pur redigendo il bilancio applicando le semplificazioni per esse previste.

Infatti, la norma fiscale fa riferimento esplicito alle micro-imprese (nell’accezione dimensionale) non tenendo conto della facoltà loro riconosciuta di redigere il bilancio in forma abbreviata o in forma ordinaria.

3.3 La necessità per le micro-imprese di adeguamento della normativa fiscale a quella civilistica

Da quanto prima indicato nei paragrafi 3.1 e 3.2, si evidenzia quindi una divergenza tra norma civilistica e norma fiscale che impone alle micro-imprese un doppio binario tra bilancio civilistico abbreviato o ordinario (scelto per opzione) e determinazione del reddito fiscale che dovrà basarsi sul principio di derivazione semplice e non rafforzata. In tal modo i costi di gestione aumenteranno e saranno anche più complicati e complessi i controlli da parte dei verificatori fiscali.

Per tale motivo, il CNDCEC ha suggerito, nelle competenti sedi istituzionali, di modificare la norma fiscale per permettere alle micro-imprese che intendono redigere il bilancio abbreviato (o ordinario), comprensivo quindi – ovviamente – della nota integrativa, di applicare, dal punto di vista fiscale, il principio di derivazione rafforzata senza essere costrette ad adottare un complicato e costoso doppio binario.

² Per un’analisi del principio in oggetto, v. *infra* par. 6.

³ Per tale s’intende la tradizionale determinazione del reddito d’impresa prevista per i soggetti in contabilità ordinaria dall’art. 83, comma 1, primo periodo, del TUIR, secondo cui “il reddito complessivo è determinato apportando all’utile o alla perdita risultante dal conto economico, relativo all’esercizio chiuso nel periodo d’imposta, le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all’applicazione dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni della presente sezione”.



4. Principi generali di redazione del bilancio

Con riferimento ai principi di redazione del bilancio, è stato introdotto il **principio generale di rilevanza** ed è stato ridefinito il **principio generale della prevalenza della sostanza sulla forma**.

4.1 Il principio generale di rilevanza

Il nuovo quarto comma dell'art. 2423 del Codice civile, inserito dall'art. 6 del D.Lgs. n. 139/2015, ha introdotto nel nostro ordinamento il **principio di rilevanza** stabilendo che *“non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta. Rimangono fermi gli obblighi in tema di regolare tenuta delle scritture contabili. Le società illustrano nella nota integrativa i criteri con i quali hanno dato attuazione alla presente disposizione”*. Tale norma recepisce il principio della rilevanza introdotto dall'art. 6, par. 1, lett. j) della Direttiva comunitaria, unitamente alla richiesta di illustrare nella nota integrativa i criteri con i quali è stata data attuazione alla nuova disposizione.

L'art. 2, punto 16, della Direttiva n. 2013/34/UE definisce *““rilevante”: lo stato dell'informazione quando la sua omissione o errata indicazione potrebbe ragionevolmente influenzare le decisioni prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio dell'impresa”*, con la precisazione che *“la rilevanza delle singole voci è giudicata nel contesto di altre voci analoghe”*. Il concetto di rilevanza è ripreso anche dal considerando (17) della stessa Direttiva che afferma: *“Il principio di rilevanza dovrebbe regolare la rilevazione, la valutazione, la presentazione, l'informativa e il consolidamento nei bilanci. In base al principio di rilevanza, informazioni considerate irrilevanti possono ad esempio essere aggregate nei bilanci. Tuttavia, mentre un singolo elemento potrebbe essere considerato irrilevante, elementi irrilevanti di natura analoga potrebbero essere considerati rilevanti ove presi nel loro insieme”*.

Tavola 3 – Principio di rilevanza nel Codice civile.

RIFERIMENTI INDIRECTI AL PRINCIPIO DI RILEVANZA
<ul style="list-style-type: none">art. 2423-ter, secondo comma: <i>“Le voci precedute da numeri arabi possono essere ulteriormente suddivise, senza eliminazione della voce complessiva e dell'importo corrispondente; esse possono essere raggruppate soltanto quando il raggruppamento, a causa del loro importo, è irrilevante ai fini indicati nel secondo comma dell'articolo 2423 o quando esso favorisce la chiarezza del bilancio. In questo secondo caso la nota integrativa deve contenere distintamente le voci oggetto di raggruppamento”</i>
<ul style="list-style-type: none">art. 2426, n. 10): <i>“il costo dei beni fungibili può essere calcolato col metodo della media ponderata o con quelli: <<primo entrato, primo uscito>> o: <<ultimo entrato, primo uscito>>; se il valore così ottenuto differisce in misura apprezzabile dai costi correnti alla chiusura dell'esercizio, la differenza deve essere indicata, per categoria di beni, nella nota integrativa”</i>
<ul style="list-style-type: none">art. 2427, n. 6-bis): la nota integrativa deve indicare <i>“eventuali effetti significativi delle variazioni nei cambi valutari verificatesi successivamente alla chiusura dell'esercizio”</i>
<ul style="list-style-type: none">art. 2427, n. 13): la nota integrativa deve indicare <i>“l'importo e la natura dei singoli elementi di ricavo o di costo di entità o incidenza eccezionali”⁴</i>
<ul style="list-style-type: none">art. 2427, n. 22-ter): la nota integrativa deve indicare <i>“la natura e l'obiettivo economico di accordi non risultanti dallo stato patrimoniale, con indicazione del loro effetto patrimoniale,</i>

⁴ Numero così sostituito dall'art. 6, comma 9, lett. b), del D. Lgs. 139/2015. Testo previgente: *“13) la composizione delle voci: <<proventi straordinari>> e: <<oneri straordinari>> del conto economico, quando il loro **ammontare sia apprezzabile**”*.



*finanziario ed economico, a condizione che i rischi e i benefici da essi derivanti siano **significativi** e l'indicazione degli stessi sia necessaria per valutare la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico della società"*

4.2 Il principio generale della prevalenza della sostanza sulla forma

L'art. 6, terzo comma, del D.Lgs. n. 139/2015 ha ricodificato il **principio generale della prevalenza della sostanza sulla forma**, ora contenuto nel nuovo n. 1-bis) dell'art. 2423-bis del Codice civile il quale stabilisce che *"la rilevazione e la presentazione delle voci è effettuata tenendo conto della sostanza dell'operazione o del contratto"*. Al precedente n. 1) del medesimo articolo sono state conseguentemente soppresse le seguenti parole: *"nonché tenendo conto della funzione economica dell'elemento dell'attivo o del passivo considerato"*⁵, relativamente alle modalità di effettuazione della valutazione delle voci di bilancio.

La nuova disposizione recepisce quanto previsto dall'art. 6, par. 1, lett. h) della Direttiva n. 2013/34/UE, che testualmente dispone che *"la rilevazione e la presentazione delle voci nel conto economico e nello stato patrimoniale tengono conto della sostanza dell'operazione o del contratto in questione"*, e dal considerando (16) della stessa Direttiva secondo cui: *"... La presentazione delle voci di bilancio dovrebbe essere fatta tenendo conto della realtà economica o della sostanza commerciale dell'operazione o dell'accordo sottostanti. Si dovrebbe tuttavia consentire agli Stati membri di esentare le imprese dall'obbligo di applicare tale principio"*. Al successivo par. 3 del medesimo art. 6 è pertanto previsto che *"Gli Stati membri possono esentare le imprese dagli obblighi di cui al paragrafo 1, lettera h)"*.

La relazione illustrativa allo schema di D.Lgs. n. 139/2015 afferma testualmente che *"L'art. 2423-bis, già oggi, richiama la necessità di tener conto, ai fini della valutazione delle voci di bilancio, della funzione economica dell'elemento dell'attivo o del passivo considerato. Nella sua formulazione attuale, tuttavia, la disposizione del codice ha suscitato più di un problema interpretativo. Il concetto di funzione economica dell'elemento dell'attivo o del passivo, infatti, può evocare il concetto di destinazione e si è lungamente discusso circa l'effettiva portata applicativa della disposizione ..."*. La relazione illustrativa prosegue sull'argomento affermando che l'art. 2423-bis in argomento è stato *"... riformulato, chiarendo che il riferimento alla sostanza va riferito al contratto o all'operazione, piuttosto che alla voce dell'attivo o del passivo di bilancio, secondo un approccio più coerente con la disposizione contenuta nella direttiva"*.

Il principio di prevalenza della sostanza sulla forma deve essere applicato tenendo conto di quanto previsto dagli OIC per stessa ammissione della relazione illustrativa al D.Lgs 139/2015.

5. Criteri civilistici di valutazione

Le principali novità nella valutazione e rappresentazione delle poste di bilancio riguardano:

- i costi di ricerca, di pubblicità, di sviluppo e l'avviamento;
- le azioni proprie;
- gli strumenti finanziari derivati e *fair value*;
- i titoli immobilizzati, crediti e debiti.

⁵ Il previgente n. 1) dell'art. 2423-bis c.c. era il seguente: *"1) la valutazione delle voci deve essere fatta secondo prudenza e nella prospettiva della continuazione dell'attività nonché tenendo conto della funzione economica dell'elemento dell'attivo o del passivo considerato"*.



5.1 Costi di ricerca e di pubblicità, i costi di sviluppo, l'avviamento ed il loro ammortamento

I costi di ricerca e i costi di pubblicità non possono più essere considerati immobilizzazioni immateriali dello stato patrimoniale.

Così come già nei principi contabili internazionali, l'attuale formulazione del Codice civile non consente più la capitalizzazione delle spese di ricerca e delle spese di pubblicità (queste ultime sono capitalizzabili solo se rientrano tra i costi di impianto e ampliamento) che, di conseguenza, dovranno essere spese nel conto economico dell'esercizio di sostenimento.

L'art. 2426, punto 5), del Codice civile modificato è il seguente *"i costi di impianto e di ampliamento e i costi di sviluppo aventi utilità pluriennale possono essere iscritti nell'attivo con il consenso, ove esistente, del collegio sindacale. I costi di impianto e ampliamento devono essere ammortizzati entro un periodo non superiore a cinque anni. I costi di sviluppo sono ammortizzati secondo la loro vita utile; nei casi eccezionali in cui non è possibile stimarne attendibilmente la vita utile, sono ammortizzati entro un periodo non superiore a cinque anni. Fino a che l'ammortamento dei costi di impianto e ampliamento e di sviluppo non è completato possono essere distribuiti dividendi solo se residuano riserve disponibili sufficienti a coprire l'ammontare dei costi non ammortizzati"*.

Tra le modifiche apportate al Codice civile, si segnala anche la differente modalità di determinazione dell'ammortamento dell'avviamento. Il novellato art. 2426, punto 6), c.c. così stabilisce *"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. Nella nota integrativa è fornita una spiegazione del periodo di ammortamento dell'avviamento"*.

5.2 Azioni proprie

L'acquisto di azioni proprie non trova più iscrizione tra le attività di bilancio ma il valore deve essere iscritto in un'apposita riserva negativa, prevista tra le voci del patrimonio netto, a seguito delle seguenti modifiche al Codice civile:

- terzo comma dell'art. 2357-ter, che diviene il seguente: *"l'acquisto di azioni proprie comporta una riduzione del patrimonio netto di eguale importo, tramite l'iscrizione nel passivo del bilancio di una specifica voce, con segno negativo"*;
- nuovo settimo comma dell'art. 2424-bis, secondo cui *"le azioni proprie sono rilevate in bilancio a diretta riduzione del patrimonio netto, ai sensi di quanto disposto dal terzo comma dell'articolo 2357-ter"*.



Le voci del patrimonio netto sono state conseguentemente ridefinite nel modo seguente:

I	Capitale
II	Riserva da soprapprezzo delle azioni
III	Riserve di rivalutazione
IV	Riserva legale
V	Riserve statutarie
VI	Altre riserve, distintamente indicate
VII	Riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi
VIII	Utili (perdite) portati a nuovo
IX	Utile (perdita) dell'esercizio
X	<i>Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio</i>

La riserva negativa per azioni proprie in portafoglio viene inserita nella nuova voce contrassegnata dal numero X romano e determinerà una riduzione del patrimonio netto complessivo.

5.3 Strumenti finanziari derivati

Il nuovo punto 11-bis) dell'art. 2426, primo comma, c.c., dedicato agli strumenti finanziari derivati, dispone che *“Gli strumenti finanziari derivati, anche se incorporati in altri strumenti finanziari, sono iscritti al fair value. Le variazioni del fair value sono imputate al conto economico oppure, se lo strumento copre il rischio di variazione dei flussi finanziari attesi di un altro strumento finanziario o di un'operazione programmata, direttamente ad una riserva positiva o negativa di patrimonio netto; tale riserva è imputata al conto economico nella misura e nei tempi corrispondenti al verificarsi o al modificarsi dei flussi di cassa dello strumento coperto o al verificarsi dell'operazione oggetto di copertura. Gli elementi oggetto di copertura contro il rischio di variazioni dei tassi di interesse o dei tassi di cambio o dei prezzi di mercato o contro il rischio di credito sono valutati simmetricamente allo strumento derivato di copertura; si considera sussistente la copertura in presenza, fin dall'inizio, di stretta e documentata correlazione tra le caratteristiche dello strumento o dell'operazione coperti e quelle dello strumento di copertura. Non sono distribuibili gli utili che derivano dalla valutazione al fair value degli strumenti finanziari derivati non utilizzati o non necessari per la copertura. Le riserve di patrimonio che derivano dalla valutazione al fair value di derivati utilizzati a copertura dei flussi finanziari attesi di un altro strumento finanziario o di un'operazione programmata non sono considerate nel computo del patrimonio netto per le finalità di cui agli articoli 2412, 2433, 2442, 2446 e 2447 e, se positive, non sono disponibili e non sono utilizzabili a copertura delle perdite”*.

Pertanto, gli strumenti finanziari derivati trovano iscrizione tra le attività e passività di bilancio, al loro *fair value*. Se il *fair value* è negativo lo strumento finanziario derivato è una passività, mentre se il *fair value* è positivo lo strumento finanziario derivato è un'attività. Al fine di accogliere la valutazione di derivati al *fair value*, sono state inserite le seguenti nuove voci:

- nello Stato Patrimoniale:
 - B.III.4) dell'attivo, tra le immobilizzazioni finanziarie: *“Strumenti finanziari derivati attivi”*;
 - C.III.5) dell'attivo, tra le attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni: *“Strumenti finanziari derivati attivi”*;
 - A.VII nel raggruppamento A del passivo, tra le voci di patrimonio netto: *“Riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi”*;
 - B.3) del passivo, tra i fondi per rischi e oneri: *“Strumenti finanziari derivati passivi”*.
- nel Conto economico sono state inserite le nuove voci:



- D.18.d): “Rivalutazioni di strumenti finanziari derivati”;
- D.19.d): “Svalutazioni di strumenti finanziari derivati”.

In estrema sintesi, le regole contabili a regime, sono le seguenti:

- la variazione di valore degli strumenti finanziari derivati non di copertura e la variazione di valore degli strumenti finanziari derivati di copertura del *fair value* sono imputate al conto economico;
- la variazione di valore degli strumenti finanziari derivati di copertura dei flussi finanziari e degli impegni programmati è imputata a patrimonio netto.

5.4 Costo ammortizzato e attualizzazione

Per effetto del D.Lgs. n. 139/2015 i criteri di valutazione civilistici per la valutazione dei titoli, crediti e debiti, sono stati così modificati:

- art. 2426, primo comma, punto 1): *“le immobilizzazioni rappresentate da titoli sono rilevate in bilancio con il criterio del costo ammortizzato, ove applicabile”*;
- art. 2426, primo comma, punto 8): *“i crediti e i debiti sono rilevati in bilancio secondo il criterio del costo ammortizzato, tenendo conto del fattore temporale e, per quanto riguarda i crediti, del valore di presumibile realizzo”*.

I novellati articoli del Codice civile introducono quindi:

- l'utilizzo del criterio del costo ammortizzato per titoli, crediti e debiti;
- l'utilizzo dell'attualizzazione (fattore temporale) per i crediti ed i debiti.

Il Codice civile non fornisce la definizione di “costo ammortizzato”, rimandando espressamente (cfr. art. 2426, secondo comma) ai principi contabili internazionali adottati dall'Unione europea.

Il principio contabile internazionale che riporta la definizione di “costo ammortizzato” è lo IAS 39 che al paragrafo 9 fornisce la seguente definizione: *“Il costo ammortizzato di un'attività o passività finanziaria è il valore a cui è stata misurata al momento della rilevazione iniziale l'attività o la passività finanziaria al netto dei rimborsi di capitale, aumentato o diminuito dall'ammortamento complessivo utilizzando il criterio dell'interesse effettivo su qualsiasi differenza tra il valore iniziale e quello a scadenza, e dedotta qualsiasi riduzione (operata direttamente o attraverso l'uso di un accantonamento) a seguito di una riduzione di valore o di irrecuperabilità”*.

Il costo ammortizzato e l'attualizzazione possono non trovare applicazione qualora gli effetti siano irrilevanti (art. 2423, quarto comma, c.c.).

L'OIC 15 (motivazioni alla base delle decisioni assunte, par. 3) e l'OIC 19 (motivazioni alla base delle decisioni assunte, par. 3) esplicitano i seguenti casi in cui il criterio del costo ammortizzato e della connessa attualizzazione può non essere applicato:

- crediti/debiti con scadenza inferiore ai 12 mesi;
- crediti/debiti con scadenza superiore ai 12 mesi quando i costi di transazione, le commissioni pagate tra le parti e ogni differenza tra valore iniziale e valore a scadenza sono di scarso rilievo.

L'OIC 20 (motivazioni alla base delle decisioni assunte, par. 3) stabilisce invece che con riferimento ai titoli di debito detenuti in portafoglio per un periodo inferiore ai 12 mesi e ai titoli di debito detenuti durevolmente con costi di transazione o premi/scarti di sottoscrizione o negoziazione non significativi non si producono effetti rispetto alle precedenti prassi.



6. Principio di derivazione rafforzata

Il nuovo art. 83 del TUIR, al comma 1 (come modificato dall'art. 13-bis del D.L. 30 dicembre 2016, n. 244, convertito con modificazioni dalla L. 27 febbraio 2017, n. 19), prevede *“per i soggetti, diversi dalle micro-imprese di cui all'articolo 2435-ter del codice civile, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile”* il principio della derivazione rafforzata secondo il quale ai fini della determinazione del reddito d'impresa *“valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili”*.

Per la decodificazione pratica di tale principio, il successivo comma 1-bis del citato art. 83 rimanda in quanto compatibili, alle disposizioni di attuazione contenute nei seguenti provvedimenti normativi:

- D.M. 1° aprile 2009, n. 48 (primo decreto IAS) e
- D.M. 8 giugno 2011 (secondo decreto IAS).

Si ricorda anche che, sulla base del tenore letterale dell'art. 83 del TUIR, non rientrano nella derivazione rafforzata i fenomeni meramente valutativi che non assumono rilievo ai fini fiscali⁶.

Di seguito, una breve sintesi del quadro normativo di riferimento relativo alla determinazione del reddito ordinario (senza tenere conto delle operazioni straordinarie), alla luce del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 3 agosto 2017 (al momento di andare in stampa, ancora in attesa di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale) che ha modificato ed integrato i due decreti IAS al fine di renderli applicabili anche ai soggetti OIC *adopter*, diversi dalle micro-imprese, in attuazione di quanto previsto dal comma 11 dell'art. 13-bis del D.L. n. 244/2016.

Il D.M. 3 agosto 2017 è composto da 3 articoli:

- il primo contiene modifiche al D.M. 8 giugno 2011;
- il secondo individua le disposizioni dei due decreti IAS (D.M. n. 48/2009 e D.M. 8 giugno 2011) che sono applicabili ai soggetti OIC *adopter*, diversi dalle micro-imprese;
- il terzo inserisce una clausola di salvaguardia che rende salvi gli effetti sulla determinazione della base imponibile non coerenti con il nuovo decreto, con riferimento ai periodi d'imposta precedenti a quello in corso alla data di entrata in vigore del D.M. per i quali sono già scaduti i termini di versamento a saldo delle imposte dirette.

Per un quadro completo, si attendono ora gli opportuni chiarimenti da parte dell'Agenzia delle entrate.

⁶ In tal senso, cfr. circolare Agenzia delle entrate 28 febbraio 2011, n. 7/E, par. 3.3.



6.1 Qualificazione, imputazione temporale e classificazione

I concetti di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio (c.d. “*Qu.I.C.*”) sono delineati dall’Agenzia delle entrate⁷ nel seguente modo:

DEFINIZIONE	DESCRIZIONE
Qualificazione	Qualificare significa individuare: <ul style="list-style-type: none">• lo schema giuridico-contrattuale cui ricondurre la specifica operazione in base alla rappresentazione in bilancio (ad es., acquisto con pagamento differito);• se l’operazione genera flussi reddituali o patrimoniali (ad es., acquisto e vendita di azioni proprie);• se l’operazione non sia rappresentata nel bilancio IAS (ora anche OIC <i>adopter</i>), ma possa considerarsi fiscalmente realizzata o meno sotto il profilo giuridico-formale (ad es., vendita con assunzione di garanzia significativa).
Classificazione	Classificare significa individuare: <ul style="list-style-type: none">• la specifica tipologia o classe di provento/onere (Conto economico) di ciascuna operazione, come qualificata nella rappresentazione IAS (ora anche OIC <i>adopter</i>) (ad es., fondi di ripristino e bonifica);• la specifica tipologia o classe di attivo/passivo (Stato Patrimoniale) di ciascuna operazione, come qualificata nella rappresentazione IAS (ora anche OIC <i>adopter</i>) (ad es., classificazione di attività e strumenti finanziari).
Imputazione temporale	Imputare sotto il profilo temporale significa individuare: <ul style="list-style-type: none">• la maturazione economica che potrebbe essere diversa da quella giuridico-formale (ad es., ricavi di attivazione);• il periodo d’imposta in cui i componenti reddituali fiscalmente rilevanti concorrono a formare la base imponibile (oneri relativi a più esercizi di cui all’art. 108, comma 3, del TUIR). Il fenomeno delle “imputazioni temporali” attiene alla corretta individuazione del periodo d’imposta in cui i componenti reddituali fiscalmente rilevanti devono concorrere a formare la base imponibile.

6.2 D.M. 1° aprile 2009, n. 48

L’art. 2, comma 1, del D.M. n. 48/2009 (primo decreto IAS) prevede che:

- ai fini della determinazione del reddito imponibile IRES (Capo II, Sezione I, del TUIR), assumono rilevanza gli elementi reddituali e patrimoniali rappresentati in bilancio in base al criterio della prevalenza della sostanza sulla forma previsto dagli IAS (ed ora anche dagli OIC);
- devono intendersi non applicabili le disposizioni dell’art. 109, comma 1 (requisiti di certezza e determinabilità dei componenti reddituali) e comma 2 (determinazione dell’esercizio di competenza).

L’art. 2, comma 2, del D.M. n. 48/2009 dispone alcune limitazioni al precedente comma 1 in quanto restano applicabili le disposizioni del TUIR “*che prevedono limiti quantitativi alla deduzione di*

⁷ Per maggiori approfondimenti, v. cit. circ. n. 7/E/2011, par. 3.2.



componenti negativi o la loro esclusione o ne dispongono la ripartizione in più periodi di imposta, nonché quelle che esentano o escludono, parzialmente o totalmente, dalla formazione del reddito imponibile componenti positivi, comunque denominati, o ne consentono la ripartizione in più periodi di imposta, e quelle che stabiliscono la rilevanza di componenti positivi o negativi nell'esercizio, rispettivamente, della loro percezione o del loro pagamento".

In sintesi, il citato comma 2, come interpretato dalla circolare dell'Agenzia delle entrate n. 7/E/2011, afferma che continuano ad applicarsi le disposizioni del TUIR che prevedono:

D.M. N. 48/2009, ART. 2, COMMA 2	FATTISPECIE FISCALE
Limiti quantitativi alla deduzione di componenti negativi	<ul style="list-style-type: none">• Limitazioni alla deduzione delle quote di ammortamento dei beni strumentali materiali e immateriali (articoli 102, 102-bis e 103 del TUIR)• Limitazioni della deducibilità degli oneri di utilità sociale (art. 100 del TUIR)• Limiti in materia di svalutazione dei crediti e di accantonamenti per rischi su crediti (art. 106 del TUIR)• Limiti alla deducibilità delle spese di rappresentanza (art. 108 del TUIR)• Indeducibilità, nella misura del 25 per cento, delle spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande (art. 109, comma 5, del TUIR)
Esclusione dal reddito di componenti negativi	Divieto di deduzioni per accantonamenti diversi da quelli espressamente considerati deducibili ai fini dell'IRES (art. 107, comma 4, del TUIR)
Ripartizione in più periodi di imposta di componenti negativi	Spese relative a più esercizi ai sensi dell'art. 108, comma 1, del TUIR, a seguito della nuova formulazione introdotta dall'art. 13-bis del D.L. n. 244/2016
Esenzione od esclusione dalla base imponibile di componenti positivi di reddito	<ul style="list-style-type: none">• Regime di esenzione parziale (c.d. PEX), nella misura del 95 per cento, delle plusvalenze su azioni o quote di partecipazioni aventi i requisiti previsti dall'art. 87 del TUIR• Regime di esclusione, nel limite del 95 per cento, dei dividendi di cui all'art. 89 del TUIR• Irrilevanza dei maggiori valori iscritti in relazione ad azioni, quote e strumenti finanziari simili alle azioni che si considerano immobilizzazioni finanziarie (art. 85, comma 3, e art. 110 del TUIR)
Ripartizione in più periodi di imposta di componenti positivi	Plusvalenze realizzate ai sensi dell'art. 86, comma 4, del TUIR
Rilevanza di componenti positivi o negativi secondo il principio di cassa	<ul style="list-style-type: none">• Compensi spettanti agli amministratori delle società ed enti di cui all'art. 73, comma 1, del TUIR (art. 95, comma 5, del TUIR)• Utili distribuiti• Interessi di mora (art. 109, comma 7, del TUIR)

L'art. 2, comma 3, del D.M. n. 48/2009 prevede che i limiti di cui all'art. 106, commi 1 e 3, del TUIR non si applicano alle differenze emergenti dalla prima iscrizione dei crediti ivi previsti (v. la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 7/E/2011, par. 4.1).



6.3 Rapporti tra soggetti OIC adopter e soggetti non OIC adopter

L'art. 3 del D.M. n. 48/2009 si occupa, tra l'altro, delle operazioni tra soggetti che redigono il bilancio in base agli IAS (ora anche in base agli OIC) e soggetti che non li applicano. Nel caso di operazioni tra soggetti OIC *adopter* e soggetti non OIC *adopter*, la rilevazione ed il trattamento fiscale di tali operazioni sono determinati per ciascun soggetto in base alla corretta applicazione dei principi contabili di ciascun soggetto (comma 2). Ne discende che:

- i soggetti OIC *adopter* applicano il principio di derivazione rafforzata;
- le micro-imprese seguono l'impostazione giuridico-formale propria del principio di derivazione semplice.

Il precedente comma 1 stabilisce inoltre che il riconoscimento ai fini fiscali dei criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio adottati in base alla corretta applicazione dei principi contabili IAS (ora anche OIC) non determina, comunque, in capo allo stesso soggetto d'imposta:

- doppia deduzione ovvero nessuna deduzione di componenti negativi;
- doppia tassazione ovvero nessuna tassazione di componenti positivi.

Tale principio è riferito al singolo contribuente, non imponendo una coerenza di rappresentazione di bilancio tra i partecipanti ad una medesima relazione negoziale.

Al riguardo, è opportuno altresì ricordare che, secondo quanto precisato dalla relazione illustrativa al D.M. 3 agosto 2017, *"il principio di non necessaria simmetria – come già disposto per le operazioni tra soggetti IAS/IFRS per le operazioni rappresentate contabilmente con criteri non omogenei – è stato esteso anche all'ipotesi di operazioni intercorse tra due soggetti Nuovi OIC, qualora i principi contabili consentano di rappresentare le operazioni intercorse tra loro con criteri non omogenei (vedasi, in particolare, l'obbligo/facoltà di applicare il criterio del costo ammortizzato previsto dagli OIC 15 e 19)"*.

Il nuovo D.M. attuativo stabilisce che, come indicato nel comma 4 del D.M. n. 48/2009, è applicabile anche il comma 6 dell'art. 89 del TUIR con riferimento agli interessi, dividendi ed altri proventi derivanti da titoli acquisiti, sotto il profilo giuridico, in base ai rapporti di cui all'art. 44, comma 1, del TUIR, lettere *g-bis*) (proventi da riporti e pronti contro termine su titoli e valute) e *g-ter*) (proventi dal mutuo di titoli garantito).

Da ultimo, ai soggetti OIC *adopter* si applica anche il comma 3 dell'art. 3 del D.M. n. 48/2009 secondo il quale il regime fiscale è individuato in base alla natura giuridica delle operazioni quando:

- oggetto delle operazioni sono le azioni, le quote di partecipazioni ed i titoli simili alle azioni, escluse le azioni proprie e gli altri strumenti rappresentativi del patrimonio;
- si tratta di individuare il soggetto cui spetta l'attribuzione di ritenute o crediti d'imposta⁸.

6.4 D.M. 8 giugno 2011

Il D.M. 8 giugno 2011 (secondo decreto IAS)⁹ è finalizzato a fornire ai soggetti IAS *adopter* ulteriori disposizioni di coordinamento per l'applicazione delle norme del TUIR che regolano la determinazione del reddito imponibile. Come indicato nella relazione illustrativa, il decreto in oggetto prosegue nel processo di coordinamento iniziato con il D.M. 1° aprile 2009, n. 48 alla luce dei

⁸ Per un approfondimento su questo ultimo punto, si veda la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 7/E/2011, par. 4.4.

⁹ Emanato a seguito dell'art. 2, comma 28, del D.L. 29 dicembre 2010, n. 225, convertito con modificazioni dalla L. 26 febbraio 2011, n. 10.



criteri indicati nel comma 60 dell'art. 1 della L. 24 dicembre 2007, n. 244, richiamato ora anche dal comma 2 dell'art. 83 del TUIR.

La tabella seguente riporta l'elenco degli articoli del D.M. 8 giugno 2011 evidenziando quelli che il D.M. 3 agosto 2017 ha ritenuto applicabili ai soggetti OIC *adopter*.

ART.	DESCRIZIONE
1	Definizioni e ambito di applicazione Non rilevante ai fini in oggetto
2	Determinazione base imponibile IRAP e imputazione a conto economico Applicabile parzialmente con riferimento al comma 2 La parte applicabile riguarda l'IRAP poiché l'art. 2, comma 2, prevede che i componenti fiscalmente rilevanti ai fini IRAP imputati direttamente a patrimonio netto concorrono a formare la base imponibile del tributo regionale al momento dell'imputazione a Conto economico. Se per tali componenti non è mai prevista l'imputazione a conto economico la rilevanza fiscale è stabilita secondo le disposizioni applicabili ai componenti imputati al conto economico aventi la medesima natura.
3	Classificazione degli immobili strumentali ai sensi dell'art. 43 del TUIR Applicabile parzialmente con riferimento al comma 1 Per gli immobili di cui al principio contabile OIC 16 la parte applicabile concerne l'art. 3, comma 1, che stabilisce che gli immobili classificati ai sensi del principio contabile si considerano strumentali solo se presentano i requisiti di cui all'art. 43 del TUIR. Altrimenti, vanno considerati immobili-patrimonio a cui si applica l'art. 90 del TUIR.
4	Riclassificazione delle attività finanziarie Non applicabile
5	Strumenti finanziari Applicabile integralmente L'art. 5 stabilisce che indipendentemente dalla qualificazione e dalla classificazione adottata in bilancio, si considerano: <ul style="list-style-type: none">• simili alle azioni gli strumenti finanziari che presentano i requisiti di cui alla lett. a) del comma 2 dell'art. 44 del TUIR, con remunerazione costituita totalmente dalla partecipazione ai risultati economici della società emittente o di altre società appartenenti allo stesso gruppo o dell'affare in relazione al quale gli strumenti finanziari sono stati emessi;• simili alle obbligazioni gli strumenti finanziari che presentano i requisiti di cui alla lett. c) del comma 2 dell'art. 44 del TUIR e cioè i buoni fruttiferi emessi da società esercenti la vendita a rate di autoveicoli ed i titoli di massa che contengono l'obbligazione incondizionata di pagare alla scadenza una somma non inferiore a quella in essi indicata e che non attribuiscono ai possessori alcun diritto di partecipazione diretta o indiretta alla gestione dell'impresa emittente o dell'affare in relazione al quale siano stati emessi, né di controllo sulla gestione stessa. Si evidenzia che con il nuovo comma 4- <i>bis</i> sono stati disciplinati gli effetti fiscali derivanti dalla contabilizzazione con l'applicazione del costo ammortizzato dei finanziamenti infragruppo infruttiferi o a tassi "significativamente" diversi a quelli di mercato. In particolare, è stabilito che nel caso di operazioni di finanziamento tra soggetti tra i quali sussiste il rapporto di controllo di cui all'art. 2359 c.c. assumono rilevanza fiscale



ART.	DESCRIZIONE
	esclusivamente i componenti positivi e negativi imputati a conto economico desumibili dal contratto di finanziamento, laddove siano rilevati nello stato patrimoniale componenti derivanti dal processo di attualizzazione a tassi di mercato previsto dal criterio del costo ammortizzato.
6	Operazione con pagamento basato su azioni per servizi forniti da dipendenti Non applicabile
7	Operazioni di copertura Applicabile parzialmente con riferimento ai commi 2, 3 e 4 L'art. 7 è applicabile quasi integralmente con riferimento ai commi 2 (strumenti finanziari con finalità di copertura), 3 (ipotesi di copertura di flussi finanziari) e 4 (relazione di copertura risultante da atto di data certa anteriore o contestuale alla negoziazione dello strumento di copertura).
8	Beni gratuitamente devolvibili Non applicabile
9	Accantonamenti Applicabile parzialmente L'art. 9 è applicabile per le passività di scadenza o ammontare incerti che presentano i requisiti di cui all'OIC 31.
10	Ammortamento beni immateriali a vita utile indefinita Non applicabile
11	Regole di compatibilità della disciplina del riallineamento e rivalutazione volontari dei valori contabili Non applicabile
12	Decorrenza delle disposizioni del presente decreto Non rilevante ai fini in oggetto



7. Articoli del TUIR modificati dal D.L. n. 244/2016

L'art. 13-*bis* del D.L. n. 244/2016 modifica alcuni articoli del TUIR e precisamente:

TUIR	COMMENTO
Art. 96, comma 2	Ai fini della determinazione del limite di deducibilità degli interessi passivi e degli oneri assimilati, il risultato operativo lordo (ROL) è calcolato senza tener conto dei componenti positivi e negativi derivanti da operazioni di trasferimento d'azienda o rami d'azienda (cessione e conferimenti).
Art. 108, commi 1, 2 e 3	La modifica dell'art. 108 si è resa necessaria poiché le spese di ricerca applicata e di pubblicità non risultano più capitalizzabili. La nuova formulazione prevede che le spese relative a più esercizi siano deducibili per la quota imputabile a ciascun esercizio ad eccezione delle spese di rappresentanza per le quali sono previsti altri criteri di deducibilità.
Art. 109, comma 4	La modifica del comma 4 consente anche ai soggetti OIC <i>adopter</i> il rispetto del principio di previa imputazione a conto economico dei componenti negativi con riferimento a quelli imputati direttamente a patrimonio per effetto dei principi contabili.
Art. 112, commi 1, 2, 3- bis, 4, 5 e 6	Le modifiche si sono rese necessarie per regolamentare il trattamento fiscale della nuova contabilizzazione degli strumenti finanziari derivati (OIC 32) con riferimento sia alla disciplina dei derivati speculativi che a quella dei derivati di copertura.

8. IRAP

Ai fini IRAP (D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446), le modifiche introdotte dall'art. 13-*bis* del D.L. n. 244/2016 riguardano tra l'altro:

- l'art. 5, comma 1, del D.Lgs. n. 446/1997 sulla individuazione dei componenti positivi e negativi del conto economico, con riferimento alle operazioni di trasferimento di aziende o rami d'azienda¹⁰;
- la decorrenza delle nuove modalità di determinazione della base imponibile ed il periodo transitorio (art. 13-*bis*, comma 6). Come affermato nella relazione illustrativa anche *“gli effetti reddituali delle operazioni pregresse saranno trattate sulla base delle modalità di determinazione del valore della produzione netta basate sulle qualificazioni, classificazioni, valutazioni e imputazioni temporali risultanti dal bilancio di esercizio in corso al 31 dicembre 2015”*.

Alcuni temi specifici relativi all'IRAP sono trattati nei paragrafi successivi del presente Documento.

9. Eliminazione della sezione straordinaria del Conto economico

Una delle principali novità recate dal D.Lgs. n. 139/2015 riguarda lo schema del conto economico, dal quale è stata eliminata la sezione straordinaria.

¹⁰ Per l'esame delle novità in materia, v. *infra* par. 9 nella parte relativa alle “Operazioni straordinarie”.



9.1 Aspetti contabili

La novità deriva direttamente dalla Direttiva UE n. 34/2013 e, almeno in apparenza, costituisce un ulteriore tassello del processo di avvicinamento ai principi contabili internazionali IAS/IFRS che da tempo non prevedono la possibilità di evidenziare componenti straordinarie all'interno del Conto economico.

In termini di intellegibilità del risultato economico l'eliminazione della sezione straordinaria pone alcuni problemi nei limiti in cui la confluenza di certi costi e ricavi nella sezione ordinaria finisce, talvolta, per privare di significatività il saldo espresso dalla differenza tra le classi A) e B) dell'art. 2425 c.c..

A questo riguardo, vale sottolineare come l'art. 2427 c.c., il quale prevede nella nuova formulazione del n. 13) del primo comma che la nota integrativa dia menzione *“dell'importo e della natura dei singoli elementi di ricavo o di costo di entità o incidenza eccezionali”*, faccia riferimento ad una tipologia di costi e ricavi non assimilabile a quelli che erano considerati straordinari in passato. Il punto è ben spiegato nell'appendice del nuovo OIC 12 *“Composizione e schemi del bilancio d'esercizio”*: *“L'introduzione della disposizione normativa prevista dall'art. 2427 (...) è avvenuta contestualmente all'eliminazione della sezione straordinaria del conto economico. Si è posto dunque il problema di stabilire se il nuovo disposto normativo andasse inteso come un elemento di continuità rispetto all'eliminazione della voce oneri e proventi straordinari. La sezione straordinaria includeva i proventi e gli oneri la cui fonte era estranea all'attività ordinaria della società. Diversamente il concetto di eccezionalità richiamato dal novellato codice civile prescinde dall'appartenenza del fatto aziendale all'attività ordinaria piuttosto che a quella straordinaria. I singoli elementi di ricavo o di costo dell'attività aziendale possono appartenere a qualsiasi area del conto economico. Ciò che rileva è che si dia evidenza separata in nota integrativa di tali fatti quando questi sono di ammontare o incidenza eccezionale. Pertanto la norma non può essere interpretata come un recupero nella nota integrativa di quegli elementi di ricavo o di costo che prima delle modifiche legislative confluivano nella sezione degli oneri e proventi straordinari”*.

Del resto, il sistema IAS/IFRS, che convive da tempo con l'impossibilità di evidenziare costi e ricavi straordinari, si è dotato di contromisure idonee a fornire comunque al lettore del bilancio una separata indicazione di talune componenti. Si pensi agli effetti economici derivanti dalla correzione di errori rilevanti o dal cambiamento di principi contabili, la cui inclusione nel risultato della gestione ordinaria sarebbe del tutto fuori luogo. Ai sensi dello IAS 8, questi utili o perdite sono rilevati a diretta rettifica del patrimonio netto di apertura e non possono concorrere alla formazione né del *Profit/Loss* di periodo, né del relativo *Comprehensive Income*.

L'Organismo Italiano di Contabilità, nel rivedere i principi contabili nazionali alla luce delle novità introdotte con il D.Lgs. n. 139/2015, ha risolto il problema della classificazione in bilancio degli effetti della correzione di errori rilevanti e del cambiamento di principi contabili prevedendo nel nuovo OIC 29 (*“Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio”*) un trattamento analogo a quello dello IAS 8. Questi utili e perdite, pertanto, sono rilevati come componente rettificativa del patrimonio netto (di regola, la rettifica dovrebbe interessare la voce degli utili e delle perdite portati a nuovo) e non concorrono alla formazione del risultato economico¹¹.

¹¹ Per un approfondimento della tematica, cfr. il paragrafo successivo del presente Documento.



Operazioni straordinarie

Effetti rilevanti conseguenti alla eliminazione della sezione straordinaria di conto economico riguardano anche la rilevazione in bilancio degli utili/perdite relativi a operazioni straordinarie, con le conseguenze che ne derivano sul fronte fiscale (più avanti analizzate), e delle altre componenti, tipicamente le sopravvenienze attive e passive, che prima erano rilevate nella sezione straordinaria e ora devono essere riallocate nelle altre voci del conto economico.

Con riguardo agli utili e alle perdite derivanti dalla dismissione di cespiti o di rami d'azienda, l'eliminazione della sezione straordinaria si sostanzia nell'obbligo di rilevazione di queste componenti nelle voci A5) "Altri ricavi" e B14) "Oneri diversi di gestione". La stessa classificazione deve riservarsi alle plusvalenze e minusvalenze derivanti da conferimenti di aziende e rami aziendali, fusioni, scissioni ed altre operazioni sociali straordinarie. È evidente come, in questi casi, la rappresentazione della *performance* di periodo beneficerebbe di una separata indicazione di questi costi e ricavi, il cui dettaglio – se significativo – potrà essere ricostruito soltanto attraverso la nota integrativa.

Classificazione per natura

Per quanto riguarda le altre componenti che prima alimentavano la sezione straordinaria, la regola generale proposta dall'OIC 12 è quella di classificarle sulla base della loro natura (si veda tabella riepilogativa più avanti riportata). Si tratta, in particolare, di:

- oneri di ristrutturazioni aziendali;
- plusvalenze e minusvalenze da svalutazioni e rivalutazioni di natura straordinaria;
- furti e ammanchi di beni di natura straordinaria che possono interessare diverse voci (dai cespiti alle disponibilità liquide o ai beni di magazzino);
- perdite o danneggiamenti di beni a seguito di eventi naturali straordinari, come alluvioni, terremoti, incendi, inondazioni o simili;
- oneri da cause e controversie di natura straordinaria non pertinenti alla normale gestione dell'impresa (il principio fa l'esempio di cause e controversie relative ad immobili civili ceduti, a rami aziendali ceduti, a ristrutturazioni e riconversioni aziendali o ad operazioni sociali straordinarie come fusioni e scissioni).

L'approccio di fondo per cui le componenti prima rilevate nella sezione straordinaria sono ora classificate sulla base della loro natura nelle altre voci del conto economico vale per i costi. Per i ricavi, l'OIC ha mantenuto la distinzione tra gestione caratteristica (i cui ricavi sono rilevati, se di natura non finanziaria, nelle voci da A1) a A4)) e gestione accessoria (con i relativi ricavi da rilevarsi nella voce A5)); in molti casi, di conseguenza, le tipologie di ricavi che prima erano rilevate nella sezione straordinaria si ritrovano ora classificate nella voce A5).

Componenti di natura finanziaria

I costi e ricavi di natura finanziaria prima rilevati nella sezione straordinaria "migrano" nelle apposite voci delle sezioni C) e D) del conto economico. È il caso delle componenti positive di reddito generate dalla ristrutturazione del debito, prima considerate straordinarie e ora rilevate nella voce C16d) proventi finanziari diversi dai precedenti. Lo stesso dicasi per le plusvalenze o minusvalenze generate dalla cessione di partecipazioni e di titoli a reddito, che – in talune circostanze – potevano essere oggetto di rilevazione nella sezione straordinaria. Ora tali componenti sono rilevate nelle voci:

C15) proventi da partecipazioni, con separata indicazione di quelli relativi a imprese controllate e collegate e di quelli relativi a controllanti e a imprese sottoposte al controllo di queste ultime;



C16b) altri proventi finanziari da titoli iscritti nelle immobilizzazioni che non costituiscono partecipazioni;

C17) interessi e altri oneri finanziari, con separata indicazione di quelli verso imprese controllate e collegate e verso controllanti.

Imposte relative agli esercizi precedenti

Da ultimo, secondo le precedenti regole un altro elemento di obbligatoria rilevazione nella sezione straordinaria era rappresentato dalle imposte relative agli esercizi precedenti. L'OIC 12 prevede ora un regime differenziato a seconda della natura dell'imposta:

- gli oneri per imposte dirette relative agli esercizi precedenti, incrementati dai relativi oneri accessori (sanzioni e interessi), nonché le componenti reddituali derivanti dalla definizione di un contenzioso, si classificano nel conto economico alla voce 20) "imposte sul reddito dell'esercizio correnti, differite e anticipate";
- gli oneri per imposte indirette relative agli esercizi precedenti (anche in questo caso incrementati da sanzioni e interessi) e le perdite derivanti dalla definizione di un contenzioso sono classificati, in coerenza con il trattamento riservato agli oneri per imposte indirette dell'esercizio corrente, nella voce B14). L'eventuale componente positiva derivante dalla definizione di un contenzioso è classificata nella voce A5).

Tabella riepilogativa del trattamento contabile previsto nel nuovo OIC 12 delle fattispecie di costo e ricavo straordinarie ex OIC 12 (versione 2014).

N°	OIC 12 - VERSIONE 2014	OIC 12 - VERSIONE 2016
	<i>Oneri, plusvalenze e minusvalenze derivanti da operazioni con rilevanti effetti sulla struttura dell'azienda ossia:</i>	
1	oneri di ristrutturazioni aziendali	La fattispecie può determinare la rilevazione di costi che hanno tipologia diversa tra cui, ad esempio, costi di ristrutturazione legati al personale oppure accantonamenti generici. Pertanto non essendo possibile individuare <i>ex ante</i> una voce univoca in cui classificare tali poste, si rinvia al redattore del bilancio.
2	componenti reddituali derivanti da ristrutturazioni del debito	La ristrutturazione del debito può dare origine a componenti positivi di reddito di tipo finanziario e pertanto tali componenti sono stati inclusi nella voce C16d) <i>proventi diversi dai precedenti</i> .
3	plusvalenze e minusvalenze derivanti da conferimenti di aziende e rami aziendali, fusioni, scissioni ed altre operazioni sociali straordinarie	Tali componenti sono stati inclusi nelle voci A5) <i>altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio</i> e B14) <i>oneri diversi di gestione</i> .



N°	OIC 12 - VERSIONE 2014	OIC 12 - VERSIONE 2016
4	plusvalenze e minusvalenze derivanti dalla cessione (compresa la permuta) di parte significativa delle partecipazioni detenute o di titoli a reddito fisso immobilizzati	La cessione di partecipazioni e titoli a reddito fisso genera componenti di reddito di tipo finanziario. Pertanto tali componenti sono stati inclusi nelle voci: C15) <i>proventi da partecipazioni, con separata indicazione di quelli relativi a imprese controllate e collegate e di quelli relativi a controllanti e a imprese sottoposte al controllo di queste ultime;</i> C16b) <i>da titoli iscritti nelle immobilizzazioni che non costituiscono partecipazioni;</i> C17) <i>interessi e altri oneri finanziari, con separata indicazione di quelli verso imprese controllate e collegate e verso controllanti.</i>
5	plusvalenze e minusvalenze derivanti in generale da operazioni di natura straordinaria, di riconversione produttiva, ristrutturazione o ridimensionamento produttivo	Tali componenti sono stati inclusi nelle voci A5) <i>altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio</i> e B14) <i>oneri diversi di gestione.</i>
6	plusvalenze o minusvalenze derivanti da espropri o nazionalizzazioni di beni	Tali componenti sono stati inclusi nelle voci A5) <i>altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio</i> e B14) <i>oneri diversi di gestione.</i>
7	<i>Plusvalenze e minusvalenze derivanti dall'alienazione di immobili civili ed altri beni non strumentali all'attività produttiva, nonché il plusvalore derivante dall'acquisizione delle immobilizzazioni materiali a titolo gratuito</i>	Tali componenti sono stati inclusi nelle voci A5) <i>altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio</i> e B14) <i>oneri diversi di gestione.</i>
8	<i>Plusvalenze e minusvalenze da svalutazioni e rivalutazioni di natura straordinaria</i>	Le svalutazioni e le rivalutazioni possono riferirsi a poste di bilancio di tipologia diversa (es partecipazioni, titoli, magazzino). Pertanto non essendo possibile individuare <i>ex ante</i> una voce univoca in cui classificare tali poste, si rinvia al redattore del bilancio.
	<i>Sopravvenienze attive e passive derivanti da fatti naturali o da fatti estranei alla gestione dell'impresa ossia:</i>	



N°	OIC 12 - VERSIONE 2014	OIC 12 - VERSIONE 2016
9	furti e ammanchi di beni (disponibilità finanziarie, beni di magazzino e cespiti vari) di natura straordinaria. I relativi rimborsi assicurativi costituiscono sopravvenienze attive straordinarie. Nelle aziende di grande distribuzione nelle quali i furti di merci sono ricorrenti, essi costituiscono un costo di natura ordinaria (che si riflette sul minor valore delle giacenze di magazzino);	I furti e gli ammanchi possono riferirsi a beni di tipologia diversa (ad es. disponibilità finanziarie, beni di magazzino e cespiti vari). Pertanto non essendo possibile individuare <i>ex ante</i> una voce univoca in cui classificare tali poste, si rinvia al redattore del bilancio. I rimborsi assicurativi sono stati inclusi nella voce A5) <i>altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio.</i>
10	perdite o danneggiamenti di beni a seguito di eventi naturali straordinari come alluvioni, terremoti, incendi, inondazioni, ecc. (anche in questa ipotesi i relativi indennizzi assicurativi costituiscono componenti straordinari);	Le perdite o i danneggiamenti possono riferirsi a beni di tipologia diversa. Pertanto non essendo possibile individuare <i>ex ante</i> una voce univoca in cui classificare tali poste, si rinvia al redattore del bilancio. I rimborsi assicurativi sono stati inclusi nella voce A5) <i>altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio.</i>
11	liberalità ricevute, in danaro o in natura, che non costituiscono contributi in conto esercizio da iscrivere alla voce A5;	Tali componenti sono stati inclusi nella voce A5) <i>altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio.</i>
12	oneri per multe, ammende e penalità originate da eventi estranei alla gestione, imprevedibili ed occasionali;	Tali componenti sono stati inclusi nella voce B14) <i>oneri diversi di gestione.</i>
13	oneri da cause e controversie di natura straordinaria non pertinenti alla normale gestione dell'impresa. Ad esempio quelle relative ad immobili civili ceduti, a rami aziendali ceduti, a ristrutturazioni e riconversioni aziendali, ad operazioni sociali straordinarie come fusioni e scissioni, ecc.;	Gli oneri da cause e controversie possono riferirsi a fattispecie di tipologia diversa. Pertanto non essendo possibile individuare <i>ex ante</i> una voce univoca in cui classificare tali poste, si rinvia al redattore del bilancio.
14	perdita o acquisizione a titolo definitivo di caparre, qualora abbiano natura straordinaria;	Tali componenti sono stati inclusi nelle voci B14) <i>oneri diversi di gestione</i> e A5) <i>altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio.</i>
15	indennità varie per rotture di contratti.	Le indennità varie per rotture di contratti possono riferirsi a fattispecie di tipologia diversa. Pertanto non essendo possibile individuare <i>ex ante</i> una voce univoca in cui classificare tali poste, si rinvia al redattore del bilancio.
16	<i>Imposte relative ad esercizi precedenti.</i>	



N°	OIC 12 - VERSIONE 2014	OIC 12 - VERSIONE 2016
	<p>Per espressa previsione di legge, sono iscritte alla voce E21 (oneri straordinari), in apposita sottovoce, tutte le imposte (dirette ed indirette) relative agli esercizi precedenti, compresi i relativi oneri accessori (sanzioni e interessi). Queste imposte possono derivare, ad esempio, da iscrizioni a ruolo, avvisi di liquidazione, avvisi di pagamento, avvisi di accertamento e di rettifica, ed altre situazioni di contenzioso con l'Amministrazione Finanziaria. La loro contropartita patrimoniale può essere costituita dalla voce B2 (<i>Fondo per imposte, anche differite</i>) o dalla voce D12 (<i>debiti tributari</i>), a seconda delle caratteristiche della passività (cfr. OIC 19 "Debiti"). Nell'esercizio di definizione del contenzioso o dell'accertamento, se l'ammontare accantonato nel fondo imposte risulta carente rispetto all'ammontare dovuto, la differenza è imputata a conto economico tra gli oneri straordinari per imposte relative a esercizi precedenti; in caso contrario, l'eventuale eccedenza è imputata nei proventi straordinari.</p>	<p>Gli oneri per imposte dirette relative agli esercizi precedenti, compresi i relativi oneri accessori (sanzioni e interessi), e la differenza positiva o negativa derivante dalla definizione di un contenzioso a fronte di cui era stato stanziato un fondo, sono stati classificati nella voce 20 <i>imposte sul reddito d'esercizio correnti, differite e anticipate</i>.</p> <p>Gli oneri per imposte indirette relative agli esercizi precedenti, compresi i relativi oneri accessori (sanzioni e interessi), e la differenza negativa derivante dalla definizione di un contenzioso a fronte di cui era stato stanziato un fondo, sono stati classificati per analogia agli oneri per imposte indirette dell'esercizio corrente nella voce B14) <i>oneri diversi di gestione</i>. La differenza positiva derivante dalla definizione di un contenzioso è stata classificata nella voce A5) <i>altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio</i>.</p>
19	<p>OIC 12 par. 51 f. Devono essere, invece, rilevati alla voce E20 i contributi erogati in occasione di fatti eccezionali (ad esempio, calamità naturali come terremoti, inondazioni, ecc.).</p>	<p>Tali componenti sono stati inclusi nelle voci A5) <i>altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio</i>.</p>

9.2 I riflessi fiscali

Dal punto di vista tributario, la soppressione della sezione straordinaria del conto economico e la rilevazione delle voci prima allocate in tale sezione nelle altre voci di conto economico – secondo le modalità prima sinteticamente illustrate – esplica i maggiori effetti ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive, posto che le regole di determinazione della base imponibile IRES operano, in linea generale, indipendentemente dalla diversa classificazione delle componenti di costo e di ricavo, eccezion fatta per alcune previsioni di cui si dirà a breve.



Imposta regionale sulle attività produttive (IRAP)

Ai fini dell'IRAP, la soppressione della sezione straordinaria del conto economico e la rilevazione delle voci prima allocate in tale area nelle altre voci di conto economico può determinare conseguenze agli effetti del computo del valore della produzione netta. Infatti, l'art. 5 del D.Lgs. n. 446/1997 stabilisce che la base imponibile dell'imposta regionale risulta dalla differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) dell'art. 2425 c.c., con esclusione di alcune voci, così come risultanti dal conto economico dell'esercizio. Si tratta del principio di cosiddetta "presa diretta" dal bilancio.

Principio di correlazione

Tuttavia, l'effetto sulla determinazione della base imponibile derivante dalla "riclassificazione" delle componenti di conto economico dall'area straordinaria a quella ordinaria va "pesato" tenendo presente che la normativa IRAP prevede, in ogni caso, l'espressa rilevanza nel computo della base imponibile di alcune componenti di costo e di ricavo indipendentemente dalla classificazione di bilancio. Trova, infatti, applicazione il cosiddetto principio di correlazione (art. 5, comma 4, D.Lgs. n. 446/1997) secondo il quale concorrono comunque alla formazione della base imponibile le componenti positive e negative classificabili in voci diverse da quelle ordinarie del conto economico laddove correlate a componenti rilevanti della base imponibile di periodi di imposta precedenti o successivi, essendo quindi influente la loro classificazione in bilancio.

Pertanto, l'interpretazione del principio di correlazione si è nel tempo evoluta in senso estensivo in quanto l'Agenzia delle entrate ha chiarito che la correlazione è idonea ad attrarre alla base imponibile non soltanto le rettifiche contabili ex post (sopravvenienze o insussistenze) di costi e ricavi venuti meno (esempio, resi su acquisti e vendite), ma anche le componenti di natura straordinaria di segno contrario iscritte nel medesimo esercizio di rilevazione dei costi e dei ricavi ricompresi nel valore della produzione nonché le componenti dello stesso segno iscritte nell'area straordinaria sostitutive di costi/ricavi che sarebbero stati rilevati nel valore della produzione. Un esempio di tale evoluzione interpretativa è dato dalla risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 251 del 14 settembre 2007 in cui è stato ritenuto soggetto a tassazione un indennizzo assicurativo contabilizzato in area straordinaria per la parte riferibile a costi deducibili ai fini IRAP.

La "forza attrattiva" del principio di correlazione, così estesa, riduce gli effetti della eliminazione della sezione straordinaria sul valore della produzione netta; pur tuttavia possono, comunque, esservi componenti positive e negative, prima imputate nella sezione straordinaria, che non sono correlate a componenti ordinarie degli esercizi precedenti o successivi e che, confluendo nell'area ordinaria, concorrono alla formazione del valore della produzione. Si pensi, ad esempio, agli oneri per eventi naturali, ora imputati alla voce B14) oneri diversi di gestione.

Va altresì osservato che – sempre ai fini della determinazione della base imponibile IRAP – la riallocazione delle componenti straordinarie non produce alcun effetto in relazione a talune fattispecie che – a motivo della rivisitazione dei principi contabili nazionali ad opera dell'OIC – danno ora luogo ad una imputazione in area finanziaria. Si pensi alle sopravvenienze attive realizzate nell'ambito di una procedura di ristrutturazione del debito che, prima della revisione del D.Lgs. n. 139/2015, andavano iscritte nella voce E.20) del conto economico e per le quali, anche sulla base di risposte dell'Agenzia delle entrate a interpelli (non pubblicate), non trovava applicazione il principio della correlazione. Se tali sopravvenienze attive fossero confluite nell'area ordinaria del conto economico sarebbero state attratte alla base imponibile IRAP in modo palesemente incoerente in quanto tale posta appartiene all'aspetto finanziario della capacità di far fronte ai propri debiti e, quindi, ad una vicenda che, così come avviene per le perdite su crediti, dovrebbe essere estranea rispetto al valore della produzione.



Invece, come visto, secondo i nuovi principi contabili tale posta confluisce tra i componenti di natura finanziaria e, quindi, resta comunque esclusa dal valore della produzione netta IRAP delle imprese OIC *adopter*.

Operazioni straordinarie

I riflessi più significativi rivenienti dalla eliminazione della sezione straordinaria avrebbero riguardato le plusvalenze e minusvalenze derivanti da operazioni straordinarie. In particolare, avrebbero concorso alla formazione del valore della produzione netta le plusvalenze e minusvalenze derivanti da cessioni di azienda, a differenza di quanto avvenuto in passato in forza dei chiarimenti dell'Agenda delle entrate che ha sempre considerato tali componenti irrilevanti ai fini IRAP in quanto poste di natura straordinaria (circolare n. 27/E del 26 maggio 2009). Tuttavia, i riflessi suindicati non si sono realizzati in conseguenza della norma – introdotta dall'art. 13-*bis*, comma 3, del D.L. n. 244/2016 – che impone di sterilizzare, ai fini IRAP, i “*componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda*”¹².

Il legislatore, quindi, pur mantenendo l'autonomia dell'IRAP dall'IRES e la “presa diretta” dal conto economico ha escluso dalla base imponibile IRAP le sole componenti di natura straordinaria relative ai *trasferimenti di azienda*, laddove per trasferimenti di azienda dovrebbero intendersi le operazioni di natura realizzativa da un punto di vista civilistico che danno luogo a plusvalenze o minusvalenze contabili (cessioni e conferimenti di azienda).

La locuzione “*componenti positivi e negativi di natura straordinaria*” dovrebbe invece intendersi riferita alle plusvalenze e minusvalenze contabili rilevate dal venditore, incluse le integrazioni o correzioni di tali componenti quali, ad esempio, quelle derivanti da clausole di *earn out* o da clausole di garanzia. In relazione a queste ultime fattispecie, infatti, se da un lato è vero che si tratta di elementi che non concorrono contabilmente alla formazione della plusvalenza/minusvalenza, dall'altro si ritiene opportuno valorizzare la considerazione che trattasi di eventi che se conosciuti sin dall'origine, e cioè al momento del realizzo, avrebbero concorso al computo della plus/minusvalenza da cessione.

Imposta sul reddito delle società (IRES)

Ai fini reddituali, la “riallocazione” delle componenti della sezione straordinaria può assumere rilevanza laddove vi siano previsioni dell'ordinamento tributario che richiamano voci specifiche del conto economico la cui composizione è influenzata da tale “riallocazione”.

In particolare, la fattispecie maggiormente interessata è quella relativa alla deduzione degli interessi passivi di cui all'art. 96 del TUIR e alla determinazione del risultato operativo lordo (ROL). E' noto, infatti, che secondo tale norma gli interessi passivi e gli oneri assimilati sono deducibili in ciascun periodo d'imposta fino a concorrenza degli interessi attivi e l'eccedenza è deducibile nel limite del 30 per cento del ROL della gestione caratteristica. Il ROL si determina come differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) dell'art. 2425 del codice civile, con esclusione delle voci di cui al numero 10, lettere a) e b), e dei canoni di locazione finanziaria di beni strumentali, così come risultanti dal conto economico dell'esercizio.

Ne deriva che la confluenza nelle voci “ordinarie” di voci sino a ieri imputate nella sezione straordinaria può determinare un miglioramento o un peggioramento del ROL con conseguenti effetti sulla deducibilità degli oneri finanziari.

¹² In termini, il nuovo testo dell'art. 5, comma 1, del D.Lgs. n. 446/1997.



Tale assetto è “mitigato” dalla previsione – introdotta dall’art. 13-*bis*, comma 2, lett. b), del D.L. n. 244/2016 – che, nella determinazione del ROL, impone di sterilizzare i soli componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda, per la quale valgono le considerazioni già espresse in materia di IRAP.

Ulteriore intervento del legislatore, con riguardo agli aspetti correlati all’eliminazione della sezione straordinaria del conto economico, è quello secondo cui *“Il riferimento contenuto nelle norme vigenti di natura fiscale ai componenti positivi o negativi di cui alle lettere A) e B) dell’articolo 2425 del codice civile, va inteso come riferito ai medesimi componenti assunti al netto dei componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda”*¹³.

Si tratta di una norma che intende “sterilizzare” la confluenza delle voci (*ex*) straordinarie nelle voci dell’area operativa tutte le volte in cui una norma dell’ordinamento tributario richiama le predette voci del conto economico. Anche in questo caso, in coerenza con le scelte effettuate in materia di determinazione del ROL e di determinazione della base imponibile IRAP, si osserva che tale neutralizzazione non è generale ma riguarda esclusivamente le componenti di natura straordinaria derivanti da trasferimenti (cessioni e conferimenti) di azienda o rami di azienda.

Non è da escludere, quindi, che altre componenti di natura straordinaria vadano ad incidere sull’entità delle voci A) e B) dell’art. 2425 c.c. influenzando l’applicazione di quelle norme tributarie che richiamano, anche indirettamente, tali voci del conto economico. Si tratta, ad esempio, delle seguenti fattispecie:

- disciplina delle società di comodo di cui all’art. 30 della L. 23 dicembre 1994, n. 724;
- verifica del limite di deducibilità delle spese di rappresentanza di cui all’art. 108, comma 3, TUIR;
- applicazione del test di vitalità cui è subordinata la possibilità di riporto delle perdite pregresse, delle eccedenze di interessi passivi e di ACE nelle operazioni di fusione, scissione e trasferimento delle partecipazioni di controllo di cui agli articoli 172, 173 e 84 TUIR.

Sul punto, va osservato che la formulazione testuale della norma *“Il riferimento contenuto nelle norme vigenti di natura fiscale ai componenti positivi o negativi di cui alle lettere A) e B) dell’articolo 2425 del codice civile ...”* risulta non del tutto precisa nei casi in cui la norma vigente non faccia diretto riferimento alle predette voci del conto economico ma si riferisca invece, meno puntualmente, alla gestione caratteristica dell’impresa. È il caso dell’art. 108 TUIR che, in tema di spese di rappresentanza, stabilisce che *“Le spese del periodo precedente sono commisurate all’ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica dell’impresa risultanti dalla dichiarazione dei redditi”*, a cui ha fatto seguito il decreto di attuazione di questa norma¹⁴ che all’art. 1, comma 2, fa riferimento anch’esso alla gestione caratteristica e non alle voci puntuali del conto economico.

Anche nell’art. 172, comma 7, del TUIR, concernente i requisiti di operatività delle società incorporate ai fini del riporto delle perdite fiscali pregresse, degli interessi passivi e delle eccedenze ACE, il riferimento è alla gestione caratteristica e, quindi, ai proventi che, in considerazione dell’attività svolta dall’impresa, possono considerarsi “caratteristici”.

Ma l’interpretazione della norma non può che essere identica.

¹³ Cfr. art. 13-*bis*, comma 4, D.L. n. 244/2016.

¹⁴ D.M. 19 novembre 2008.



10. Errori contabili

10.1 Impostazione contabile della correzione degli errori in bilancio secondo il nuovo OIC 29

Definizione di errore contabile secondo il nuovo OIC 29

“Un errore consiste nell’impropria o mancata applicazione di un principio contabile se, al momento in cui viene commesso, le informazioni ed i dati necessari per la sua corretta applicazione sono disponibili. Possono verificarsi errori a causa di errori matematici, di erronee interpretazioni di fatti, di negligenza nel raccogliere le informazioni ed i dati disponibili per un corretto trattamento contabile”.

Modalità di imputazione in bilancio della correzione dell’errore contabile

TIPOLOGIA DI ERRORE	DESCRIZIONE	MODALITÀ DI IMPUTAZIONE
Errore rilevante	<i>“Un errore è rilevante se può individualmente, o insieme ad altri errori, influenzare le decisioni economiche che gli utilizzatori assumono in base al bilancio. La rilevanza di un errore dipende dalla dimensione e dalla natura dell’errore stesso ed è valutata a seconda delle circostanze”</i>	<i>“la correzione di errori rilevanti commessi in esercizi precedenti è contabilizzata sul saldo d’apertura del patrimonio netto dell’esercizio in cui si individua l’errore. Solitamente la rettifica viene rilevata negli utili portati a nuovo, tuttavia, la rettifica può essere apportata a un’altra componente del patrimonio netto se più appropriato”</i>
Errore non rilevante	Tutti gli altri casi	<i>“la correzione di errori non rilevanti commessi in esercizi precedenti è contabilizzata nel conto economico dell’esercizio in cui si individua l’errore”</i>

Imputazione temporale della correzione dell’errore

“Una correzione di errore deve essere rilevata in bilancio nel momento in cui si individua l’errore e nel contempo sono disponibili le informazioni ed i dati per il suo corretto trattamento”.

Si sottolinea che tale nuova impostazione contabile concernente l’imputazione diretta a patrimonio netto della correzione degli errori rilevanti e di imputazione al conto economico di quelli non rilevanti (non più rilevabili nell’area straordinaria del medesimo conto economico) ricalca in buona sostanza quanto già stabilito dallo IAS 8 per i soggetti IAS/IFRS adopter.



10.2 Rilevanza fiscale della correzione degli errori contabili

Irrilevanza della “derivazione rafforzata” valevole ai fini IRES in caso di errori contabili

Stante la similitudine sopra menzionata tra l'impostazione contabile della correzione degli errori di bilancio dettata dall'OIC 29 e quella dello IAS 8, vale la pena riproporre le argomentazioni in ambito IAS espresse sul punto dall'Agenzia delle entrate nella circolare n. 31/E del 24 settembre 2013:

- 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”*;
- anche per gli errori “non rilevanti”, nonostante la modalità di rappresentazione contabile di tali errori sembri consentire al redattore del bilancio di disapplicare le 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 T.U.I.R.”*.

In altri termini, secondo l'Agenzia, la derivazione rafforzata non può mai essere invocata per dare rilevanza fiscale alla correzione di errori pregressi, derogando alle ordinarie regole di competenza fiscale; infatti, a prescindere dalla rilevanza o meno dell'errore, la sua correzione nei bilanci successivi sarebbe indice essa stessa di un errore di competenza senza rappresentare una diversa qualificazione, imputazione temporale o classificazione di bilancio (c.d. “*Qu.I.C.*”) idonea ad assumere riconoscimento fiscale.

Considerate le analogie contabili sopra menzionate, è ragionevole presumere che l'Agenzia delle entrate manterrà tale impostazione interpretativa anche con riferimento alla neo-istituita derivazione rafforzata per i soggetti OIC *adopter*.

Ciò posto, si evidenzia come si tratti di una soluzione non condivisibile. Infatti, con particolare riguardo agli errori “non rilevanti”, data la natura del componente transitato a conto economico e relativo alla loro correzione (non più rubricato nell'area straordinaria del conto economico), sembrerebbe maggiormente conforme al principio di derivazione rafforzata riconoscerne la rilevanza fiscale nel medesimo esercizio di “correzione”. Come la dottrina ha potuto considerare in passato (in relazione all'analoga problematica riguardante i soggetti IAS/IFRS *adopter*), del resto, la correzione degli errori non rilevanti tramite appostazione diretta al conto economico non presuppone, secondo quanto stabilito dai principi IAS/IFRS e dai nuovi OIC, una violazione dei principi di competenza, tant'è che un bilancio contenente tali tipi di errori e le relative correzioni si considera in tutto e per tutto “*compliant*”. In quest'ottica, dunque, il principio di derivazione rafforzata in commento avrebbe dovuto permettere il recepimento fiscale di tale impostazione contabile e riconoscere, quindi, anche la competenza fiscale del componente imputato a conto economico nel momento di correzione dell'errore. Merita soltanto rilevare, infine, come la rigorosa impostazione ipotizzata dall'Agenzia delle entrate è comunque destinata nel corso del tempo ad una sempre più complessa – se non addirittura arbitraria – applicazione, considerata l'abolizione dell'area straordinaria del conto economico e il prevedibile assorbimento dei componenti “correttivi” imputati nello stesso in conti ordinari, non più necessariamente rubricati “*sopravvenienze*”.



Modalità per attribuire rilievo fiscale ai componenti erroneamente contabilizzati

Si ricorda che la procedura per attribuire rilievo fiscale alla correzione degli errori contabili tanto ai fini IRES quanto ai fini IRAP, contenuta nella citata circolare n. 31/E/2013, è stata superata¹⁵, con la manovra di bilancio 2017¹⁶, dalla previsione recante la possibilità di presentare le dichiarazioni integrative “a favore” del contribuente entro il termine di decadenza dell’azione accertatrice (e non più entro un anno dal termine di presentazione della dichiarazione originaria).

In tale prospettiva, il contribuente deve:

- nella dichiarazione dei redditi relativa all’anno in cui è stato **corretto** l’errore contabile, effettuare un’apposita variazione fiscale volta a depurare l’utile di bilancio del componente relativo alla correzione dell’errore “non rilevante” che sia stato correttamente imputato a conto economico (ove si tratti di correzione di un errore “rilevante”, non c’è bisogno di operare la variazione, in quanto l’irrilevanza del componente rettificativo opera *per tabulas* non essendo interessato il conto economico);
- emendare la dichiarazione dei redditi relativa all’anno in cui è stato **commesso** l’errore contabile al fine di far concorrere il relativo componente (anche se negativo) al reddito imponibile di tale esercizio.

Irrilevanza della “derivazione rafforzata” valevole ai fini IRAP in caso di errori contabili

Fermo restando quanto osservato nel precedente paragrafo 9, analoghe considerazioni valgono agli effetti IRAP.

Rilevanza fiscale ai fini dell’ACE della correzione degli errori contabili

Nelle more dell’emanazione del nuovo decreto recante le disposizioni attuative dell’ACE¹⁷, si poneva il problema di come gestire, ai fini della eventuale rilevanza ACE, le componenti reddituali per le quali, in base ai nuovi principi contabili nazionali, non è più previsto il transito a conto economico in luogo di una diretta rilevazione a patrimonio netto (ad es., proprio la correzione di errori “rilevanti”). Sebbene, da un punto di vista squisitamente sistematico, la valenza ACE delle componenti transitate direttamente a patrimonio poteva riconoscersi, una volta valutata la loro natura reddituale, non solo ai fini del computo della soglia del patrimonio netto ex art. 11 del D.M. 14 marzo 2012 (“Decreto ACE”), ma anche ai fini della determinazione dell’incremento annuale del capitale proprio ex art. 1, commi 2 e 5, del D.L. n. 201/2011, è innegabile che, ai fini di semplificazione, la soluzione preferibile sarebbe stata quella di considerare, in maniera generalizzata, irrilevanti ai fini della determinazione della base ACE tali componenti rilevati direttamente a patrimonio netto (ferma rimanendo la loro rilevanza ai fini del computo della soglia del patrimonio netto)¹⁸.

¹⁵ Cfr. quanto sostenuto dalla medesima Agenzia nella più recente circolare n. 8/E del 7 aprile 2017, par. 15.4.

¹⁶ L’art. 5 del D.L. 22 ottobre 2016, n. 193, convertito con modificazioni dalla L. 1 dicembre 2016, n. 225, ha modificato il disposto dei commi 8 e 8-bis dell’art. 2 del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 ed inserito nel successivo art. 8 i nuovi commi da 6-bis a 6-quinquies.

¹⁷ Il comma 11 dell’ art. 13-bis del D.L. n. 244/2016 ha previsto l’emanazione di un nuovo decreto del Ministro dell’economia e delle finanze atto ad aggiornare la disciplina applicativa dell’incentivo ACE (oggi contenuta nel decreto del Ministro dell’economia e delle finanze del 14 marzo 2012), in modo da tener conto delle novità normative e delle necessità di coordinamento della disciplina ACE attualmente prevista per gli IAS *adopter* con quella da prevedersi per i soggetti OIC. Il [decreto è stato firmato dal Ministro il 3 agosto u.s.](#) (v. *infra*) e, al momento di andare in stampa, è ancora in attesa di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale.

¹⁸ In tal senso, v. il documento del CNDCEC “*Le problematiche in materia di ACE derivanti dall’adozione dei nuovi principi contabili nazionali in vista dell’emanazione del decreto ministeriale*” del 3 maggio 2017.



Al riguardo, tuttavia, è emersa una tesi che pretende di attribuire la rilevanza ACE delle componenti correttive di errori contabili, facendola retroagire a quello che sarebbe stato l'esercizio di corretta imputazione temporale. In tale ottica, vi sarebbe quindi l'obbligo di presentare una o più dichiarazioni integrative non solo per l'anno di competenza in cui è stato commesso l'errore contabile, ma anche in tutti quelli successivi per correggere la misurazione dell'ACE dei periodi di imposta potenzialmente interessati. Ovviamente, sposando questa impostazione, analoghe conseguenze si avrebbero in sede di accertamento di errori nella valutazione della corretta competenza contabile di costi e ricavi (cui, in altri termini, farebbe seguito anche una rideterminazione dell'ACE).

Nella relazione illustrativa al citato D.M. 3 agosto 2017 (in materia di ACE) è stata avallata proprio tale ultima impostazione interpretativa. Per venire incontro alle finalità di semplificazione sopra evidenziate, tuttavia, si è opportunamente deciso di limitare la "retroazione" degli effetti ACE degli errori soltanto alla correzione degli errori "rilevanti", rimanendo, così, salva l'immediata valenza ai fini ACE – in termini di variazione dell'utile d'esercizio accantonabile – degli effetti prodotti dalla correzione degli errori "non rilevanti" a conto economico (e senza necessità alcuna, dunque, in questi casi, di rimettere in discussione l'ACE degli esercizi precedenti, con l'effetto, positivo, di evitare ingestibili conseguenze "a cascata" di eventuali accertamenti sulla competenza contabile).

A prescindere dalla tipologia di errore contabile oggetto di analisi (errore rilevante o non rilevante), non si pongono invece dubbi circa la rilevanza ai fini ACE dei componenti relativi alla correzione degli errori ai fini del computo del limite del patrimonio netto ex art. 11 del Decreto ACE.

11. Decorrenza e regime transitorio delle novità contabili e fiscali

11.1 Decorrenza e norme transitorie del D.Lgs. n. 139/2015

Per effetto dell'art. 12, comma 1, del D.Lgs. n. 139/2015, i soggetti obbligati alla redazione del bilancio d'esercizio secondo le regole del codice civile devono applicare le novità di carattere contabile introdotte dal predetto decreto legislativo e dai principi contabili nazionali rivisitati a partire dal primo esercizio che abbia avuto inizio il 1° gennaio 2016 o successivamente.

Il punto 17 del nuovo OIC 29 stabilisce che, in assenza di specifiche disposizioni legislative transitorie, tale applicazione debba avvenire secondo un **criterio retroattivo**, intendendo con ciò che i nuovi principi debbano esplicare la loro forza anche con riguardo alle operazioni iniziate prima del 2016 ma che non abbiano ancora esaurito i loro effetti nei bilanci precedenti a quello di prima applicazione.

Questo approccio "*backward looking*" implica che nel primo bilancio vi debba essere l'imputazione al saldo d'apertura del patrimonio netto¹⁹ degli effetti derivanti dall'applicazione delle nuove regole contabili alle poste di bilancio per l'appunto già esistenti nei bilanci precedenti, andando così a costituire la c.d. "riserva FTA" con riferimento alla quale si approfondiranno successivamente alcuni aspetti fiscali.

Regime transitorio

A parziale deroga del criterio di retroattività appena menzionato, il comma 2 dell'art. 12 del D.Lgs. n. 139/2015 ha previsto un particolare regime transitorio volto a regolare l'applicazione dei nuovi principi contabili in determinate situazioni. In particolare, è stato stabilito che l'**applicazione**

¹⁹ Il punto 17, in proposito, conclude specificando che "... *solitamente la rettifica viene rilevata negli utili portati a nuovo. Tuttavia, la rettifica può essere apportata a un'altra componente del patrimonio netto se più appropriato*".



retroattiva del nuovo set di regole contabili **non** debba essere **obbligatoriamente applicata** con riferimento:

- al **criterio del costo ammortizzato** (e, per i crediti e debiti, del connesso criterio dell'attualizzazione) di cui all'art. 2426 c.c. per la rilevazione in bilancio dei titoli di debito e dei crediti e debiti,
- alle nuove regole, stabilite dal medesimo articolo del codice civile, relative all'**ammortamento dell'avviamento** iscritto in stato patrimoniale.

Le imprese che vorranno avvalersi di tale facoltà, quindi, continueranno a rilevare tali elementi patrimoniali, come anche le relative componenti reddituali di conto economico, in conformità con quanto sancivano il Codice e i principi contabili nazionali antecedentemente alle innovazioni apportate dal D.Lgs. n. 139/2015 e potranno applicare le nuove regole solamente ai crediti, debiti, titoli di debito e avviamenti generatisi negli esercizi aventi inizio dal 1° gennaio 2016 in poi.

Regime derogatorio all-in/all-out

Secondo quanto stabilito dai principi OIC 15, 19, 20 e 24, tuttavia, qualora non venga esercitata dall'impresa la facoltà di optare per la norma derogatoria del citato comma 2, la stessa impresa dovrà applicare retrospettivamente le nuove regole contabili a tutte le operazioni pregresse, senza possibilità di attuare una deroga "parziale" e contabilizzare in diversa maniera alcune delle operazioni pregresse dello stesso genere.

11.2 Decorrenza e norme transitorie dell'art. 13-bis del D.L. n. 244/2016

Ai sensi dell'art. 13-bis, comma 5, del D.L. n. 244/2016, le disposizioni di coordinamento della disciplina in materia di IRES e IRAP con il D.Lgs. n. 139/2015 esplicano efficacia a partire dall'esercizio fiscale successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015, facendo coincidere la decorrenza con quella delle nuove disposizioni civilistiche e dei nuovi OIC.

Irrilevanza fiscale dei ripristini e delle eliminazioni di attività e passività

Tra le ipotesi di maggior interesse, l'art. 13-bis, comma 7, del D.L. n. 244/2016 prevede la sterilizzazione degli effetti fiscali derivanti dallo storno contabile delle **spese di pubblicità e di ricerca** che, in virtù delle modifiche apportate al Codice civile dal D.Lgs. n. 139/2015, non sono più capitalizzabili a partire dal bilancio di prima applicazione dei nuovi principi contabili. Un altro esempio di onere pluriennale rilevante sul tema è sicuramente quello relativo ai **costi di transazione** sostenuti in relazione ai crediti o ai debiti contratti *ante* 2016 e stornati in contropartita del patrimonio netto qualora l'impresa decida di applicare retroattivamente il costo ammortizzato.

In altri termini, a tali spese si continueranno ad applicare i criteri di deducibilità che vigevano – sia in termini di cadenza temporale che di qualificazione – antecedentemente alla loro cancellazione dal bilancio e, in particolare, per quanto afferisce all'IRES, le imprese dovranno continuare a dedurre, fino ad esaurimento del piano di deduzione iniziale, le quote relative ai "quinti" delle spese di pubblicità (e le quote residue delle spese di ricerca) precedentemente capitalizzate, mentre, relativamente all'IRAP, la tesi che sembra maggiormente condivisibile propone di continuare la



deduzione, ogni anno e fino ad esaurimento del costo inizialmente capitalizzato, di un ammontare pari alle quote già stanziato nei precedenti bilanci²⁰.

Desta perplessità invece, in assenza di chiarimenti da parte degli organi competenti, il trattamento fiscale che debbano ricevere le spese precedentemente iscritte e per le quali non sia ancora iniziato il relativo processo di ammortamento. Mentre per quanto riguarda l'IRAP sembrerebbe logico accogliere la tesi della deducibilità dell'intero importo nell'anno della cancellazione, qualche dubbio potrebbe porsi in relazione all'IRES. Infatti, potrebbe obiettarsi non senza fondamento che, a seguito della pregressa capitalizzazione, tali spese siano in ogni caso da ricondurre al criterio di deducibilità ex art. 108 del TUIR *ante* modifiche.

Ultrattività del regime fiscale originario per le operazioni pregresse

In continuità con quanto stabilito precedentemente dall'art. 15 del D.Lgs. n. 185/2008 per i soggetti IAS *adopter*, al fine di evitare che l'applicazione dei nuovi principi contabili nazionali possa dar vita, dal punto di vista fiscale, ad effetti distorsivi che alterino la regolare tassazione IRES ed IRAP delle imprese, è stato previsto che per le operazioni iniziate *ante* 2016 e che non abbiano ancora esaurito i loro effetti nei bilanci precedenti a quello di prima applicazione, si debba continuare a seguire la disciplina fiscale previgente.

In altri termini, qualora il nuovo principio di derivazione rafforzata per i soggetti OIC, recependo le nuove qualificazioni contabili scaturenti dal rafforzato principio di prevalenza della sostanza sulla forma contenuto nei nuovi principi contabili, possa dar luogo a diverse impostazioni fiscali in relazione alle operazioni pregresse, si dovrà continuare ad applicare alle stesse la previgente specifica disciplina fiscale.

Per l'applicazione del regime transitorio in commento vige quindi il presupposto che non sia possibile recepire, ai fini fiscali, la nuova impostazione contabile, senza creare effetti cumulativamente differenti a quelli che si sarebbero prodotti con l'applicazione retroattiva della nuova impostazione contabile e fiscale.

In prima analisi, quindi, da tale presupposto si può facilmente dedurre che tale regime transitorio non si applichi alle operazioni di acquisto di **azioni proprie**. Infatti, nonostante la nuova regola contabile – concernente la cancellazione delle azioni proprie dall'attivo di stato patrimoniale e contestuale iscrizione di una riserva negativa di patrimonio netto – vada applicata retroattivamente, stante il fatto che a seguito della precedente iscrizione delle azioni non erano sorti componenti reddituali rilevanti, il recepimento fiscale di tale nuova regola contabile non determina distorsioni impositive.

Al contrario, invece, questo regime transitorio comporta per le imprese l'onere gestionale di un "doppio binario" dei valori civilistico-fiscali in tutti i casi in cui l'applicazione retroattiva dei nuovi principi contabili, facoltativa od obbligatoria che sia, comporti anche per il pregresso diverse qualificazioni, imputazioni temporali o classificazioni fiscali (si pensi, ad esempio, al criterio del costo ammortizzato). Ecco perché consta che molte imprese abbiano – giustamente – scelto di non optare per l'applicazione retroattiva in bilancio del **costo ammortizzato** ai crediti rivenienti da operazione pregresse *ante* 2016, proprio al fine di non creare il doppio binario che si sarebbe verificato a causa dell'applicazione del regime transitorio in commento.

Si ricorda infatti sul tema che il legislatore ha deciso, a differenza delle scelte fatte in sede di regolamentazione della *first time adoption* IAS, di non prevedere la possibilità di riallineare i valori

²⁰ Si segnala che una diversa tesi, dando rilevanza al principio di determinazione della base imponibile IRAP ancorata alle risultanze di bilancio, potrebbe dar luogo all'integrale deduzione dell'ammontare delle spese che venissero stornate dall'attivo di stato patrimoniale per effetto dei nuovi principi contabili.



fiscali tramite pagamento di un'imposta sostitutiva al fine di sopperire alle eventuali divergenze maturate in seno alla prima applicazione dei nuovi principi contabili.

A quest'ultimo riguardo, sarebbe auspicabile un intervento normativo in tal senso nella prossima legge di bilancio.

Valenza delle imputazioni a patrimonio netto in sede di prima applicazione ai fini della previa imputazione a conto economico tanto ai fini IRES quanto ai fini IRAP

Di più immediata comprensione, anche qui grazie alla pregressa esperienza in sede di *first time adoption* degli IAS/IFRS, risulta essere la disposizione relativa alla rilevanza delle imputazioni a patrimonio netto effettuate in sede di prima applicazione dei nuovi principi contabili nazionali.

Ai fini IRES, tale disposizione serve a considerare soddisfatto il requisito di previa imputazione a conto economico per la deducibilità dei costi che, in virtù dell'applicazione retroattiva delle nuove regole contabili, siano transitate direttamente a patrimonio netto, costituendo la c.d. riserva di FTA ai sensi dell'OIC 29.

Ai fini IRAP, invece, secondo quanto stabilito dal medesimo comma 7 dell'art. 13-*bis* del D.L. n. 244/2016 (lett. b), la rilevanza di tali imputazioni a patrimonio netto riguarda unicamente i componenti che, sulla base dei criteri applicabili negli esercizi precedenti, sarebbero stati classificati nelle voci rilevanti ai fini della determinazione del valore della produzione netta.

Regime transitorio *ad hoc* dei derivati speculativi

È stato inoltre previsto un regime transitorio *ad hoc* per i derivati speculativi. Il legislatore ha infatti stabilito che i derivati speculativi già iscritti in bilancio vedano confluire le proprie componenti reddituali nella determinazione del reddito imponibile secondo le regole dell'art. 112 del TUIR, nel testo vigente anteriormente alle più recenti modifiche; diversamente, per i derivati speculativi in essere nell'esercizio in corso al 31 dicembre 2015, che non avessero già trovato iscrizione nei bilanci precedenti a quello nel quale si istaurano le nuove regole contabili e fiscali in commento, i relativi componenti di natura valutativa assumeranno rilevanza solo al momento del realizzo o dell'estinzione del derivato.

La *ratio* sottostante alla deroga appena descritta è volta a evitare che l'obbligo di iscrizione dei derivati speculativi ex D.Lgs. n. 139/2015 incida eccessivamente sul reddito imponibile dell'esercizio di prima applicazione delle nuove regole, attraverso la tassazione (o deduzione) di valori accumulatisi nel corso degli anni precedenti.

Rilevanza fiscale ACE dei componenti rilevati direttamente a patrimonio netto in sede di FTA

Il D.M. 3 agosto 2017 (in materia di ACE) stabilisce che alla determinazione della variazione in aumento ex art. 1, commi 2 e 5, del D.L. n. 201/2011 debbano concorrere le seguenti poste rilevate in sede di FTA derivanti:

- dall'eliminazione dei costi di ricerca e pubblicità non più capitalizzabili e
- dall'utilizzo del criterio del costo ammortizzato (eccezion fatta per gli effetti patrimoniali determinatisi nel caso dei prestiti infruttiferi – o di quelli a tasso diverso da quello di mercato – erogati dal socio, come chiarito dalla relazione illustrativa al citato decreto).

Tutte le altre ipotesi sono da considerarsi invece non rilevanti ai fini della determinazione della base ACE.