

CAPITOLO I *CHECK LIST DELLE VOCI* DI CONTO ECONOMICO

AA.VV.¹

1 PREMESSA

La presente *check list* evidenzia, per ciascuna voce di bilancio, le principali fattispecie rilevanti ai fini della determinazione del reddito d'impresa, riepilogandone il relativo trattamento fiscale alla luce:

- delle disposizioni introdotte dall'art. 13-*bis* del DL 30.12.2016 n. 244 (conv. L. 27.2.2017 n. 19), che, nel recepire a livello fiscale le novità in materia di bilancio introdotte dal DLgs. 139/2015, ha, tra l'altro, modificato l'art. 83 co. 1 del TUIR, estendendo il c.d. "principio di derivazione rafforzata" anche ai soggetti, diversi dalle micro imprese di cui all'art. 2435-*ter* c.c., che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile;
- dei DM 3.8.2017 e DM 10.1.2018, con cui sono state dettate le relative disposizioni attuative.

Le considerazioni che verranno di seguito formulate si riferiscono ai soggetti che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile diversi dalle micro imprese.

Voce di bilancio	Fattispecie impositiva	Trattamento fiscale
A) Valore della produzione		
A.1 Ricavi delle vendite e delle prestazioni	Ricavi delle vendite e delle prestazioni	I corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa si considerano ricavi (art. 85 co. 1 del TUIR). Per effetto del principio di derivazione rafforzata, i ricavi rilevano fiscalmente per l'importo iscritto a Conto economico.
<i>segue</i>	Resi, sconti, abbuoni	Le rettifiche di ricavi, quali resi, sconti, abbuoni e premi (non soltanto relativi a

¹ Luca Fornero, Silvia Latorraca, Gianluca Odetto e Salvatore Sanna.

Voce di bilancio	Fattispecie impositiva	Trattamento fiscale
		<p>ricavi di competenza dell'esercizio, ma anche relativi a ricavi di esercizi precedenti), sono portate a riduzione della voce ricavi ("A.1 - Ricavi delle vendite e delle prestazioni"), ad eccezione delle rettifiche derivanti da correzioni di errori o cambiamenti di principi contabili².</p> <p>In relazione a tali componenti di reddito si applica il trattamento fiscale previsto per i componenti oggetto di rettifica.</p>
	Adeguamento a studi di settore o parametri	Sono imponibili ai fini IRES; occorre, quindi, effettuare una variazione in aumento in sede di dichiarazione dei redditi.
	Clausole Incoterms	Per effetto del principio di derivazione rafforzata, i ricavi derivanti da cessioni di beni regolate da clausole <i>Incoterms</i> rilevano fiscalmente nell'esercizio di imputazione in bilancio.
	Transfer pricing	<p>Se sono state effettuate operazioni con l'estero che ricadono nell'ambito applicativo dell'art. 110 co. 7 del TUIR, occorre effettuare una variazione in aumento per assoggettare a tassazione la differenza tra i ricavi che sarebbero stati pattuiti tra imprese indipendenti e quelli iscritti a Conto economico.</p> <p>Le disposizioni in materia di prezzi di trasferimento rimangono valide anche in riferimento ai soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata³.</p>
	Provvigioni attive	Per effetto del principio di derivazione rafforzata, le provvigioni rilevano fiscalmente nell'esercizio di imputazione in bilancio.

² Cfr. documento OIC 12 (§ 50), così come risultante a seguito degli emendamenti pubblicati in via definitiva in data 29.12.2017.

³ Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 28.2.2011 n. 7 (§ 3.1); circ. Assonime 21.6.2017 n. 14 (parte II, § 2.2.1).

Voce di bilancio	Fattispecie impositiva	Trattamento fiscale
	Ricavi assoggettati a ritenuta alla fonte o a imposta sostitutiva	Non concorrono alla formazione del reddito complessivo (art. 91 co. 1 lett. b) del TUIR): occorre, quindi, effettuare una variazione in diminuzione.
	Correzione di errori	<p>La correzione di errori contabili avviene:</p> <ul style="list-style-type: none"> • per gli errori rilevanti, con imputazione a patrimonio netto; • per gli errori non rilevanti, con imputazione a Conto economico⁴. <p>I componenti di reddito rilevati a seguito della correzione di errori contabili non assumono rilievo fiscale, indipendentemente dalla modalità di contabilizzazione adottata.</p> <p>Pertanto, l'impresa deve, in sede di dichiarazione dei redditi riferita al periodo d'imposta in cui registra la correzione:</p> <ul style="list-style-type: none"> • operare una variazione in diminuzione per sterilizzare sul piano fiscale il componente positivo transitato a Conto economico (errori non rilevanti)⁵; oppure, • astenersi dall'operare una variazione fiscale in caso di componenti imputati a patrimonio netto (errori rilevanti). <p>Questi principi valgono anche in riferimento ai soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata.</p>
A.2 Variazioni delle rimanenze di	Rimanenze	Possono essere valutate secondo il criterio LIFO, FIFO o costo medio ponderato; il criterio contabile adottato as-

⁴ In assenza di indicazioni specifiche da parte dell'OIC 29, la voce interessata dovrebbe essere quella propria dei ricavi originariamente non imputati (ad esempio, la voce A.1 per ricavi di vendita di modesta entità imputati nel Conto economico dell'esercizio in cui l'errore viene individuato).

⁵ La tassazione del ricavo originariamente non imputato avviene, infatti, con una apposita dichiarazione integrativa relativa al periodo d'imposta in cui l'errore è stato commesso.

Voce di bilancio	Fattispecie impositiva	Trattamento fiscale
prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti		<p>sume rilevanza anche ai fini fiscali ai sensi dell'art. 92 co. 4 del TUIR.</p> <p>Se il metodo di valutazione contabile adottato produce un valore inferiore a quello "minimo" fiscale (LIFO a scatti annuali), occorre effettuare una variazione in aumento per la differenza.</p> <p>Le disposizioni in esame rimangono valide anche in riferimento ai soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata.</p>
	Beni valutati a costi specifici	<p>Secondo l'Agenzia delle Entrate (ris. 78/2013 e circ. 10/2014, § 6.2), le svalutazioni dei beni merce valutati secondo il criterio del costo specifico (tipicamente, i beni immobili) non sono deducibili.</p> <p>Occorrerebbe, pertanto, effettuare una variazione in aumento.</p> <p>Aderendo all'impostazione dell'Amministrazione finanziaria, il principio dovrebbe essere confermato anche per le imprese che applicano il principio di derivazione rafforzata⁶.</p>
	Prodotti in corso di lavorazione	<p>Sono valutati in base ai costi sostenuti (art. 92 co. 6 del TUIR), vale a dire secondo il criterio dei costi specifici⁷ (salvo che non rientrino tra le forniture ultrannuali).</p> <p>Laddove siano iscritti in bilancio valori superiori a quelli fiscalmente riconosciuti, occorre operare una variazione in diminuzione⁸.</p>

⁶ Si era posta in senso contrario rispetto all'orientamento dell'Amministrazione finanziaria la norma di comportamento AIDC 28.6.2007 n. 168, che aveva valorizzato il trattamento contabile ritenendo, quindi, deducibile la svalutazione così come desumibile dal Conto economico a norma dell'art. 83 co. 1 del TUIR. Alla luce del principio di derivazione rafforzata, tale impostazione assumerebbe maggior valore.

⁷ Cfr. C.M. 26.11.81 n. 40/9/4056.

⁸ Si veda la C.M. 4.6.98 n. 141/E (§ 3.2.1.2), secondo la quale, se le opere e i servizi di durata infrannuale sono civilisticamente valutati con il criterio del corrispettivo pattuito, anziché

Voce di bilancio	Fattispecie impositiva	Trattamento fiscale
<i>segue</i>		La disposizione in esame rimane valida anche in riferimento ai soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata.
	Interessi passivi capitalizzati	<p>Ai sensi dell'art. 110 co. 1 lett. b) del TUIR, il costo dei beni (ivi inclusi quelli costruiti in economia) comprende "anche gli oneri accessori di diretta imputazione".</p> <p>Il costo dei beni non comprende gli interessi passivi, che sono soggetti all'autonoma disciplina di cui all'art. 96 del TUIR⁹.</p> <p>In deroga a tale regola generale, per gli immobili merce, gli interessi passivi sui prestiti contratti per la loro costruzione o ristrutturazione capitalizzati si comprendono nel costo (di acquisto o di fabbricazione).</p> <p>Questo principio è stato esteso dalla R.M. 14.2.2008 n. 3/DPF anche agli interessi passivi capitalizzati sui beni merce diversi dagli immobili.</p> <p>Non rientrano mai nel costo fiscalmente riconosciuto delle rimanenze gli interessi passivi sostenuti per l'acquisto dei beni merce.</p> <p>Le disposizioni in esame rimangono valide anche in riferimento ai soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata.</p>
	Acquisto di beni con pagamento differito¹⁰	Il costo dei beni che costituiscono rimanenze è assunto al netto della componente finanziaria, autonomamente

con quello del costo sostenuto, occorre procedere "alla variazione del predetto valore sulla base del costo sostenuto". Il principio, per quanto enunciato con specifico riferimento all'IRAP nella vigenza delle c.d. "variazioni fiscali" (ex art. 11-bis del DLgs. 446/97, ora abrogato), è stato ritenuto estensibile anche all'IRRES. Cfr. documento CNDCEC novembre 2015 (§ 10); Meneghetti P. "Sui lavori in corso il rebus della valutazione", *Il Sole - 24 Ore*, 17.5.2010, p. 3.

⁹ Al riguardo, si veda la voce C.17.

¹⁰ Il documento OIC 13 (§ 22), così come risultante a seguito degli emendamenti pubblicati in via definitiva in data 29.12.2017, stabilisce che, nel caso in cui il pagamento

Voce di bilancio	Fattispecie impositiva	Trattamento fiscale
<i>segue</i>		iscritta come oneri finanziari nella voce C.17 del Conto economico. Anche ai fini fiscali, il valore del bene tiene conto dell'attualizzazione del debito (al netto degli oneri finanziari), per cui la valutazione delle rimanenze ai fini fiscali coincide con quella civilistica.
A.3 Variazioni dei lavori in corso su ordinazione	Contratti ultrannuali	La valutazione deve avvenire sulla base dei corrispettivi pattuiti (art. 93 co. 2 del TUIR). Per la parte di opere, forniture e servizi coperta da SAL la valutazione avviene sulla base dei corrispettivi liquidati ¹¹ . L'eventuale differenza tra l'ammontare fiscalmente rilevante (valutato in base ai corrispettivi pattuiti) e quanto iscritto a Conto economico (nel caso in cui si utilizzi il metodo della commessa completata) deve essere oggetto di una variazione in aumento in sede di dichiarazione dei redditi ¹² . La disposizione in esame rimane valida anche in riferimento ai soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata.
A.4 Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	Interessi passivi capitalizzati	Ai sensi dell'art. 110 co. 1 lett. b) del TUIR, il costo dei beni (ivi inclusi quelli costruiti in economia) comprende " <i>anche gli oneri accessori di diretta imputazione</i> ".

sia differito a condizioni diverse rispetto a quelle normalmente praticate sul mercato, per operazioni simili o equiparabili, i beni sono iscritti in bilancio al valore corrispondente al debito determinato ai sensi del documento OIC 19 più gli oneri accessori.

¹¹ Per i soggetti che valutano le rimanenze ai sensi dell'art. 93 del TUIR, è previsto l'obbligo di predisporre e conservare, distintamente per ciascuna opera, fornitura o servizio, un prospetto recante gli estremi del contratto, delle generalità e della residenza del committente, della scadenza prevista, degli elementi tenuti a base per la valutazione e della loro collocazione nei conti dell'impresa.

¹² Cfr. ris. Agenzia delle Entrate 3.4.2008 n. 129; circ. CNDCEC 16.11.2010 n. 21/IR; documento CNDCEC novembre 2015 (§ 10).

Voce di bilancio	Fattispecie impositiva	Trattamento fiscale
<i>segue</i>		<p>Il costo dei beni non comprende gli interessi passivi, che sono soggetti all'autonoma disciplina di cui all'art. 96 del TUIR (rientrano in questa regola generale, gli interessi passivi capitalizzati sugli immobili patrimonio)¹³.</p> <p>In deroga a tale regola generale, per i beni materiali e immateriali strumentali, gli interessi passivi capitalizzati si comprendono nel costo (di acquisto o di fabbricazione)¹⁴.</p> <p>Le disposizioni in esame rimangono valide anche in riferimento ai soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata.</p>
A.5 Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio	Ricavi da locazioni di immobili civili	<p>Concorrono a formare il reddito a norma dell'art. 90 del TUIR.</p> <p>Occorre, quindi, effettuare apposite variazioni fiscali per riconciliare l'importo tassato a norma del suddetto art. 90 del TUIR con i ricavi e altri proventi iscritti a Conto economico (con riferimento ai canoni di locazione iscritti della voce A.5, si tratta di una variazione in diminuzione)¹⁵.</p> <p>Le disposizioni in esame rimangono valide anche in riferimento ai soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata.</p>
	Plusvalenze rateizzabili	<p>Le plusvalenze realizzate mediante la cessione di cespiti posseduti da più di 3 anni possono essere frazionate in un massimo di cinque quote costanti (art. 86 co. 4 del TUIR).</p> <p>La disposizione in esame rimane valida anche in riferimento ai soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata.</p>

¹³ Al riguardo, si veda la voce C.17.

¹⁴ Per approfondimenti sulle diverse casistiche di capitalizzazione degli interessi passivi sui beni strumentali e patrimoniali, si veda la voce "Costruzione in economia", *Guide Eutekne*.

¹⁵ Si veda la voce B.7 del Conto economico.

Voce di bilancio	Fattispecie impositiva	Trattamento fiscale
	Cessione di mezzi di trasporto a deducibilità limitata	<p>Le plusvalenze rilevano ai fini fiscali in base alla proporzione tra l'ammortamento dedotto e quello complessivamente effettuato (art. 164 co. 2 del TUIR).</p> <p>Se l'ammontare della plusvalenza iscritto a Conto economico è superiore, occorre effettuare una variazione in diminuzione.</p> <p>La disposizione in esame rimane valida anche in riferimento ai soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata.</p>
	Plusvalenze da cessione immobili civili	<p>La plusvalenza rileva, a norma dell'art. 86 del TUIR, per la differenza tra il corrispettivo conseguito e il costo fiscalmente riconosciuto.</p> <p>La disposizione in esame rimane valida anche in riferimento ai soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata.</p>
	Plusvalenze da cessione d'azienda e altre operazioni straordinarie	<p>Concorrono a formare il reddito per l'intero ammontare nell'esercizio in cui sono realizzate ovvero in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi ma non oltre il quarto, qualora l'azienda ceduta sia posseduta da almeno 3 anni (art. 86 co. 4 del TUIR).</p> <p>La disposizione in esame rimane valida anche in riferimento ai soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata.</p> <p>Questa componente di reddito non deve essere considerata ai fini delle disposizioni fiscali che fanno riferimento alle componenti iscritte nelle classi A e B del Conto economico (es. calcolo del ROL, del MOL, riporto delle perdite nelle fusioni, ecc.) (art. 13-bis co. 4 del DL 244/2016 convertito).</p>
	Sopravvenienze attive rateizzabili	<p>Le sopravvenienze attive derivanti da risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento di</p>

Voce di bilancio	Fattispecie impositiva	Trattamento fiscale
<i>segue</i>		beni (art. 88 co. 2 del TUIR) e le sopravvenienze attive derivanti dai c.d. "contributi in conto capitale" e dalle liberalità ricevute (art. 88 co. 3 lett. b) del TUIR) possono essere frazionate in un massimo di 5 quote costanti. Le disposizioni in esame rimangono valide anche in riferimento ai soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata.
	Contributi in conto esercizio	Il contributo in conto esercizio rileva per l'importo stanziato a Conto economico, salvo che ne sia sancita l'esclusione da imposizione dalla legge istitutiva ¹⁶ . Per effetto del principio di derivazione rafforzata, i contributi in conto esercizio rilevano fiscalmente nell'esercizio di imputazione in bilancio.
	Contributi in conto capitale	Qualora nella voce A.5 siano iscritti contributi in conto capitale (diversi da quelli in conto impianti), essi sono imponibili per l'ammontare percepito nel periodo d'imposta a norma dell'art. 88 co. 3 lett. b) del TUIR. Il principio di cassa rimane valido anche in riferimento ai soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata.
	Ripristino di valore delle immobilizzazioni	I ripristini di valore (nel limite del costo) delle immobilizzazioni sono fiscalmente irrilevanti. Occorre quindi apportare una variazione in diminuzione in sede di dichiarazione dei redditi.
	Ripristino di valore dei crediti	Se la svalutazione è stata dedotta come perdita ex art. 101 co. 5 del TUIR (es. crediti di modesta entità scaduti da più di 6 mesi), la sopravvenienza attiva derivante dalla ripresa di valore è imponibile (R.M. 9/016/81; circ. Agenzia delle Entrate 26/2013).

¹⁶ Cfr. Alberti P. "I contributi in conto esercizio incidono per competenza", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 19.8.2011.

Voce di bilancio	Fattispecie impositiva	Trattamento fiscale
<i>segue</i>		<p>Se la svalutazione non è stata dedotta, il ripristino del valore del credito è fiscalmente irrilevante. Bisogna quindi apportare una variazione in diminuzione in sede di dichiarazione dei redditi.</p> <p>Se la svalutazione è stata dedotta parzialmente (nel limite dello 0,5% ex art. 106 co. 1 del TUIR), pare possibile imputare lo storno del fondo prioritariamente al fondo svalutazione crediti non dedotto, apportando, in sede di dichiarazione dei redditi, una variazione in diminuzione di pari importo¹⁷.</p> <p>Tali principi rimangono validi anche in riferimento ai soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata.</p>
	Eccedenze di fondi rischi e oneri ¹⁸	<p>Le eccedenze relative a fondi rischi e oneri costituiti con accantonamenti rilevati nelle voci da B.6 a B.14 del Conto economico sono iscritte nella voce A.5 del Conto economico¹⁹.</p> <p>Rientrano in questa fattispecie, ad esempio:</p> <ul style="list-style-type: none"> • gli accantonamenti ai fondi per garanzia prodotti; • gli accantonamenti per la cessazione dei rapporti di agenzia; • gli accantonamenti per cause legali in corso; • gli accantonamenti per accertamenti relativi a imposte indirette e tasse. <p>Tale sopravvenienza:</p>

¹⁷ Cfr. Latorraca S. "Lo storno del fondo svalutazione crediti in parte dedotto non rileva fiscalmente", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 31.7.2017.

¹⁸ Con il termine "eccedenza di fondi" si fa riferimento alla parte dei fondi rischi e oneri precedentemente iscritti che, a seguito della sopravvenuta risoluzione o del positivo evolversi della situazione che aveva generato rischi ed incertezze, risulta eccedente e, quindi, deve essere stornata (documento OIC 31, § 46-47).

¹⁹ Si vedano le voci C.16 e 20 del Conto economico, per i fondi relativi a componenti finanziarie e imposte sul reddito.

Voce di bilancio	Fattispecie impositiva	Trattamento fiscale
<i>segue</i>		<ul style="list-style-type: none"> • è imponibile se gli accantonamenti sono stati dedotti; • è non imponibile in misura pari all'ammontare del fondo non dedotto. In questo caso, in sede di dichiarazione dei redditi, occorre apportare una variazione in diminuzione per l'importo non imponibile.
	Plusvalenze da lease back	L'imputazione temporale della plusvalenza prevista in ambito civilistico assume rilevanza anche ai fini fiscali per effetto del principio di derivazione rafforzata. Pertanto, la plusvalenza deve essere ripartita in funzione della durata del contratto di locazione ²⁰ .
B) Costi della produzione		
B.6 Costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	Resi, sconti, abbuoni	<p>Le rettifiche di costi, quali resi, sconti, abbuoni e premi (non soltanto relativi a costi di competenza dell'esercizio, ma anche relativi a costi di esercizi precedenti), sono portate a riduzione della voce di costo corrispondente, ad eccezione delle rettifiche derivanti da correzioni di errori o cambiamenti di principi contabili²¹.</p> <p>In relazione a tali componenti di reddito si applica il trattamento fiscale previsto per i componenti oggetto di rettifica.</p>
	Clausole Incoterms	Per effetto del principio di derivazione rafforzata, i costi derivanti da acquisti di beni regolati da clausole <i>Incoterms</i> rilevano fiscalmente nell'esercizio di imputazione in bilancio.
	Carburanti relativi ad autovetture non esclusivamente strumentali	Sono deducibili nel limite del 20% (art. 164 co. 1 lett. b) del TUIR). Occorre, quindi, effettuare una variazione in aumento pari all'80% del costo iscritto a Conto economico.

²⁰ Cfr. ris. Agenzia delle Entrate 23.6.2017 n. 77.

²¹ Con riferimento ai ricavi, si veda documento OIC 12 (§ 50), così come risultante a seguito degli emendamenti pubblicati in via definitiva in data 29.12.2017.

Voce di bilancio	Fattispecie impositiva	Trattamento fiscale
<i>segue</i>		<p>Per i veicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti, le spese sono deducibili nel limite del 70% (art. 164 co. 1 lett. b-bis) del TUIR). Occorre, quindi, effettuare una variazione in aumento pari al 30% del costo iscritto a Conto economico.</p> <p>I limiti alla deducibilità previsti dalla norma fiscale rimangono validi anche in riferimento ai soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata.</p>
	<p>Costi per acquisti di beni destinati a mense, asili, circoli ricreativi (es. omaggi)</p>	<p>Le spese sostenute dal datore di lavoro a titolo di liberalità a favore dei dipendenti (es. omaggi) sono interamente deducibili dal reddito d'impresa (art. 95 co. 1 del TUIR), fatto salvo quanto stabilito dall'art. 100 co. 1 del TUIR²².</p> <p>In base a tale norma, le spese sostenute dal datore di lavoro per finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto sono deducibili per un ammontare complessivo non superiore al 5% delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione.</p> <p>Occorre, quindi, effettuare una variazione in aumento per l'eventuale quota non deducibile.</p> <p>I limiti alla deducibilità previsti dalla norma fiscale rimangono validi anche in riferimento ai soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata.</p>
	<p>Correzione di errori</p>	<p>La correzione di errori contabili avviene:</p> <ul style="list-style-type: none"> • per gli errori rilevanti, con imputazione a patrimonio netto; • per gli errori non rilevanti, con imputazione a Conto economico²³.

²² Cfr. Alberti P., Fornero L. "Disciplina degli omaggi nel reddito d'impresa e nell'IRAP", *Schede di Aggiornamento on line*, 12, 2017.

²³ In assenza di indicazioni specifiche da parte dell'OIC 29, la voce interessata dovrebbe essere quella propria dei costi originariamente non imputati.

Voce di bilancio	Fattispecie impositiva	Trattamento fiscale
<i>segue</i>		<p>I componenti di reddito rilevati a seguito della correzione di errori contabili non assumono rilievo fiscale, indipendentemente dalla modalità di contabilizzazione adottata.</p> <p>Pertanto, l'impresa deve, in sede di dichiarazione dei redditi riferita al periodo d'imposta in cui registra la correzione:</p> <ul style="list-style-type: none"> • operare una variazione in aumento per sterilizzare sul piano fiscale il componente negativo transitato a Conto economico (errori non rilevanti)²⁴; oppure, • astenersi dall'operare una variazione fiscale in caso di componenti imputati a patrimonio netto (errori rilevanti). <p>Questi principi valgono anche in riferimento ai soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata.</p>
B.7 Costi per servizi	Compensi amministratori	<p>Sono deducibili nel periodo di imposta in cui sono effettivamente corrisposti (art. 95 co. 5 del TUIR). Occorre, quindi, effettuare una variazione in aumento per i compensi non ancora corrisposti, o una variazione in diminuzione, per i compensi di competenza dell'esercizio precedente pagati.</p> <p>Il principio di cassa rimane valido anche in riferimento ai soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata.</p>
	Compensi Collegio sindacale e revisori legali	<p>Per effetto del principio di derivazione rafforzata, ai fini dell'individuazione del momento di imputazione temporale dei compensi spettanti al Collegio sindacale e al soggetto incaricato della revisione legale, occorre fare riferimento al comportamento contabile adottato.</p>

²⁴ La deduzione del costo originariamente non imputato avviene, infatti, con una apposita dichiarazione integrativa relativa al periodo d'imposta in cui l'errore è stato commesso.

Voce di bilancio	Fattispecie impositiva	Trattamento fiscale
	Rimborsi spese di trasferta	<p>Sono deducibili per un ammontare giornaliero non superiore a 180,76 euro, o 258,23 euro, per le giornate di trasferta all'estero (art. 95 co. 3 del TUIR).</p> <p>Occorre, quindi, effettuare una variazione in aumento se i costi imputati a Conto economico eccedono i predetti limiti.</p> <p>I limiti alla deducibilità previsti dalla norma fiscale rimangono validi anche in riferimento ai soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata.</p>
	Spese di telefonia	<p>Sono deducibili nella misura dell'80% (art. 102 co. 9 del TUIR).</p> <p>Occorre, quindi, effettuare una variazione in aumento pari al 20% dei costi iscritti a Conto economico.</p> <p>I limiti alla deducibilità previsti dalla norma fiscale rimangono validi anche in riferimento ai soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata.</p>
	Spese relative ad autovetture non esclusivamente strumentali	<p>Sono deducibili nel limite del 20% (art. 164 co. 1 lett. b) del TUIR). Occorre quindi effettuare una variazione in aumento pari all'80% del costo iscritto a Conto economico.</p> <p>Per i veicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti, le spese sono deducibili nel limite del 70% (art. 164 co. 1 lett. b-bis) del TUIR). Occorre, quindi, effettuare una variazione in aumento pari al 30% del costo iscritto a Conto economico.</p> <p>I limiti alla deducibilità previsti dalla norma fiscale rimangono validi anche in riferimento ai soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata.</p>
	Spese di manutenzione su beni propri	<p>Sono deducibili nel limite del 5% del costo complessivo di tutti i cespiti risultanti all'inizio dell'esercizio dal registro dei beni ammortizzabili); l'eccedenza è deducibile per quote costanti nei 5 periodi d'imposta successivi (art. 102 co. 6 del TUIR).</p>

Voce di bilancio	Fattispecie impositiva	Trattamento fiscale
<i>segue</i>		<p>Se le spese contabilizzate a Conto economico eccedono il limite massimo deducibile, è necessario effettuare una variazione in aumento.</p> <p>I limiti alla deducibilità previsti dalla norma fiscale rimangono validi anche in riferimento ai soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata.</p>
	Spese di vitto e alloggio	<p>Sono deducibili nella misura del 75% (art. 109 co. 5 del TUIR), fermo restando il requisito di inerenza delle stesse (circ. Agenzia delle Entrate 5.9.2008 n. 53).</p> <p>Se sostenute con finalità di rappresentanza, tali spese sono assoggettate:</p> <ul style="list-style-type: none"> • in via preliminare, al limite del 75%; • successivamente, ai limiti di cui all'art. 108 co. 2 del TUIR. <p>In dichiarazione dei redditi occorre, quindi, indicare una variazione in aumento pari all'ammontare indeducibile²⁵.</p> <p>I limiti alla deducibilità previsti dalla norma fiscale rimangono validi anche in riferimento ai soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata.</p>
	Spese di rappresentanza	<p>Sono deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento nei limiti definiti dall'art. 108 co. 2 del TUIR, se rispondenti ai requisiti di congruità ed inerenza ex DM 19.11.2008²⁶.</p> <p>Sono in ogni caso deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a 50,00 euro (art. 108 co. 2 del TUIR).</p> <p>L'eventuale quota indeducibile degli oneri</p>

²⁵ A ben vedere, nel modello REDDITI occorre indicare, tra le variazioni in aumento, l'intero ammontare delle spese di vitto e alloggio sostenute e, tra le variazioni in diminuzione, l'importo deducibile delle medesime (75%). L'effetto "netto" è una variazione in aumento pari all'importo indeducibile.

²⁶ Per approfondimenti si vedano Alberti P., Fornero L. "Spese di rappresentanza", *Monografie on line*, www.eutekne.it.

Voce di bilancio	Fattispecie impositiva	Trattamento fiscale
<i>segue</i>		in esame deve essere oggetto di una variazione in aumento ²⁷ . I limiti alla deducibilità previsti dalla norma fiscale rimangono validi anche in riferimento ai soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata.
	Spese di pubblicità	Se sono iscritte a Conto economico nell'esercizio di sostenimento, sono interamente deducibili nello stesso esercizio. Se sono sostenute nell'ambito dei costi di impianto e ampliamento, possono essere capitalizzate. In questo caso, sono deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio (art. 108 co. 1 del TUIR).
	Spese per studi e ricerche e costi di sviluppo	I costi per la ricerca di base sono iscritti a Conto economico nell'esercizio di sostenimento e sono interamente deducibili nello stesso esercizio. I costi per l'applicazione della ricerca di base e i costi di sviluppo possono essere capitalizzati. In questo caso, sono deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio (art. 108 co. 1 del TUIR).
	Costi relativi ad immobili civili	Concorrono a formare il reddito a norma dell'art. 90 del TUIR. Occorre, quindi, effettuare apposite variazioni fiscali per riconciliare l'importo tassato a norma del suddetto art. 90 del TUIR con le spese iscritte a Conto economico (con riferimento alle spese iscritte nella voce B.7, si tratta di una variazione in aumento) ²⁸ . Le disposizioni in esame rimangono

²⁷ A ben vedere, nel modello REDDITI occorre indicare, tra le variazioni in aumento, l'intero ammontare delle spese di rappresentanza sostenute e, tra le variazioni in diminuzione, l'importo deducibile delle medesime. L'effetto "netto" è una variazione in aumento pari all'importo in deducibile. Cfr. Fornero L. "Quadro RF: indicazione delle spese di vitto, alloggio e rappresentanza", *Schede di Aggiornamento*, 5, 2010, p. 741 ss.

²⁸ Si veda la voce A.5 del Conto economico.

Voce di bilancio	Fattispecie impositiva	Trattamento fiscale
<i>segue</i>		valide anche in riferimento ai soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata.
	Spese relative a strutture ricettive	<p>Sono indeducibili, con l'eccezione di quelle destinate a servizi di mensa per la generalità dei dipendenti o ad alloggio per i dipendenti in trasferta temporanea (art. 95 co. 2 del TUIR).</p> <p>Occorre, quindi, effettuare una variazione in aumento in misura pari ai costi imputati a Conto economico non deducibili.</p> <p>I limiti alla deducibilità previsti dalla norma fiscale rimangono validi anche in riferimento ai soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata.</p>
	Commissioni su fidejussioni	<p>Sono iscritte nella voce B.7 le sole commissioni su fidejussioni non finalizzate all'ottenimento di finanziamenti (es. fidejussioni per rimborso di imposte).</p> <p>Tali oneri sono deducibili secondo i criteri ordinari, senza le limitazioni dell'art. 96 del TUIR²⁹.</p>
	Spese legali	Per effetto del principio di derivazione rafforzata, le spese legali rilevano fiscalmente nell'esercizio di imputazione in bilancio.
	Provvigioni passive	Per effetto del principio di derivazione rafforzata, le provvigioni rilevano fiscalmente nell'esercizio di imputazione in bilancio.
	Accantonamenti per indennità per cessazione di rapporti di agenzia	Sono deducibili per competenza nell'esercizio di imputazione a Conto economico ³⁰ .

²⁹ La circ. Agenzia delle Entrate 21.4.2009 n. 19 (§ 2.2) non ha, tuttavia, fatto distinzioni, limitandosi a precisare come siano assimilate agli interessi passivi "le commissioni passive su finanziamenti e per fidejussioni o altre garanzie rilasciate da terzi". Si veda la voce C.17 del Conto economico.

³⁰ Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 8.11.2013 n. 33, Cass. 11.6.2009 n. 13506, Cass. 11.4.2011 n. 8134, Cass. 4.4.2013 n. 8288, Cass. 17.12.2014 n. 26534. Per approfondimenti si veda la voce "Indennità per la cessazione del rapporto di agenzia", *Guide Eutekne*.

Voce di bilancio	Fattispecie impositiva	Trattamento fiscale
	Accantonamenti per indennità per cessazione di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa	Sono deducibili nei limiti delle quote maturate nell'esercizio in conformità alle disposizioni legislative e contrattuali che regolamentano il rapporto (art. 105 co. 4 del TUIR).
B.8 Costi per godimento di beni di terzi	Leasing di beni mobili	<p>I canoni relativi a contratti stipulati a decorrere dall'1.1.2014 sono deducibili per un periodo non inferiore alla metà del periodo di ammortamento (art. 102 co. 7 del TUIR).</p> <p>Pertanto, se la durata effettiva del contratto è inferiore a quella "minima fiscale", per ciascun esercizio occorre effettuare apposite variazioni in aumento.</p> <p>In ogni caso, la quota di interessi impliciti, desunta dal contratto, è deducibile ai sensi dell'art. 96 del TUIR.</p> <p>I limiti alla deducibilità previsti sia dall'art. 102 co. 7 del TUIR sia dall'art. 96 del TUIR rimangono validi anche in riferimento ai soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata.</p>
	Leasing di beni immobili	<p>I canoni relativi a contratti stipulati a decorrere dall'1.1.2014 sono deducibili per un periodo non inferiore a 12 anni (art. 102 co. 7 del TUIR).</p> <p>Pertanto, se la durata effettiva del contratto è inferiore a quella "minima fiscale", per ciascun esercizio occorre effettuare apposite variazioni in aumento.</p> <p>In ogni caso, la quota di interessi impliciti, desunta dal contratto, è deducibile ai sensi dell'art. 96 del TUIR.</p> <p>I limiti alla deducibilità previsti sia dall'art. 102 co. 7 del TUIR sia dall'art. 96 del TUIR rimangono validi anche in riferimento ai soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata.</p>

Voce di bilancio	Fattispecie impositiva	Trattamento fiscale
	Leasing di fabbricati strumentali	<p>La parte della quota capitale dei canoni correlata alle aree su cui insistono i fabbricati strumentali è indeducibile (art. 36 co. 7-bis del DL 223/2006). Tale parte è determinata applicando alla quota capitale le percentuali forfetarie del 20% o del 30% (o in base al costo effettivamente sostenuto per l'acquisto del terreno, nel c.d. "leasing appalto").</p> <p>Occorre, quindi, effettuare una variazione in aumento per recuperare a tassazione la quota di canone così determinata.</p> <p>I limiti alla deducibilità previsti dalla norma fiscale rimangono validi anche in riferimento ai soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata.</p>
	Super-ammortamenti	<p>Per i soggetti titolari di reddito d'impresa che effettuano investimenti in beni materiali strumentali nuovi (ad esclusione dei fabbricati), il costo di acquisizione è maggiorato del 40%-30%³¹ con riferimento alla determinazione dei canoni di locazione finanziaria.</p> <p>La maggiorazione si concretizza in una deduzione che opera in via extracontabile e risulta totalmente "slegata" dalle risultanze contabili³².</p>

³¹ Cfr. art. 1 co. 91 - 94 e 97 della L. 208/2015; art. 1 co. 8 ss. della L. 232/2016; art. 1 co. 29 della L. 205/2017 (legge di bilancio 2018). Tale ultimo provvedimento ha previsto:

- la proroga dell'agevolazione per gli investimenti effettuati dall'1.1.2018 al 31.12.2018 (ovvero entro il 30.6.2019, a determinate condizioni);
- la riduzione della maggiorazione dal 40% al 30%;
- l'esclusione totale dei veicoli di cui all'art. 164 del TUIR (quindi, anche quelli strumentali).

Per approfondimenti si veda Alberti P. "La proroga dei super-ammortamenti e degli iper-ammortamenti", in AA.VV. "Le novità della Legge di bilancio 2018 e del DL collegato", *Quaderni Eutekne*, 138, 2017, p. 153 ss.

³² Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 26.5.2016 n. 23 (§ 3) e circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4 (§ 5.3).

Voce di bilancio	Fattispecie impositiva	Trattamento fiscale
B.9 Costi per il personale: a) salari e stipendi b) oneri sociali c) trattamento di fine rapporto d) trattamento di quiescenza e simili e) altri costi	Spese per la generalità dei dipendenti	<p>Le spese sostenute per finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto sono deducibili per un ammontare complessivo non superiore al 5% delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultanti dalla dichiarazione (art. 100 co. 1 del TUIR).</p> <p>Occorre, quindi, effettuare una variazione in aumento per l'eventuale quota non deducibile.</p> <p>I limiti alla deducibilità previsti dalla norma fiscale rimangono validi anche in riferimento ai soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata.</p>
	Accantonamenti al fondo TFR	<p>Sono deducibili nei limiti delle quote maturate nell'esercizio in conformità alle disposizioni legislative e contrattuali che regolamentano il rapporto (art. 105 co. 1 del TUIR).</p>
B.10 Ammortamenti e svalutazioni: a) ammortamento delle immobilizzazioni immateriali b) ammortamento delle immobilizzazioni materiali c) altre svalutazioni delle immobilizzazioni d) svalutazioni dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide	Marchi e avviamento	<p>Le quote di ammortamento del valore dell'avviamento e del costo dei marchi iscritti nell'attivo del bilancio sono deducibili in misura non superiore a un diciottesimo (5,56%) del valore stesso (art. 103 co. 1 e 3 del TUIR).</p> <p>Contabilmente l'avviamento è ammortizzato secondo la sua vita utile e, nei casi eccezionali in cui questa non sia attendibilmente stimabile, in un massimo di 10 anni. Pertanto, laddove la quota di ammortamento rilevata a Conto economico ecceda la quota fiscalmente deducibile, occorre operare una variazione in aumento in sede di dichiarazione dei redditi.</p> <p>Contabilmente i marchi sono ammortizzati secondo la loro vita utile, la cui stima non deve eccedere i 20 anni (OIC 24, § 71). Pertanto, laddove la quota di ammortamento stanziata a Conto economico sia superiore alla quota fiscalmente deducibile, occorre operare una variazione in aumento in sede di di-</p>

Voce di bilancio	Fattispecie impositiva	Trattamento fiscale
<i>segue</i>		<p>chiarazione dei redditi.</p> <p>I limiti alla deducibilità previsti dalla norma fiscale rimangono validi anche in riferimento ai soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata.</p>
	Opere dell'ingegno e brevetti	<p>Le quote di ammortamento del costo dei diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno, dei brevetti industriali, dei processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico sono deducibili in misura non superiore al 50% del costo (art. 103 co. 1 del TUIR).</p> <p>Laddove la quota di ammortamento stanziata a Conto economico (determinata in funzione del limite legale o contrattuale o del minor periodo durante il quale la società prevede di utilizzare il bene) sia inferiore al 50% del costo, l'ammontare fiscalmente deducibile coincide con l'importo risultante dal bilancio.</p> <p>I limiti alla deducibilità previsti dalla norma fiscale rimangono validi anche in riferimento ai soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata.</p>
	Diritti di concessione	<p>Le quote di ammortamento del costo dei diritti di concessione e degli altri diritti iscritti nell'attivo dello Stato patrimoniale sono deducibili in misura corrispondente alla durata di utilizzazione prevista dal contratto o dalla legge (art. 103 co. 2 del TUIR).</p> <p>Posto che, ai fini civilistici, le concessioni sono ammortizzate in funzione del limite legale o contrattuale o del minor periodo durante il quale la società prevede di utilizzare il bene, non dovrebbe generarsi un disallineamento tra la quota di ammortamento stanziata a Conto economico e l'ammontare fiscalmente deducibile.</p>
	Costi di impianto e ampliamento	<p>Se capitalizzati sono deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio (art. 108 co. 1 del TUIR).</p>

Voce di bilancio	Fattispecie impositiva	Trattamento fiscale
	Beni materiali	<p>L'ammontare deducibile degli ammortamenti è quantificato in base ai coefficienti previsti dal DM 31.12.88 (art. 102 co. 2 del TUIR).</p> <p>Occorre, quindi, effettuare una variazione in aumento per l'eventuale quota non deducibile.</p> <p>I limiti alla deducibilità previsti dalla norma fiscale rimangono validi anche in riferimento ai soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata.</p>
	Autovetture non esclusivamente strumentali	<p>Sono deducibili nel limite del 20%; è, comunque, totalmente indeducibile la parte di ammortamento calcolata sul costo d'acquisto dell'autovettura che eccede 18.075,99 euro.</p> <p>Occorre, quindi, effettuare una variazione in aumento per l'eventuale quota non deducibile.</p> <p>I limiti alla deducibilità previsti dalla norma fiscale rimangono validi anche in riferimento ai soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata.</p>
	Telefoni	<p>Sono deducibili nella misura dell'80% (art. 102 co. 9 del TUIR).</p> <p>Occorre, quindi, effettuare una variazione in aumento pari al 20% dei costi iscritti a Conto economico.</p> <p>I limiti alla deducibilità previsti dalla norma fiscale rimangono validi anche in riferimento ai soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata.</p>
	Fabbricati strumentali	<p>La parte del costo dei fabbricati strumentali riferita alle aree sottostanti è indeducibile (art. 36 co. 7 del DL 223/2006). Tale parte è determinata in base al costo di iscrizione in bilancio dell'area o, se maggiore, al valore ottenuto applicando le percentuali forfetarie del 20% o del 30% al costo complessivamente sostenuto.</p> <p>Occorre, quindi, effettuare una variazio-</p>

Voce di bilancio	Fattispecie impositiva	Trattamento fiscale
<i>segue</i>		<p>ne in aumento per recuperare a tassazione l'eventuale quota non deducibile.</p> <p>I limiti alla deducibilità previsti dalla norma fiscale rimangono validi anche in riferimento ai soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata.</p>
	Interessi passivi capitalizzati	<p>Ai sensi dell'art. 110 co. 1 lett. b) del TUIR, il costo dei beni (ivi inclusi quelli costruiti in economia) comprende "anche gli oneri accessori di diretta imputazione".</p> <p>Il costo dei beni non comprende gli interessi passivi, che sono soggetti all'autonoma disciplina di cui all'art. 96 del TUIR³³.</p> <p>In deroga a tale regola generale, per i beni strumentali, gli interessi passivi capitalizzati si comprendono nel costo (di acquisto o di fabbricazione).</p> <p>Le disposizioni in esame rimangono valide anche in riferimento ai soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata.</p>
	Acquisto di beni con pagamento differito³⁴	<p>Il costo ammortizzabile dei beni materiali e immateriali è assunto al netto della componente finanziaria, autonomamente iscritta come oneri finanziari nella voce C.17 del Conto economico.</p> <p>Anche ai fini fiscali, il valore del bene tiene conto dell'attualizzazione del debito (al netto degli oneri finanziari), per cui l'ammortamento iscritto a bilancio coincide con quello dedotto.</p>

³³ Al riguardo, si veda la voce C.17.

³⁴ Il documento OIC 16 (§ 33) e il documento OIC 24 (§ 37), così come risultanti a seguito degli emendamenti pubblicati in via definitiva in data 29.12.2017, stabiliscono che, nel caso in cui il pagamento sia differito a condizioni diverse rispetto a quelle normalmente praticate sul mercato, per operazioni similari o equiparabili, le immobilizzazioni materiali e immateriali sono iscritte in bilancio al valore corrispondente al debito determinato ai sensi del documento OIC 19 più gli oneri accessori.

Voce di bilancio	Fattispecie impositiva	Trattamento fiscale
	Beni dell'azienda in affitto	Le quote di ammortamento sono deducibili in capo al concedente se nel contratto è stata prevista una deroga all'art. 2561 c.c.
	Super-ammortamenti	Per i soggetti titolari di reddito d'impresa che effettuano investimenti in beni materiali strumentali nuovi (ad esclusione dei fabbricati), il costo di acquisizione è maggiorato del 40%-30% ³⁵ con riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento. La maggiorazione si concretizza in una deduzione che opera in via extracontabile e risulta totalmente "slegata" dalle risultanze contabili ³⁶ .
	Svalutazione dei beni materiali e immateriali	Le svalutazioni delle immobilizzazioni materiali e immateriali sono fiscalmente irrilevanti (art. 101 co. 1 del TUIR). Occorre quindi apportare una variazione in aumento in sede di dichiarazione dei redditi. La preclusione alla deducibilità prevista dalla norma fiscale rimane valida anche in riferimento ai soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata.
	Svalutazione dei crediti iscritti nell'attivo circolante	Sono deducibili in ciascun esercizio nel limite dello 0,5% del valore nominale dei crediti medesimi, sino al raggiungimento di un <i>plafond</i> massimo di accan-

³⁵ Cfr. art. 1 co. 91 - 94 e 97 della L. 208/2015; art. 1 co. 8 ss. della L. 232/2016; art. 1 co. 29 della L. 205/2017 (legge di bilancio 2018). Tale ultimo provvedimento ha previsto:

- la proroga dell'agevolazione per gli investimenti effettuati dall'1.1.2018 al 31.12.2018 (ovvero entro il 30.6.2019, a determinate condizioni);
- la riduzione della maggiorazione dal 40% al 30%;
- l'esclusione totale dei veicoli di cui all'art. 164 del TUIR (quindi, anche quelli strumentali).

Per approfondimenti si veda Alberti P. "La proroga dei super-ammortamenti e degli iper-ammortamenti", in AA.VV. "Le novità della Legge di bilancio 2018 e del DL collegato", *Quaderni Eutekne*, 138, 2017, p. 153 ss.

³⁶ Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 26.5.2016 n. 23 (§ 3) e circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4 (§ 5.3).

Voce di bilancio	Fattispecie impositiva	Trattamento fiscale
<i>segue</i>		<p>tonamenti e svalutazioni del 5% (art. 106 co. 1 del TUIR). Ai fini del calcolo del <i>plafond</i>, per i soggetti che valutano i crediti al costo ammortizzato, rileva il valore risultante dall'applicazione di tale criterio.</p> <p>Occorre, quindi, effettuare una variazione in aumento se viene superato anche solo uno di tali limiti.</p> <p>I limiti alla deducibilità previsti dalla norma fiscale rimangono validi anche in riferimento ai soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata.</p>
B.11 Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci	Rimanenze	<p>Possono essere valutate secondo il criterio LIFO, FIFO o costo medio ponderato; il criterio contabile adottato assume rilevanza anche ai fini fiscali ai sensi dell'art. 92 co. 4 del TUIR.</p> <p>Se il metodo di valutazione contabile adottato produce un valore inferiore a quello "minimo" fiscale (LIFO a scatti annuali), occorre effettuare una variazione in aumento per la differenza.</p> <p>Le disposizioni in esame rimangono valide anche in riferimento ai soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata.</p>
	Beni valutati a costi specifici	<p>Secondo l'Agenzia delle Entrate (ris. 78/2013 e circ. 10/2014, § 6.2), le svalutazioni dei beni merce valutati secondo il criterio del costo specifico (tipicamente, i beni immobili) non sono deducibili.</p> <p>Occorrerebbe, pertanto, effettuare una variazione in aumento.</p> <p>Aderendo all'impostazione dell'Amministrazione finanziaria, il principio dovrebbe essere confermato anche per le imprese che applicano il principio di derivazione rafforzata³⁷.</p>

³⁷ Si era posta in senso contrario rispetto all'orientamento dell'Amministrazione finanziaria la norma di comportamento AIDC 28.6.2007 n. 168, che aveva valorizzato il

Voce di bilancio	Fattispecie impositiva	Trattamento fiscale
	Acquisto di beni con pagamento differito ³⁸	<p>Il costo dei beni che costituiscono rimanenze è assunto al netto della componente finanziaria, autonomamente iscritta come oneri finanziari nella voce C.17 del Conto economico.</p> <p>Anche ai fini fiscali, il valore del bene tiene conto dell'attualizzazione del debito (al netto degli oneri finanziari), per cui la valutazione delle rimanenze ai fini fiscali coincide con quella civilistica.</p>
B.12 B.13 Accantonamenti per rischi Altri accantonamenti	Accantonamenti	<p>Gli accantonamenti sono deducibili se rientranti tra quelli di cui all'art. 107 co. 1-3 del TUIR.</p> <p>I componenti negativi di reddito iscritti in contropartita di un fondo per rischi e oneri sulla base delle indicazioni del documento OIC 31 sono qualificati fiscalmente come accantonamenti, cui si applica la disciplina di cui all'art. 107 del TUIR, ancorché siano classificati in voci del Conto economico diverse da B.12 e B.13³⁹.</p> <p>Se, dunque, risultano contabilizzati tra i costi dell'esercizio accantonamenti non rientranti tra le predette previsioni normative, è necessario effettuare la</p>

treatmento contabile ritenendo, quindi, deducibili i minori valori così come desumibili dal Conto economico a norma dell'art. 83 co. 1 del TUIR. Alla luce del principio di derivazione rafforzata, tale impostazione assumerebbe maggior valore.

³⁸ Il documento OIC 13 (§ 22), così come risultante a seguito degli emendamenti pubblicati in via definitiva in data 29.12.2017, stabilisce che, nel caso in cui il pagamento sia differito a condizioni diverse rispetto a quelle normalmente praticate sul mercato, per operazioni simili o equiparabili, i beni sono iscritti in bilancio al valore corrispondente al debito determinato ai sensi del documento OIC 19 più gli oneri accessori.

³⁹ Gli accantonamenti di seguito considerati sono stati stanziati nelle voci B.12 e B.13 in quanto si è supposta l'assenza di una correlazione diretta tra la natura dell'accantonamento e una delle voci delle classi B del Conto economico. Qualora, invece, questa correlazione sussista, l'accantonamento è iscritto nella pertinente voce di costo (es. B.7), fermo restando che ai fini fiscali tale costo segue la disciplina di cui all'art. 107 del TUIR.

Voce di bilancio	Fattispecie impositiva	Trattamento fiscale
<i>segue</i>		relativa variazione in aumento. I limiti alla deducibilità previsti dalle norme fiscali rimangono validi anche in riferimento ai soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata.
	Lavori ciclici di manutenzione e revisione di navi e aeromobili	Sono deducibili fino nel limite del 5% del costo di ciascuna nave o aeromobile risultante ad inizio esercizio dal registro dei beni ammortizzabili; l'eccedenza costituisce reddito nell'esercizio in cui termina il ciclo di manutenzione (art. 107 co. 1 del TUIR). I limiti alla deducibilità previsti dalla norma fiscale rimangono validi anche in riferimento ai soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata.
	Ripristino o manutenzione beni gratuitamente devolvibili	Sono deducibili fino al limite del 5% del costo per ciascun bene e fino a quando il fondo è pari alle spese complessivamente sostenute per ciascun bene nell'esercizio ed in quello precedente (art. 107 co. 2 del TUIR). I limiti alla deducibilità previsti dalla norma fiscale rimangono validi anche in riferimento ai soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata.
	Operazioni e concorsi a premio	Sono deducibili in misura non superiore al 30% (operazioni a premio) o al 70% (concorsi a premio) degli impegni assunti nell'esercizio (art. 107 co. 3 del TUIR). Occorre, quindi, effettuare una variazione in aumento per recuperare a tassazione l'eventuale quota non deducibile. I limiti alla deducibilità previsti dalla norma fiscale rimangono validi anche in riferimento ai soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata.
	Beni dell'azienda in affitto	Le quote di "ammortamento" sono deducibili in capo all'affittuario qualora nel contratto non sia stata prevista una deroga all'art. 2561 c.c. (art. 102 co. 8 del TUIR).

Voce di bilancio	Fattispecie impositiva	Trattamento fiscale
	Utilizzo di fondi rischi e oneri ⁴⁰	L'utilizzo dei fondi rischi e oneri non transita a Conto economico (ove i costi siano interamente coperti dall'apposito fondo). Pertanto, laddove l'onere che il fondo è chiamato a fronteggiare abbia natura oggettivamente deducibile e l'accantonamento non sia stato dedotto all'atto dello stanziamento, occorre effettuare la relativa variazione in diminuzione quando il costo è effettivamente sostenuto.
B.14 Oneri diversi di gestione	Cessione di mezzi di trasporto a deducibilità limitata	Le minusvalenze rilevano ai fini fiscali in base alla proporzione tra l'ammortamento dedotto e quello complessivamente effettuato (art. 164 co. 2 del TUIR). Se l'ammontare della minusvalenza iscritto a Conto economico è superiore, occorre effettuare una variazione in aumento. La disposizione in esame rimane valida anche in riferimento ai soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata.
	Minusvalenze da cessione immobili civili	Sono deducibili se derivano da cessioni a titolo oneroso (art. 101 co. 1 del TUIR) ⁴¹ . La disposizione in esame rimane valida anche in riferimento ai soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata.
	Minusvalenze da cessione d'azienda e altre operazioni straordinarie	Sono deducibili se derivano da cessioni a titolo oneroso (art. 101 co. 1 del TUIR) ⁴² . La disposizione in esame rimane valida anche in riferimento ai soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata.

⁴⁰ Con il termine "utilizzo di fondi" si fa riferimento allo storno dei fondi rischi e oneri che deve essere operato al momento del sostenimento dei costi per i quali il fondo è stato originariamente costituito (documento OIC 31, § 43-45).

⁴¹ Sono, quindi, indeducibili le minusvalenze che derivano dall'assegnazione dell'immobile ai soci o dalla destinazione dello stesso a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

⁴² Sono, quindi, indeducibili le minusvalenze che derivano dall'assegnazione dell'azienda ai soci o dalla destinazione della stessa a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

Voce di bilancio	Fattispecie impositiva	Trattamento fiscale
<i>segue</i>		Questa componente di reddito non deve essere considerata ai fini delle disposizioni fiscali che fanno riferimento alle componenti iscritte nelle classi A e B del Conto economico (es. calcolo del ROL, del MOL, riporto delle perdite nelle fusioni, ecc.) (art. 13-bis co. 4 del DL 244/2016 convertito).
	Erogazioni liberali	<p>Sono deducibili se rientrano in una delle fattispecie di cui all'art. 100 co. 2 del TUIR, nei limiti ivi previsti.</p> <p>Altre ipotesi di deducibilità parziale dal reddito di impresa delle erogazioni liberali sono previste da apposite disposizioni aventi natura agevolativa.</p> <p>I limiti alla deducibilità previsti dalle norme fiscali rimangono validi anche in riferimento ai soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata.</p>
	Perdite su crediti	<p>Le perdite su crediti sono deducibili secondo le regole di cui all'art. 101 co. 5 del TUIR, distinte a seconda del soggetto debitore.</p> <p>L'importo deducibile deve essere determinato sulla base del valore fiscale del credito, risultante dall'applicazione del costo ammortizzato (che può non coincidere con il valore nominale o di acquisizione).</p> <p>Occorre effettuare una variazione in aumento se si rientra nei casi di indeducibilità.</p> <p>I limiti alla deducibilità previsti dalle norme fiscali rimangono validi anche in riferimento ai soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata.</p>
	Omaggi e articoli promozionali	Le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a 50,00 euro sono interamente deducibili. Le spese per omaggi e articoli promozionali eccedenti tale soglia sono deducibili quali spese di rappresentanza (art. 108 co. 2 del TUIR).

Voce di bilancio	Fattispecie impositiva	Trattamento fiscale
<i>segue</i>		<p>Pertanto, l'eventuale quota indeducibile degli oneri in esame deve essere oggetto di una variazione in aumento.</p> <p>I limiti alla deducibilità previsti dalla norma fiscale rimangono validi anche in riferimento ai soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata.</p>
	Imposte indirette, tasse e contributi	<p>Sono deducibili, in linea generale, nell'esercizio in cui avviene il pagamento (art. 99 del TUIR), fatti salvi i casi di indeducibilità espressa (es. IMU seppure in misura parziale).</p> <p>Questo principio non vale per le imposte non contabilizzate nella voce B.14, in quanto, ad esempio, aventi natura:</p> <ul style="list-style-type: none"> • di oneri accessori di immobilizzazioni materiali (dazi doganali); • di costi di impianto e ampliamento (imposte indirette su aumenti di capitale)⁴³. <p>Il principio di cassa rimane valido anche in riferimento ai soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata.</p>
	Accantonamenti per accertamenti relativi a imposte indirette e tasse	<p>I componenti di reddito in esame sono qualificati fiscalmente come accantonamenti, cui si applica la disciplina di cui all'art. 107 co. 4 del TUIR, ancorché siano classificati in voci del Conto economico diverse da B.12 e B.13 (art. 9 co. 1 del DM 8.6.2011 e art. 2 co. 1 lett. b) n. 5 del DM 3.8.2017).</p> <p>Tale accantonamento risulta indeducibile. È, quindi, necessario effettuare la relativa variazione in aumento.</p> <p>La disposizione in esame rimane valida anche in riferimento ai soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata.</p>

⁴³ Regole particolari operano per l'IVA indetraibile che, se non imputata direttamente al costo dei beni materiali o immateriali, è deducibile per competenza. Per approfondimenti si veda la voce "Imposte", *Guide Eutekne*.

Voce di bilancio	Fattispecie impositiva	Trattamento fiscale
Differenza tra valore e costi della produzione (A - B)		
C) Proventi e oneri finanziari		
C.15 Proventi da partecipazioni, con separata indicazione di quelli relativi ad imprese controllate e collegate e di quelli relativi a controllanti e a imprese sottoposte al controllo di queste ultime	Dividendi	<p>Sono imponibili nell'esercizio in cui sono percepiti nel limite del 5% (art. 89 co. 2 del TUIR), salvo casi particolari (es. partecipate in Stati a fiscalità privilegiata).</p> <p>Occorre, quindi, effettuare:</p> <ul style="list-style-type: none"> • una variazione in aumento pari al 5% degli utili, se questi sono incassati nell'esercizio e sono stati imputati a Conto economico nell'esercizio precedente; • una variazione in diminuzione pari al 100% degli utili, se questi sono imputati a Conto economico, ma verranno incassati nell'esercizio successivo; • una variazione in diminuzione pari al 95% degli utili, se questi sono incassati nello stesso esercizio in cui sono imputati a Conto economico. <p>Il principio di cassa rimane valido anche in riferimento ai soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata.</p>
	Redditi derivanti dalla partecipazione in società di persone o in società di capitali "trasparenti"	<p>Sono imponibili per trasparenza, indipendentemente dall'effettiva percezione.</p> <p>Occorre, quindi, effettuare:</p> <ul style="list-style-type: none"> • una variazione in aumento pari al reddito della partecipata, nell'esercizio in cui questo è imputato per trasparenza; • una variazione in diminuzione pari all'utile distribuito dalla partecipata, nell'esercizio in cui questo viene distribuito. <p>La disposizione in esame rimane valida anche in riferimento ai soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata.</p>

Voce di bilancio	Fattispecie impositiva	Trattamento fiscale
	<p>Plusvalenze da cessione di partecipazioni</p>	<p>Sono imponibili nell'esercizio di realizzo nel limite del 5% (art. 87 del TUIR) se sussistono i requisiti indicati nella norma e in misura integrale se tali requisiti non sussistono.</p> <p>Nel primo caso, occorre effettuare una variazione in diminuzione pari al 95% della plusvalenza.</p> <p>La disposizione in esame rimane valida anche in riferimento ai soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata.</p>
<p>C.16 Altri proventi finanziari: a) da crediti iscritti nelle immobilizzazioni, con separata indicazione di quelli da imprese controllate e collegate e di quelli da controllanti e da imprese sottoposte al controllo di queste ultime b) da titoli iscritti nelle immobilizzazioni che non costituiscono partecipazioni c) da titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni d) proventi diversi dai precedenti, con</p>	<p>Interessi attivi su crediti</p>	<p>Sono imponibili per l'ammontare maturato nel periodo d'imposta.</p> <p>Rilevano ai fini del meccanismo del ROL ex art. 96 co. 1 del TUIR.</p>

Voce di bilancio	Fattispecie impositiva	Trattamento fiscale
separata indicazione di quelli da imprese controllate e collegate e di quelli da controllanti e da imprese sottoposte al controllo di queste ultime		
	Interessi attivi su crediti valutati secondo il criterio del costo ammortizzato	<p>Sono imponibili per l'ammontare maturato nel periodo d'imposta.</p> <p>Fanno eccezione a tale principio gli interessi attivi figurativi dei finanziamenti tra soggetti legati da un rapporto di controllo, i quali non rilevano ai fini fiscali (art. 5 co. 4-<i>bis</i> del DM 8.6.2011)⁴⁴.</p> <p>Nel primo caso, gli interessi in esame rilevano ai fini del meccanismo del ROL ex art. 96 co. 1 del TUIR.</p>
	Proventi derivanti dalla revisione della stima dei flussi di cassa futuri dei crediti	<p>La voce accoglie la differenza tra (documento OIC 15, § 51):</p> <ul style="list-style-type: none"> • il valore attuale rideterminato del credito alla data di revisione della stima dei flussi finanziari futuri; • il suo precedente valore contabile alla stessa data. <p>I proventi in esame sono imponibili per l'ammontare iscritto a Conto economico.</p> <p>Rilevano ai fini del meccanismo del ROL ex art. 96 co. 1 del TUIR.</p>
	Sconti finanziari attivi	<p>Se sono già previsti alla conclusione del contratto, rientrano nella valutazione del debito secondo il criterio del costo ammortizzato.</p>

⁴⁴ Ci si riferisce, qui, al caso in cui, in virtù del fatto che il finanziamento è concesso nell'ottica del rafforzamento patrimoniale della controllata, la differenza di attualizzazione è iscritta tra le riserve di patrimonio netto da parte della società beneficiaria e a incremento del costo della partecipazione da parte della società finanziatrice.

Voce di bilancio	Fattispecie impositiva	Trattamento fiscale
	Interessi attivi di mora	<p>Sono imponibili nell'esercizio in cui sono percepiti (art. 109 co. 7 del TUIR).</p> <p>Occorre, quindi, effettuare:</p> <ul style="list-style-type: none"> • una variazione in aumento, se gli interessi sono incassati nell'esercizio, ma sono stati imputati a Conto economico nell'esercizio precedente; • una variazione in diminuzione, se gli interessi sono imputati a Conto economico, ma verranno incassati nell'esercizio successivo. <p>Il principio di cassa rimane valido anche in riferimento ai soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata.</p>
	Interessi attivi su obbligazioni	<p>Sono imponibili per l'ammontare maturato nel periodo d'imposta.</p> <p>Rilevano ai fini del meccanismo del ROL ex art. 96 co. 1 del TUIR⁴⁵.</p>
	Plusvalenze da cessione di obbligazioni	<p>Sono imponibili per l'ammontare iscritto a Conto economico.</p> <p>Dal punto di vista fiscale, se le obbligazioni non sono iscritte tra le immobilizzazioni finanziarie tali componenti hanno natura di ricavi (art. 85 co. 1 lett. e) del TUIR), anche se i titoli non rientrano tra i beni al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa.</p>
	Proventi da contratti di PCT su titoli e valute	<p>Sono imponibili per l'ammontare maturato nel periodo d'imposta, rappresentato dalla differenza tra il prezzo di vendita a termine e il prezzo di acquisto a pronti (art. 89 co. 6 del TUIR).</p>
	Proventi da ristrutturazione del debito	<p>Le sopravvenienze attive da riduzione dei debiti (art. 88 co. 4-ter del TUIR):</p> <ul style="list-style-type: none"> • non sono imponibili se derivanti da concordato fallimentare o preventivo liquidatorio, oppure da proce-

⁴⁵ La norma prevede, infatti, che gli interessi passivi siano deducibili, in prima battuta, fino a concorrenza degli interessi attivi e dei proventi assimilati.

Voce di bilancio	Fattispecie impositiva	Trattamento fiscale
<i>segue</i>		<p>dure estere equivalenti;</p> <ul style="list-style-type: none"> sono parzialmente detassate se derivanti da concordato di risanamento, accordo di ristrutturazione dei debiti, piano attestato di risanamento e procedure estere equivalenti. <p>Occorre, quindi, operare le relative variazioni in sede di dichiarazione dei redditi.</p> <p>La disposizione in esame rimane valida anche in riferimento ai soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata.</p>
	Eccedenze di fondi rischi e oneri ⁴⁶	<p>Le eccedenze di fondi di natura finanziaria sono iscritte nella voce C.16 del Conto economico.</p> <p>Tale sopravvenienza è non imponibile.</p> <p>In sede di dichiarazione dei redditi, occorre, quindi, apportare una variazione in diminuzione.</p>
C.17 Interessi e altri oneri finanziari, con separata indicazione di quelli verso imprese controllate e collegate e verso controllanti	Interessi passivi	<p>Sono deducibili sino a concorrenza degli interessi attivi e, per l'eccedenza, nel limite del 30% del risultato operativo lordo della gestione caratteristica (art. 96 del TUIR).</p> <p>Occorre, quindi, effettuare una variazione in aumento per recuperare a tassazione l'eventuale quota non deducibile.</p> <p>È possibile riportare ai periodi d'imposta successivi, senza limitazioni di carattere temporale, sia le eccedenze non dedotte di interessi passivi, sia le eccedenze di ROL.</p> <p>La disposizione in esame rimane valida anche in riferimento ai soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata.</p>

⁴⁶ Con il termine "eccedenza di fondi" si fa riferimento alla parte dei fondi rischi e oneri precedentemente iscritti che, a seguito della sopravvenuta risoluzione o del positivo evolversi della situazione che aveva generato rischi ed incertezze, risulta eccedente e, quindi, deve essere stornata (documento OIC 31, § 46-47).

Voce di bilancio	Fattispecie impositiva	Trattamento fiscale
	Interessi passivi capitalizzati	Per i beni strumentali e i beni merce (in questo secondo caso, limitatamente agli oneri finanziari per la costruzione o ristrutturazione), gli interessi passivi capitalizzati sono inclusi nel costo fiscale del bene e non sono soggetti alle limitazioni dell'art. 96 del TUIR.
	Interessi passivi su debiti valutati secondo il criterio del costo ammortizzato	Sono deducibili per l'ammontare maturato nel periodo d'imposta. Fanno eccezione a tale principio gli interessi passivi figurativi dei finanziamenti tra soggetti legati da un rapporto di controllo, i quali non rilevano ai fini fiscali (art. 5 co. 4-bis del DM 8.6.2011) ⁴⁷ . Nel primo caso, gli interessi in esame rilevano ai fini del meccanismo del ROL ex art. 96 co. 1 del TUIR.
	Oneri derivanti dalla revisione della stima dei flussi di cassa futuri dei crediti	La voce accoglie la differenza tra (documento OIC 15, § 51): <ul style="list-style-type: none"> • il valore attuale rideterminato del credito alla data di revisione della stima dei flussi finanziari futuri; • il suo precedente valore contabile alla stessa data. Gli oneri in esame sono deducibili per l'ammontare iscritto a Conto economico. Rilevano ai fini del meccanismo del ROL ex art. 96 co. 1 del TUIR.
	Sconti finanziari passivi	Se sono già previsti alla conclusione del contratto, rientrano nella valutazione del credito secondo il criterio del costo ammortizzato.
	Interessi passivi di mora	Sono deducibili nell'esercizio in cui sono pagati (art. 109 co. 7 del TUIR). Occorre, quindi, effettuare:

⁴⁷ Ci si riferisce, qui, al caso in cui, in virtù del fatto che il finanziamento è concesso nell'ottica del rafforzamento patrimoniale della controllata, la differenza di attualizzazione è iscritta tra le riserve di patrimonio netto da parte della società beneficiaria e a incremento del costo della partecipazione da parte della società finanziatrice.

Voce di bilancio	Fattispecie impositiva	Trattamento fiscale
<i>segue</i>		<ul style="list-style-type: none"> • una variazione in diminuzione, se gli interessi sono pagati nell'esercizio, ma sono stati imputati a Conto economico nell'esercizio precedente; • una variazione in aumento, se gli interessi sono imputati a Conto economico, ma verranno pagati nell'esercizio successivo. <p>Il principio di cassa rimane valido anche in riferimento ai soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata.</p>
	Minusvalenze da cessione di partecipazioni	<p>Sono indeducibili (art. 101 del TUIR) se sussistono i requisiti indicati nell'art. 87 co. 1; sono deducibili, se tali requisiti non sussistono.</p> <p>Nel primo caso, occorre effettuare una variazione in aumento pari all'intero ammontare della minusvalenza.</p> <p>La disposizione in esame rimane valida anche in riferimento ai soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata.</p>
	Oneri di attualizzazione dei fondi per oneri	<p>I componenti di reddito derivanti dall'attualizzazione dei fondi per oneri assumono rilievo fiscale a titolo di accantonamenti (art. 9 co. 2 del DM 8.6.2011 e art. 2 co. 1 lett. b) n. 5 del DM 3.8.2017).</p>
	Commissioni su fidejussioni	<p>Se sono correlate all'acquisizione di un finanziamento, dovrebbero assumere natura di costi di transazione e, pertanto, non essere oggetto di autonoma iscrizione, ma rientrare nella valutazione del debito secondo il criterio del costo ammortizzato.</p>
	Accantonamenti di natura finanziaria	<p>I componenti di reddito in esame sono qualificati fiscalmente come accantonamenti, cui si applica la disciplina di cui all'art. 107 co. 4 del TUIR, ancorché siano classificati in voci del Conto economico diverse da B.12 e B.13 (art. 9 co. 1 del DM 8.6.2011 e art. 2 co. 1</p>

Voce di bilancio	Fattispecie impositiva	Trattamento fiscale
<i>segue</i>		lett. b) n. 5 del DM 3.8.2017). Tale accantonamento risulta indeducibile. È, quindi, necessario effettuare la relativa variazione in aumento. La disposizione in esame rimane valida anche in riferimento ai soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata.
C.17-bis Utili e perdite su cambi	Utili su cambi da valutazione	Le differenze di cambio non realizzate, derivanti dalla valutazione dei crediti e debiti in valuta estera alla fine dell'esercizio, non sono tassate (art. 110 co. 3 del TUIR). Occorre, quindi, effettuare una variazione in diminuzione per non assoggettare a tassazione tale componente. La disposizione in esame rimane valida anche in riferimento ai soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata.
	Perdite su cambi da valutazione	Le differenze di cambio non realizzate, derivanti dalla valutazione dei crediti e debiti in valuta estera alla fine dell'esercizio, non sono deducibili (art. 110 co. 3 del TUIR). Occorre, quindi, effettuare una variazione in aumento per recuperare a tassazione tale componente. La disposizione in esame rimane valida anche in riferimento ai soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata.
D) Rettifiche di valore di attività e passività finanziarie		
D.18 D.19 Rivalutazioni: a) di partecipazioni b) di immobilizzazioni finanziarie che	Svalutazioni di partecipazioni	Sono indeducibili, a prescindere dalla classificazione tra le immobilizzazioni finanziarie o nell'attivo circolante (artt. 94 e 101 del TUIR). Occorre, quindi, effettuare una variazione in aumento per recuperare a tassazione la svalutazione. Le disposizioni in esame rimangono

Voce di bilancio	Fattispecie impositiva	Trattamento fiscale
<p>non costituiscono partecipazioni</p> <p>c) di titoli iscritti all'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni</p> <p>d) di strumenti finanziari derivati</p> <p>Svalutazioni:</p> <p>a) di partecipazioni</p> <p>b) di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni</p> <p>c) di titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni</p> <p>d) di strumenti finanziari derivati</p>		<p>valide anche in riferimento ai soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata.</p>
	<p>Svalutazioni di obbligazioni</p>	<p>Sono deducibili, nei limiti degli artt. 94 co. 4 e 101 co. 2 del TUIR:</p> <ul style="list-style-type: none"> • in base ai prezzi rilevati nell'ultimo giorno dell'esercizio, o alla media dei prezzi rilevati nell'ultimo mese, per i titoli quotati iscritti tra l'attivo circolante; • in base alla media dei prezzi rilevati nell'ultimo semestre, per i titoli quotati iscritti tra le immobilizzazioni finanziarie; • in base al valore risultante dalla comparazione con il valore normale di titoli quotati aventi caratteristiche analoghe, o da altri elementi determinabili in modo oggettivo, per i titoli non quotati. <p>Occorre, quindi, effettuare una variazione in aumento per recuperare a tassa-</p>

Voce di bilancio	Fattispecie impositiva	Trattamento fiscale
<i>segue</i>		<p>zione l'eventuale quota della svalutazione non deducibile.</p> <p>Le disposizioni in esame rimangono valide anche in riferimento ai soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata.</p>
	Versamenti a copertura delle perdite a favore di partecipate	<p>Nel caso di perdita durevole di valore delle partecipazioni iscritte nelle immobilizzazioni finanziarie, è iscritto in questa voce l'accantonamento al fondo per copertura perdite, per la quota delle perdite della partecipata che eccede il valore contabile della partecipazione.</p> <p>Tale accantonamento, unitamente alla svalutazione integrale della partecipazione, è indeducibile ai sensi dell'art. 101 co. 7 del TUIR.</p> <p>Per i successivi versamenti dei soci non sussistono obblighi di variazione fiscale, poiché tali versamenti non originano componenti iscritte a Conto economico.</p>
	Partecipazioni valutate con il metodo del patrimonio netto	<p>La parte di costo di acquisto della partecipazione, eventualmente eccedente il valore corrispondente alla frazione di patrimonio netto della partecipata, non è deducibile (art. 101 co. 3 del TUIR).</p> <p>Occorre, quindi, effettuare una variazione in aumento per la predetta eccedenza di costo eventualmente iscritta a Conto economico.</p>
	Derivati non di copertura	<p>I componenti che risultano dalla valutazione dei derivati in corso alla data di chiusura dell'esercizio, imputati a Conto economico in base alla corretta applicazione dei principi contabili, concorrono alla determinazione del reddito d'impresa (art. 112 co. 2 e 3-bis del TUIR)⁴⁸.</p>

⁴⁸ Per i soggetti che redigono il bilancio in base alle disposizioni del codice civile e che rientrano nella definizione di micro impresa di cui all'art. 2435-ter c.c., è, comunque, fissato un limite massimo alla rilevanza (deducibilità) dei componenti negativi di red-

Voce di bilancio	Fattispecie impositiva	Trattamento fiscale
	Derivati di copertura	<p>I componenti derivanti da valutazione (o da realizzo) dei derivati di copertura concorrono a formare il reddito secondo le disposizioni che disciplinano i componenti derivanti da valutazione o da realizzo delle attività o passività rispettivamente coperte o di copertura, secondo il principio di simmetria valutativa (art. 112 co. 4 del TUIR).</p> <p>Occorre, quindi, apportare le relative variazioni in aumento/diminuzione in sede di dichiarazione dei redditi.</p> <p>I componenti relativi ai derivati di copertura di flussi finanziari (<i>cash flow hedge</i>) concorrono a formare il reddito:</p> <ul style="list-style-type: none"> • secondo lo stesso criterio di imputazione degli interessi, se le operazioni hanno finalità di copertura di rischi connessi a specifiche attività e passività, ovvero secondo la durata del contratto (art. 112 co. 5 del TUIR); • al momento dell'imputazione a Conto economico (art. 7 co. 3 del DM 8.6.2011; art. 2 co. 1 lett. b) n. 4 del DM 3.8.2017).
	Derivati incorporati	<p>Lo scorporo contabile, operato in bilancio in base alla corretta applicazione dei principi contabili adottati dall'impresa, degli strumenti finanziari simili alle obbligazioni, come individuati dall'art. 44 co. 2 lett. c) del TUIR, assume rilevanza fiscale (art. 5 co. 3-bis del DM 8.6.2011).</p> <p>Laddove, invece, gli strumenti finanziari presentino i requisiti per essere considerati strumenti simili alle azioni, lo scorporo contabile non assume rilevanza fiscale, con la conseguenza che, ai fini fiscali, è necessario considerare lo strumento nella sua interezza giuridica (Relazione illustrativa al DM 10.1.2018).</p>

dito derivanti dalla valutazione degli strumenti finanziari derivati (art. 112 co. 3 del TUIR).

Voce di bilancio	Fattispecie impositiva	Trattamento fiscale
20 Imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate	Imposte sul reddito	<p>La voce accoglie:</p> <ul style="list-style-type: none"> • le imposte correnti, comprensive delle sanzioni e degli interessi attinenti ad eventi dell'esercizio (es. ritardato versamento degli acconti); • le imposte di esercizi precedenti, relative iscrizioni a ruolo, avvisi di accertamento, ecc. (fondi per imposte e passività per imposte certe); • le imposte differite e anticipate. <p>Nella seconda voce occorre inserire la differenza positiva (eccedenze relative a fondi per imposte) o negativa tra l'ammontare dovuto a seguito della definizione del contenzioso rispetto al fondo accantonato in esercizi precedenti.</p>
	Deduzione 10% IRAP	<p>È deducibile una quota forfetaria (pari al 10%) dell'IRAP dovuta nel periodo sulla quota imponibile degli interessi passivi e oneri assimilati, al netto degli interessi attivi e dei proventi assimilati⁴⁹.</p> <p>L'importo deducibile è indicato quale variazione in diminuzione in sede di dichiarazione dei redditi.</p> <p>La disposizione in esame rimane valida anche in riferimento ai soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata.</p>
	Deduzione IRAP relativa al personale	<p>È deducibile dalle imposte sui redditi l'IRAP relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato, al netto delle deduzioni spettanti a norma di legge (art. 2 co. 2 del DL 201/2011).</p> <p>L'importo deducibile è indicato quale variazione in diminuzione in sede di dichiarazione dei redditi.</p> <p>La disposizione in esame rimane valida</p>

⁴⁹ Sulle modalità di calcolo della quota deducibile, si rinvia a Fornero L. "Deduzione IRAP da IRPEF/IRES - Calcolo per il 2014", *Schede di Aggiornamento*, 3, 2015, p. 495 ss.

Voce di bilancio	Fattispecie impositiva	Trattamento fiscale
<i>segue</i>		anche in riferimento ai soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata.
21 Utile (perdite) dell'esercizio		