Riflessi fiscali delle modifiche riguardanti il bilancio introdotte dal D.Lgs. n. 139/2015

Dicembre 2016

a cura del Dott. Giorgio Gavelli

Studio Sirri-Gavelli-Zavatta & Associati

Riflessi fiscali modifiche al bilancio (D.Lgs. n. 139/2015)

Con il **D.Lgs. n. 139/2015**, allo scopo di avvicinare ulteriormente i principi contabili nazionali a quelli internazionali IAS/IFRS, sono state **introdotte nel Codice Civile significative novità per la redazione del bilancio d'esercizio** delle società che adottano i principi contabili nazionali, **applicabili a partire dai bilanci 2016**.

I nuovi criteri civilistici comportano inevitabilmente una **ripercussione a livello fiscale** in considerazione del ben noto principio di derivazione dell'imponibile fiscale dal risultato di bilancio (art. 83 del TUIR), a cui sono poi apportate le variazioni in aumento ed in diminuzione previste dalla normativa tributaria.

Riflessi fiscali modifiche al bilancio (D.Lgs. n. 139/2015)

Il Decreto non contiene norme di coordinamento con il fisco, limitandosi a prevedere (art. 11) una clausola di invarianza finanziaria in base alla quale dall'attuazione del Decreto stesso **non devono derivare nuovi o maggiori oneri a carico della "finanza pubblica"**.

Sotto il profilo tributario le **novità introdotte** dal D.Lgs. n. 139/2015 e dai nuovi principi contabili OIC possono essere raggruppate in **due categorie**:

quelle che **potrebbero non richiedere una specifica modifica delle norme fiscali** in quanto quelle attuali potrebbero essere ritenute sufficienti a regolare anche le nuove disposizioni sul bilancio

quelle che **impongono una modifica della normativa del reddito di impresa** al fine di assicurare il necessario coordinamento tra le norme del TUIR e le nuove previsioni civilistiche

Riflessi fiscali modifiche al bilancio (D.Lgs. n. 139/2015)

Vi sono, inoltre, **interventi sul codice civile** che potrebbero **impattare sulla qualificazione fiscale di alcune operazioni**

Si prenda, ad esempio, il principio della **prevalenza della sostanza sulla forma** (nuovo art. 2423 bis, 1-bis, c.c.)

Il problema si era già posto in sede di transizione agli IAS

Un esempio può essere fornito dalla **diversa rilevazione contabile** delle operazioni di **annullamento o cessione di azioni proprie**, che non passano più a conto economico ma rimangono **"interne" allo Stato patrimoniale**

?

Divengono irrilevanti le plusvalenze/minusvalenze rispetto al valore di iscrizione contabile?

Riflessi fiscali modifiche al bilancio (D.Lgs. n. 139/2015)

Le **modifiche** alle norme codicistiche sul bilancio contenute nel D.Lgs. n. 139/2015 rendono necessario, di conseguenza, non solo un importante lavoro di **aggiornamento interpretativo da parte dell'OIC**, ma anche un rilevante **adeguamento da parte del legislatore fiscale**.

Le scelte che verranno assunte influiranno già sulla determinazione del **reddito imponibile del periodo d'imposta in corso** (e, di riflesso, sulla **fiscalità differita da rilevare in bilancio**).

Si veda, a tal proposito, la tabella riportata qui di seguito in cui sono indicate le principali norme interessate, in modo tale da valutarne il possibile impatto sulla singola impresa.

Riflessi fiscali modifiche al bilancio (D.Lgs. n. 139/2015)

I possibili effetti fiscali delle modifiche riguardanti il bilancio (D.Lgs. N. 139/2015) e norme interessate

Modifica intervenuta	Norma interessata del TUIR	Effetto	Norma interessata IRAP (D.Lgs. n. 446/97)	Effetto
Eliminazione dell'area C del Conto Economico dedicata ai componenti straordinari	Art. 96	I componenti straordinari entrano nel calcolo del ROL. Conseguenze anche su società di comodo (art. 30 L. n. 724/94) e spese di rappresentanza (art. 108)	Art. 5 (comma 4)	Dovrebbe essere riscritto il principio di correlazione
Criterio del costo ammortizzato per la valutazione di crediti, debiti e titoli immobilizzati	Artt. 96 e 110	Vanno disciplinati gli oneri e i proventi finanziari che emergono	-----	Oneri e proventi finanziari sono irrilevanti ai fini IRAP
Non più ammessa la capitalizzazione dei costi di pubblicità e ricerca	Art. 108	Trattamento dei costi sostenuti dal 2016 e "smaltimento" degli oneri residui pregressi	Art. 5	Trattamento dei costi sostenuti dal 2016 e "smaltimento" degli oneri residui pregressi
Rilevazione contabile dei derivati (anche già in corso) al fair value	Art. 112	Trattamento degli oneri e proventi finanziari che emergono e delle riserve per alcuni derivati "di copertura"	-----	Oneri e proventi finanziari sono irrilevanti ai fini IRAP
Rilevazione delle azioni proprie come voce negativa del patrimonio netto	Art. 82	Da valutare gli effetti in caso di cessione, di utilizzo della riserva (Risoluzione n. 26/E/2011) e ai fini ACE	-----	Il patrimonio netto non è rilevante ai fini IRAP
Eliminazione della valutazione a valore costante di pezzi di ricambio e rimanenze	Art. 92	Non dovrebbero esserci effetti in quanto fiscalmente la facoltà non era ammessa	Art. 5	Non dovrebbero esserci effetti in quanto fiscalmente la facoltà non era ammessa
Durata dell'ammortamento dell'avviamento in assenza di stima attendibile della vita utile	Art. 103	Non dovrebbero esserci effetti diretti, ma da più parti si chiede la riduzione del periodo di 18 anni	Art. 5 (comma 3)	Non dovrebbero esserci effetti diretti, ma da più parti si chiede la riduzione del periodo di 18 anni

Riflessi fiscali modifiche al bilancio (D.Lgs. n. 139/2015)

POSTE STRAORDINARIE

!

eliminazione dal conto economico dell'area E, dedicata agli oneri e proventi straordinari.

Conseguentemente, le poste che trovavano allocazione in tale sezione verranno **rilevate**, nella maggior parte dei casi, **assieme a quelle di natura ordinaria**, "risalendo" il conto economico e **con disclosure in nota integrativa**.

?

E Fiscalmente?

L'impatto è notevole

Riflessi fiscali modifiche al bilancio (D.Lgs. n. 139/2015)

POSTE STRAORDINARIE

Le principali voci interessate:

*	Plus e minusvalenze da conferimenti e altre operazioni straordinarie su aziende o rami	Da E.20/E.21 a A.5/B.14
*	Plus e minusvalenze da riconversione o ridimensionamento produttivo o acquisizione di cespiti a titolo gratuito	Da E.20/E.21 a A.5/B.14 ma non solo, v. B.9 per costi del personale
*	Furti/ammanchi/danneggiamenti/perdite di beni di natura straordinaria e relativi risarcimenti assicurativi	Ordinariamente da E.20/E.21 a A.5/B.14 (*)
*	Liberalità ricevute	Da E.20 a A.5

(*) L'OIC non riporta una destinazione predefinita

Riflessi fiscali modifiche al bilancio (D.Lgs. n. 139/2015)

POSTE STRAORDINARIE

- Componenti di reddito relativi a esercizi precedenti → Da E.20/E.21 a A.5/B.14. Da tenere distinte le correzioni di errori in bilancio
- Componenti derivanti da mutamento dei principi contabili adottati → Da E.20/E.21 a patrimonio netto
- Imposte di esercizi precedenti e storno dei relativi fondi eccedenti
  - Imposte dirette e IRAP → Da E.20/E.21 a voce 20
  - Imposte indirette → Da E.20/E.21 a A.5/B.14
- Plus e minusvalenze da cessione di parte significativa della partecipazione detenuta o dei titoli immobilizzati → Da E.20/E.21 a C.15/C.16/C.17

Riflessi fiscali modifiche al bilancio (D.Lgs. n. 139/2015)

POSTE STRAORDINARIE

*	Proventi da ristrutturazione del debito	Da E.20 a C.16.d
*	Plus e minusvalenze da alienazione immobili civili e altri beni non strumentali	Da E.20/E.21 a A.5/B.14
*	Svalutazioni di cespiti di natura straordinaria (OIC 9)	Normalmente da E.21 a B.10.c, con relativi ripristini da E.20 a A.5 (*)
*	Multe, ammende, penalità extragestione, imprevedibili e occasionali	Da E.21 a B.14

Anche se per queste poste è già stata adottata la linea del **recupero extracontabile con irrilevanza dei ripristini**

Cfr. Circ. n. 26/E/2012 per IRAP e Ris. n. 98/E/2013 per imposte sul reddito

(*) L'OIC non riporta una destinazione predefinita

Riflessi fiscali modifiche al bilancio (D.Lgs. n. 139/2015)

POSTE STRAORDINARIE

Oneri e proventi straordinari secondo l'OIC 12 previgente
per cui (secondo l'OIC 12 in bozza)
non è possibile identificare ex ante una classificazione:

- Oneri di **ristrutturazione aziendale**
- Plus e minusvalenze da **svalutazioni e rivalutazioni di natura straordinaria**
- **Furti e ammanchi** di beni di natura straordinaria e relativi rimborsi assicurativi
- Perdite o danneggiamenti di beni a seguito di eventi naturali straordinari come **alluvioni, terremoti, incendi, inondazioni,** ecc. e relativi indennizzi assicurativi
- Oneri da **cause e controversie di natura straordinaria** non pertinenti alla normale gestione dell'impresa
- **Indennità varie per rotture di contratti**

Riflessi fiscali modifiche al bilancio (D.Lgs. n. 139/2015)

POSTE STRAORDINARIE

Nell'ambito dell'imposizione diretta,
vi sono diverse disposizioni che fanno riferimento
a grandezze che si basano su voci
che concorrono a determinare il risultato operativo

ROL
per la deducibilità
degli interessi passivi
(articolo 96 TUIR)

MOL
per le cause
di disapplicazione
delle società non operative
(Provv. 11 giugno 2012)

ammontare su cui si calcola
la soglia di deducibilità
per le spese di rappresentanza
(articolo 108, comma 2, TUIR)

soglia di rilevanza nel calcolo
delle società "di comodo"
(articolo 30, comma 1, L. n. 724/1994)

Riflessi fiscali modifiche al bilancio (D.Lgs. n. 139/2015)

POSTE STRAORDINARIE

Il legislatore fiscale deve decidere se

mantenere invariate le regole di calcolo

vantaggi e svantaggi per le imprese

"disinnescare" le poste straordinarie, staccandosi così dalle risultanze di bilancio

invarianza di effetti ma con maggiori difficoltà applicative

scegliere una "terza via" individuando alcune poste straordinarie da considerare irrilevanti

gli effetti dipendono dalle singole situazioni

Crea **difficoltà** il comma 4 dell'art. 5, D.Lgs. n. 446/1997, che regola il **"principio di correlazione" in ambito IRAP**, introdotto proprio per disciplinare i componenti straordinari collegati a voci rilevanti passate o future. Presumibilmente, si agirà "al contrario", **estromettendo dalla base imponibile IRAP le voci non correlate iscritte ora nelle aree A e B del conto economico**.

Riflessi fiscali modifiche al bilancio (D.Lgs. n. 139/2015)

COSTO AMMORTIZZATO

!

Per le società diverse dalle "micro imprese"
e non ammesse al bilancio abbreviato,
diventerà obbligatoria la valutazione di crediti, debiti e titoli immobilizzati
secondo il criterio del "costo ammortizzato"

Andranno, quindi, **disciplinati** gli **oneri e proventi finanziari**
che emergono da questa differente valutazione
(anche per effetto dell'attualizzazione),
come accaduto per i soggetti IAS con il comma 1-ter dell'articolo 110 TUIR

Riflessi fiscali modifiche al bilancio (D.Lgs. n. 139/2015)

COSTO AMMORTIZZATO

E' importante ricordare che tale nuovo criterio civilistico
può non essere applicato alle voci pregresse riferite **ad operazioni che, all'apertura del primo esercizio che inizia dal 01.01.2016, non hanno ancora esaurito i loro effetti in bilancio**

Va, altresì, ricordato che il comma 3 dell'art. 96 TUIR
e l'Agenzia delle Entrate (Circ. n. 38/E/2010, par. 1.1)
portano ad affermare che **gli interessi passivi di natura commerciale non concorrono mai** (contrariamente a quelli attivi)
al test di indeducibilità di cui al predetto art. 96

Riflessi fiscali modifiche al bilancio (D.Lgs. n. 139/2015)

COSTO AMMORTIZZATO

La valorizzazione sulla base del criterio del costo ammortizzato, **avrà impatto**, per le imprese industriali e commerciali, **anche ai fini della contabilizzazione degli oneri accessori sui finanziamenti bancari di medio-lungo termine** (spese di istruttoria, imposta sostitutiva su finanziamenti a medio-lungo termine e tutti gli altri costi iniziali)

PRIMA

Le **spese accessorie** venivano **capitalizzate tra gli oneri pluriennali e ammortizzate in quote costanti** lungo la durata del finanziamento

- Deducibile ai fini IRAP
- Non influente sul ROL

ORA

il debito relativo al finanziamento bancario a medio-lungo termine **andrà iscritto al netto dei predetti costi** sostenuti per ottenere il prestito **e la differenza** tra valore nominale del debito e valore di bilancio, rappresentato appunto da detti costi, **verrà ripartita lungo la durata del finanziamento**, con il metodo del tasso effettivo, **sotto forma di (maggiori) oneri finanziari** (voce C.17) rispetto agli interessi calcolati al tasso nominale

Riflessi fiscali modifiche al bilancio (D.Lgs. n. 139/2015)

COSTO AMMORTIZZATO

Ciò comporterà che **i costi sostenuti per ottenere il prestito** non saranno più contabilizzati nel conto economico come quote di ammortamento di oneri pluriennali ma come **componente aggiuntivo degli oneri finanziari**.

?

E Fiscalmente?

Ove fosse stabilita la rilevanza fiscale, **detti oneri** non sarebbero più deducibili per la quota di ammortamento imputata a conto economico ma **soggiacerebbero alle regole di deducibilità previste dall'art. 96 del Tuir** per quanto riguarda gli interessi passivi, trattandosi di una componente di natura finanziaria.

Nel caso in cui detta rilevanza fosse confermata, emergerebbe un **aggravio per le imprese** (anche ai fini IRAP) in quanto **aumenterebbe l'importo complessivo degli oneri finanziari rilevanti fiscalmente**.

Per tale ragione **dovrebbe essere valutata l'opportunità di allargare gli attuali limiti di deducibilità degli interessi passivi previsti dall'art. 96 del Tuir**.

Riflessi fiscali modifiche al bilancio (D.Lgs. n. 139/2015)

COSTO AMMORTIZZATO

Anche per i **soggetti con bilancio abbreviato** e le **micro-imprese**,
gli **oneri accessori di finanziamento**
vengono "riqualificati" come **oneri finanziari**
e **"spalmati"** (tramite risconti) **lungo la durata del prestito**

Da non sottovalutare, in proposito,
il **trattamento degli oneri già in ammortamento**,
sia per le società con il bilancio ordinario che per quelli abbreviati e le micro-imprese.

Il criterio del costo ammortizzato è ad applicazione retroattiva solo in via facoltativa,
per cui si ritiene che si possa mantenere
(salva la deroga) il trattamento contabile precedente

Infatti, secondo l'OIC 24, qualora la società applichi il criterio del costo ammortizzato esclusivamente ai debiti sorti successivamente all'esercizio avente inizio a partire dal 1° gennaio 2016, continua a classificare i costi accessori ai finanziamenti tra le "altre" immobilizzazioni immateriali e ad ammortizzare tali costi in conformità al precedente principio (facoltà estesa a bilanci abbreviati e micro-imprese)

Riflessi fiscali modifiche al bilancio (D.Lgs. n. 139/2015)

SPESE DI PUBBLICITÀ E RICERCA

! **eliminazione della possibilità di capitalizzare costi di ricerca e di pubblicità**

Due aspetti da prendere in considerazione, anche ai fini IRAP

Comportamento "a regime"

il legislatore potrebbe ritenere necessario adeguare il testo dei commi 2 e 3 dell'art. 108, TUIR, e la scelta potrà cadere alternativamente sulla deducibilità integrale o su una ripartizione fiscale (facoltativa ovvero obbligatoria) effettuata extracontabilmente

"smaltimento" degli oneri residui
nell'ultimo bilancio chiuso con le vecchie regole o loro riclassificazione:
- in spese di impianto per le spese di pubblicità;
- in spese di sviluppo per le spese di ricerca.

va considerato che in base all'OIC 29 l'eliminazione dei conti non considerati più capitalizzabili avviene a diretta riduzione del patrimonio netto. In proposito, sotto l'aspetto fiscale, si potrebbe ipotizzare di sganciare la ripartizione fiscale dal comportamento contabile, imponendo di portarla a termine secondo le regole previgenti

Riflessi fiscali modifiche al bilancio (D.Lgs. n. 139/2015)

COSTI DI SVILUPPO

Civilisticamente ora l'ammortamento è determinato sulla base della vita utile (art. 2426 n. 5).

Solo **se essa non è stimabile**,
l'ammortamento è effettuato in un periodo **non superiore a 5 anni**.
In precedenza,
l'ammortamento era previsto per un periodo non superiore a 5 anni.

L'eventuale effetto dipenderà dalle scelte che verranno assunte in merito all'art. 108, TUIR.

Riflessi fiscali modifiche al bilancio (D.Lgs. n. 139/2015)

VALUTAZIONE DEI DERIVATI AL FAIR VALUE

!

Obbligatoria iscrizione contabile
(con contropartita a conto economico o nel patrimonio netto, a seconda dei casi)
con il metodo del fair value

Andrà **disciplinata fiscalmente**
la **rilevazione delle nuove voci** che emergeranno
a seguito delle modifiche di valutazione
anche con riferimento ai **derivati già in corso,**
presumibilmente attraverso un adeguamento dell'art. 112 TUIR,
il cui testo attuale pare insufficiente a fornire i riferimenti necessari.

Da verificare anche l'effetto ai fini ACE
della nuova riserva che si crea nel patrimonio netto (voce A.VII)

Riflessi fiscali modifiche al bilancio (D.Lgs. n. 139/2015)

MODIFICHE CON IMPATTO FISCALE MENO SIGNIFICATIVO

DIFFICILE VALUTAZIONE IMPATTO FISCALE

Rilevazione delle azioni proprie non più nell'attivo patrimoniale ma **come voce negativa del patrimonio netto**.

La conseguente compressione del patrimonio netto, che inevitabilmente ne deriva, limiterà l'ACE, poiché l'incremento patrimoniale che viene "premiato" dal rendimento nozionale (4,75% nel 2016) non può eccedere il patrimonio netto di fine esercizio

Va, inoltre, approfondito l'effetto, sempre ai fini ACE, della "riclassificazione" della riserva precedentemente creata

Riflessi fiscali modifiche al bilancio (D.Lgs. n. 139/2015)

MODIFICHE CON IMPATTO FISCALE MENO SIGNIFICATIVO

Il principio contabile **OIC 23** (lavori in corso) prevede oggi una **maggiore rigidità** per la **rilevazione dei corrispettivi aggiuntivi** (richiesta la formale accettazione da parte del committente o la ragionevole certezza di tale accettazione)

Va verificata la compatibilità della modifica con quanto previsto dall'art. 93, c. 2, TUIR, secondo cui "**delle maggiorazioni di prezzo** richieste in applicazione di disposizioni di legge o di clausole contrattuali **si tiene conto**, finchè non siano state definitivamente stabilite, **in misura non inferiore al 50%**"

? **Necessario un "doppio binario"?**

E' una norma che ha dato problemi anche in passato: Cass. n. 13582/2001

Riflessi fiscali modifiche al bilancio (D.Lgs. n. 139/2015)

MODIFICHE SENZA EFFETTO SIGNIFICATIVO

Alcuni degli interventi operati dal D.Lgs. n. 139/2015
alla disciplina codicistica del bilancio **non paiono**, per il momento,
avere significative conseguenze nel calcolo del reddito imponibile,
in relazione al fatto che **il TUIR**,
derogando al generale principio di derivazione (articolo 83),
prevede in proposito
un comportamento non collegato all'iscrizione contabile

Alcune modifiche al codice civile
parrebbero non avere effetti fiscali apprezzabili

Riflessi fiscali modifiche al bilancio (D.Lgs. n. 139/2015)

MODIFICHE SENZA EFFETTO SIGNIFICATIVO

NESSUN IMPATTO FISCALE

Eliminazione dell'opportunità
concessa dall'art. 2426, c. 1, n. 12), c.c.,
di iscrivere nell'attivo patrimoniale a valore costante attrezzature, materie prime, sussidiarie e di consumo,
qualora costantemente rinnovate,
complessivamente **di scarsa importanza** e in assenza
di variazioni sensibili nella loro entità, valore e composizione.

Facoltà non ammessa a livello fiscale, in quanto
in contrasto con l'art. 92, TUIR (Circ. n. 73/E/1994, par. 3.27)

Riflessi fiscali modifiche al bilancio (D.Lgs. n. 139/2015)

MODIFICHE SENZA EFFETTO SIGNIFICATIVO

NESSUN IMPATTO FISCALE

Stabilito in un periodo massimo decennale l'ammortamento dell'avviamento,
nei **casi** (peraltro **"eccezionali"**)
in cui non è possibile stimarne attendibilmente la vita utile
e con facoltà di deroga per le voci già iscritte.

L'ammortamento ai fini delle imposte dirette(art. 103, c. 3, TUIR)
e dell'IRAP (art. 5, c. 3, D.Lgs. n. 446/97)
è impostato da anni su una durata minima di diciotto anni,
ben più ampia, assai lontana dalla realtà
e difficilmente giustificabile se non per mere ragioni di gettito

Riflessi fiscali modifiche al bilancio (D.Lgs. n. 139/2015)

MODIFICHE SENZA EFFETTO SIGNIFICATIVO

Altra modifica che **non ha effetti fiscali** è quella relativa ai **dividendi della società controllante**

Sulla base del nuovo principio OIC 21 **viene meno** la possibilità di **rilevare anticipatamente** i **dividendi da società controllate nell'esercizio di maturazione** dei relativi **utili** (possibile, prima, nel caso in cui il bilancio fosse stato approvato dall'organo amministrativo della controllata anteriormente alla data di approvazione del bilancio da parte dell'organo amministrativo della controllante).
Ciò detto vale anche nel caso in cui le società controllanti abbiano pieno dominio sull'assemblea della controllata e dispongano di una proposta di distribuzione deliberata dagli amministratori della controllata, antecedente alla decisione degli amministratori della controllante che approvano il progetto di bilancio.

Fiscalmente la novità non ha impatto perché i **dividendi** sono **rilevanti** (peraltro parzialmente) **secondo il principio di cassa** (art. 89, c. 2, TUIR).
Si riduce (ma non si elimina del tutto) **la fiscalità differita**.

Riflessi fiscali modifiche al bilancio (D.Lgs. n. 139/2015)

MANCATO INTERVENTO SUL CODICE CIVILE

Nessuna modifica è stata apportata **alla disciplina** codicistica
del **contratto di locazione finanziaria**,
mantenendo il previgente **"metodo patrimoniale"**,
in base al quale il locatario non iscrive nel proprio stato patrimoniale
le immobilizzazioni acquisite (né l'impegno finanziario),
ma fa confluire a conto economico i canoni corrisposti come costi di periodo,
con ampia informativa richiesta in nota integrativa.

Il mancato intervento è dovuto all'atteso aggiornamento
del nuovo principio internazionale in materia di leasing (IFRS 16),
che si applica agli esercizi che iniziano a partire dal 1° gennaio 2019.
Si dovrà, quindi, in futuro, transitare al metodo finanziario,
scelta che ha significativi impatti tributari e che qualche società ha anticipato,
con varie perplessità sia di ordine civilistico che fiscale
(Cassazione penale n. 42444/2015, CT II° grado Trento n. 1/2014 e 86/2013,
CTP Reggio Emilia n. 231/2012 e CTP Modena n. 5/2011)

Riflessi fiscali modifiche al bilancio (D.Lgs. n. 139/2015)

MANCATO INTERVENTO SUL CODICE CIVILE

N.B.

quando si passerà al **metodo finanziario di rilevazione contabile**, si tratta di **debiti a lungo termine con commissioni significative**, soggette alla valutazione col **principio del costo ammortizzato**

Da valutare anche l'opzione di riscatto sotto l'aspetto dello strumento derivato.

Emendamento governativo per l'adeguamento delle disposizioni tributarie alle nuove regole sul bilancio

Principi sanciti dal nuovo emendamento governativo

PRINCIPI SANCITI:

1

Supremazia dei criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai principi contabili
(stessa "derivazione rafforzata" dei soggetti IAS)

Per cui i nuovi comportamenti contabili assumono, salvo deroghe, **rilevanza fiscale**

La relazione illustrativa richiama
l'**acquisto/cessione di azioni proprie**
(operazione puramente patrimoniale),
la **valutazione al costo ammortizzato di crediti, debiti e titoli**
e la **valutazione dei derivati**

La valutazione tecnica accenna a **possibili effetti positivi in termini di gettito**
(costi di transazione che divengono interessi passivi, con conseguenze
sulla base imponibile IRAP e sul ROL anche per i soggetti abbreviati e le micro-imprese)
che non vengono quantificati

Principi sanciti dal nuovo emendamento governativo

PRINCIPI SANCITI:

L'OIC sta approfondendo l'argomento

2

Nella relazione illustrativa si afferma che
assume rilevanza fiscale il trattamento del finanziamento soci infruttifero o a tasso non di mercato (sulla base del costo ammortizzato) **con imputazione della differenza tra disponibilità liquide trasferite e valore attuale dei flussi finanziari futuri connessi al finanziamento come segue:**

Incremento della partecipazione per la controllante

Incremento di patrimonio netto per la controllata

Stessa cosa per i soggetti IAS

Principi sanciti dal nuovo emendamento governativo

PRINCIPI SANCITI:

3

Richiamo delle stesse regole attuative dettate a suo tempo per i soggetti IAS,
precisamente D.M. n. 48 dell'1/04/2009 e D.M 08/06/2011

Ad esempio

- **Criterio della prevalenza della sostanza sulla forma**, anche in deroga all'art. 109, c. 1 e 2, TUIR e altre disposizioni in conflitto
- **Concorrenza al reddito imponibile** (o al valore della produzione ai fini IRAP) **dei componenti positivi e negativi imputati a patrimonio netto** (anche ai fini dell'art. 109, c. 4). Es. rettifiche per errori rilevanti riscontrati in bilancio (OIC 29)
- **Divieto di doppia imposizione e di doppia deduzione**

Principi sanciti dal nuovo emendamento governativo

PRINCIPI SANCITI:

4

Componenti positivi e negativi di natura straordinaria

Sono neutrali se derivanti da trasferimenti di aziende o rami di azienda

Sono rilevanti se di natura diversa

Ai fini del ROL (art. 96 TUIR)

Ai fini IRAP (art. 5, c. 1, D.Lgs. n. 446/97)

Per tutte le altre norme fiscali che fanno riferimento agli aggregati A e B del conto economico (es. società di comodo e studi di settore)

Principi sanciti dal nuovo emendamento governativo

PRINCIPI SANCITI:

5

Per le spese relative a più esercizi
(art. 108, TUIR)
restano invariate le spese di rappresentanza

Eliminate le disposizioni
relative a spese di ricerca e di pubblicità,
che ora sono quindi spesate nell'esercizio
(effetto negativo sul ROL)

Per le **spese sostenute e capitalizzate prima del 2016**
e ora riclassificate in altre voci
o eliminate con contropartita a patrimonio netto,
fiscalmente **si procede secondo le regole previgenti**, **in via extracontabile**

Principi sanciti dal nuovo emendamento governativo

PRINCIPI SANCITI:

6

Per gli strumenti derivati viene adeguato l'art. 112 TUIR.

Conseguenze:

Componenti positivi e negativi derivanti dalla valutazione degli strumenti finanziari derivati al fair value sono rilevanti fiscalmente

Assimilazione della disciplina tra strumento di copertura e attività o passività coperta

Per individuare la finalità di copertura si rinvia alla corretta applicazione dei principi contabili adottati
(si supera la data certa anteriore o contestuale alla negoziazione di cui all'art. 7, c. 4, D.M. 08/06/2011?)

Principi sanciti dal nuovo emendamento governativo

PRINCIPI SANCITI:

7

I derivati speculativi in essere al 31/12/15
(e non iscritti in tale bilancio)
assumono rilievo reddituale al momento del realizzo

Se iscritti in bilancio,
si continua ad applicare
l'art. 112 previgente

Principi sanciti dal nuovo emendamento governativo

PRINCIPI SANCITI:

8

Prima applicazione dei principi ("FTA"):

- **In linea generale: imputazione a patrimonio rilevante, anche ai fini IRAP**
- **Divieto di doppia imposizione e doppia deduzione per poste eliminate o imputate nell'attivo dello stato patrimoniale**

Ad es, l'eliminazione di spese di ricerca o pubblicità precedentemente capitalizzate. La rettifica non è riconosciuta (nemmeno ai fini IRAP) e resta ferma la deducibilità sulla base dei criteri applicabili negli esercizi precedenti (soluzione già adottata per i soggetti IAS: Circolare n. 7/E/2011). Sembra di comprendere che anche in caso di riqualifica, si procede con la deduzione precedentemente impostata (v. relazione)

- **Eliminazione dei fondi irrilevante fiscalmente**

Principi sanciti dal nuovo emendamento governativo

PRINCIPI SANCITI:

Queste **regole di "prima applicazione"** si applicheranno anche a:

- **Aggiornamenti/integrazioni di principi da parte dell'OIC**
- **Passaggio dell'impresa da un "sistema" all'altro di principi**

Principi sanciti dal nuovo emendamento governativo

PRINCIPI SANCITI:

9

Prevista la possibilità del Ministro dell'Economia
di **emanare disposizioni di coordinamento**
entro 150 gg dalla data di approvazione o aggiornamento
dei principi contabili

10

Previsto un D.M. entro 60 gg
per la revisione del decreto ACE
(D.M. 14/03/2012)