



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI GENOVA

Riflessi fiscali conseguenti l'adozione dei nuovi principi contabili

(Il D.lgs. n. 139/2015 e la norma di coordinamento fiscale)

A cura della Commissione di Studio Imposte Dirette

INDICE

I.	La rilevanza fiscale delle nuove regole contabili	Pag. 3
II.	Il principio di derivazione rafforzata	Pag. 8
III.	Eliminazione della sezione straordinaria del Conto Economico	Pag. 19
IV.	Il criterio del costo ammortizzato	Pag. 23
V.	Componenti imputati a PN	Pag. 34
VI.	Perdite su crediti	Pag. 47
VII.	Le spese di pubblicità di anni precedenti	Pag. 52
VIII.	Modifica alla disciplina ACE connessa all'adozione nuovi OIC	Pag. 55
IX.	Rilevanza fiscale degli errori contabili	Pag. 65

I. LA RILEVANZA FISCALE DELLE NUOVE REGOLE CONTABILI



La rilevanza fiscale delle nuove regole contabili

Premessa

- ❑ Il **D.Lgs. 139/2015** (c.d. “**decreto bilanci**”), recependo la Direttiva 34/2013/UE, ha significativamente modificato la disciplina prevista dal Codice Civile in tema di redazione del bilancio, con effetto sui “bilanci relativi agli esercizi finanziari aventi inizio a partire dal 1° gennaio 2016”.

- ❑ Le novità introdotte hanno determinato riflessi:
 - Sotto il profilo civilistico
 - Sotto il profilo fiscale

- ❑ Regole contabili → presupposto iniziale nella determinazione del **reddito imponibile IRES ed IRAP**



Art. 13 bis D.L. 244/2016 - Decreto «Milleproroghe»

- ❑ Intervento legislativo che ha introdotto una disciplina di coordinamento tra le “nuove” regole civilistiche recate dal D.Lgs. 139/2015 e quelle fiscali.

PRINCIPI CARDINE

- **principio di derivazione rafforzata (Art. 83, co. 1, TUIR)**
l'imponibile fiscale è determinato apportando al risultato di esercizio derivante dal bilancio, «le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti dalle disposizioni fiscali»
- **principio di prevalenza della sostanza economica sulla forma giuridica (Art. 83, co. 1-bis, TUIR)**
i fatti aziendali sono interpretati dal punto di vista sostanziale e non più da un punto di vista giuridico-formale.

Ambito soggettivo

SOGGETTI, DIVERSI DELLA MICRO-IMPRESE DI CUI ALL'ART. 2435-TER DEL CODICE CIVILE, CHE REDIGONO IL BILANCIO IN CONFORMITÀ CON LE DISPOSIZIONI DEL CODICE CIVILE.

Micro-imprese, ex art. 2435-bis, Cod. Civ.

I soggetti che non superano – per due esercizi consecutivi – due dei seguenti limiti:

Volume Ricavi	≤	350.000
Totale Attivo	≤	175.000
N. Dipendenti	≤	5

➔ ESCLUSE

Le società che possono optare per il bilancio in forma abbreviata, ex art. 2435-bis c.c.

I soggetti che non superano – per due esercizi consecutivi – due dei seguenti limiti:

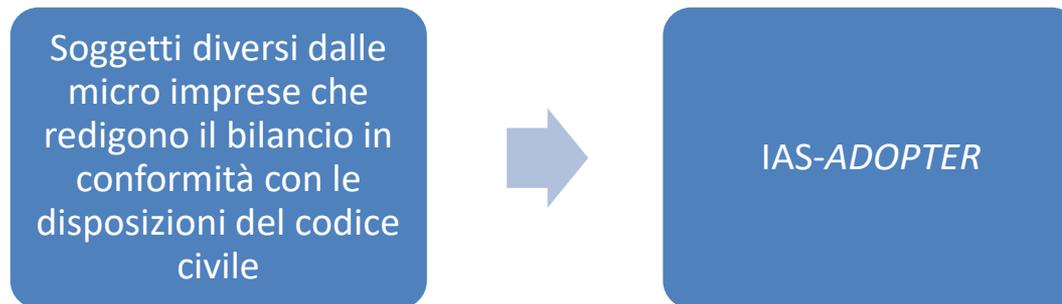
Volume Ricavi	≤	8.800.000
Totale Attivo	≤	4.400.000
N. Dipendenti	≤	50

➔ SEMPLIFICAZIONI

Quanto alle **società di persone**, la norma sembra trovare applicazione **solo in caso di società interamente partecipate da società di capitali** (cfr., art. 111-duodecies, disp. att. Cod. Civ.), restandone escluse le altre.

Ambito applicativo

- ❑ **Art. 83, co. 1, TUIR**, come novellato dall'art. 13-bis, del D.L. 244/2016, prevede, per i soggetti che adottano i principi contabili nazionali, **l'applicazione dei "criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili", anche in deroga "alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione"**, e fatte salve le disposizioni che si riferiscono alle valutazioni o che pongono limiti alla deducibilità.
- ❑ **Art. 83, co. 1-bis, TUIR** rinvia ai regolamenti di attuazione e di coordinamento delle disposizioni già previsti per i soggetti *IAS-adopter*.



II. IL PRINCIPIO DI DERIVAZIONE RAFFORZATA

L' art. 83 del TUIR – «Determinazione del reddito complessivo»

(post modifiche introdotte dall'art. 13-bis del D.L. 244/2016)

1. Il reddito complessivo è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta, le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni della presente sezione. In caso di attività che fruiscono di regimi di parziale o totale detassazione del reddito, le relative perdite fiscali assumono rilevanza nella stessa misura in cui assumerebbero rilevanza i risultati positivi. Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 luglio 2002, anche nella formulazione derivante dalla procedura prevista dall'articolo 4, comma 7-ter, del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38, **e per i soggetti, diversi dalle micro-imprese di cui all'articolo 2435 ter del codice civile, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile, valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti da detti principi contabili.**

1 bis. Ai fini del comma 1, ai soggetti, diversi dalle micro-imprese di cui all'articolo 2435-ter del codice civile, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile, si applicano in quanto compatibili, le disposizioni emanate in attuazione del comma 60 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244, e del comma 7 quater dell'articolo 4 del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38.»

Il principio di derivazione rafforzata

Le disposizioni attuative: il D.M. 3 agosto 2017

- ❑ Con il D.M. 3.8.2017 è stata data attuazione all'art. 13-bis del D.L. 244/2016 convertito e sono state recepite a livello fiscale le novità introdotte dal D.Lgs. 139/2015.

ART.	INTERVENTO	FATTISPECIE INTERESSATE
Art.1	Modifica il DM 8.6.2011 con lo scopo di chiarire la rilevanza fiscale di determinate rilevazioni contabili in capo ai soggetti IAS	<ul style="list-style-type: none">✓ Componenti di reddito imputati a OCI✓ Strumenti finanziari✓ Operazioni di copertura
Art.2	Individua le disposizioni del DM 1.4.2009 n. 48 e del DM 8.6.2011, dettate per i soggetti IAS, che risultano compatibili ovvero trovano applicazione anche in riferimento ai soggetti, diversi dalle micro imprese, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile	<ul style="list-style-type: none">Principio di derivazione rafforzata✓ Componenti di reddito imputati a patrimonio✓ Prima iscrizione di crediti✓ Operazioni tra soggetti che adottano principi contabili differenti✓ Componenti di reddito imputati a patrimonio o a OCI✓ Classificazione degli immobili✓ Strumenti finanziari✓ Operazioni di copertura
Art.3	Contiene una clausola di salvaguardia, che fa salvi eventuali comportamenti adottati in modo non coerente con le disposizioni contenute nel decreto	

Principi cardine

- ❑ Riconoscimento fiscale delle qualificazioni di bilancio ispirate al principio della prevalenza della sostanza sulla forma, così come declinate dagli OIC.
- ❑ Deroga alle regole di competenza fiscale di cui all'art. 109 c. 1 e 2 del TUIR, che, nell'assunzione dei costi e dei ricavi, fanno prevalentemente riferimento alle condizioni di certezza e oggettiva determinabilità dei componenti reddituali e alle risultanze giuridico-formali (risultanze negoziali e acquisizione/passaggio della proprietà o di altri diritti reali sui beni).
- ❑ Limitazioni al principio di derivazione rafforzata: rimangono applicabili quelle disposizioni che limitano il riconoscimento fiscale di alcune poste nonché quelle che, per motivi di carattere fiscale, derogano al bilancio, in quanto estranee alla nozione di qualificazione, imputazione temporale e classificazione.

I criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio

DEFINIZIONE	DESCRIZIONE
QUALIFICAZIONE	<ul style="list-style-type: none">✓ Individuare lo schema giuridico-formale cui ricondurre la specifica operazione in base alla rappresentazione in bilancio;✓ Individuare se l'operazione genera dei flussi reddituali o patrimoniali;✓ Individuare se l'operazione non sia rappresentata nel bilancio IAS/OIC, ma possa considerarsi fiscalmente realizzata o meno sotto il profilo giuridico-formale.
CLASSIFICAZIONE	<ul style="list-style-type: none">✓ Individuare la specifica tipologia di provento/onere o elemento dell'attivo/passivo di ciascuna operazione come qualificata nella rappresentazione IAS/OIC.
IMPUTAZIONE TEMPORALE	<ul style="list-style-type: none">✓ Individuare la maturazione economica che potrebbe essere diversa da quella giuridico-formale;✓ Individuare il periodo di imposta in cui i componenti reddituali fiscalmente rilevanti concorrono a formare la base imponibile.

NB: la Circ. 7/E 2011 (§ 3.1) ha precisato, in riferimento ai soggetti IAS, che la rilevanza fiscale dei criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione adottati in bilancio presuppone che i principi contabili di riferimento siano stati correttamente applicati. Nel caso in cui emerga che la rappresentazione contabile dei fatti di gestione adottata in bilancio non sia conforme a quella prevista dai principi contabili (tenendo conto dei dati e delle informazioni disponibili al momento della redazione del bilancio), l'Amministrazione Finanziaria determina l'imponibile applicando i corretti criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili.

La deroga alle regole di competenza fiscale: gli impatti delle nuove regole

❑ Disapplicazione delle regole di competenza fiscale per le operazioni ordinarie

- L'esercizio di competenza fiscale dei proventi/oneri è quello in cui il componente reddituale viene iscritto in bilancio secondo corrette regole contabili.
- Nella maggior parte dei casi il criterio di competenza «civilistica» coincide con quello di competenza «fiscale» ex art. 109 c. 2 TUIR che il D.M. 3 agosto 2017 prevede di disapplicare. Secondo l'OIC 15 infatti: - le cessioni di beni sono rilevate nell'esercizio in cui si verifica il passaggio «sostanziale» della proprietà da individuarsi nella data del trasferimento dei rischi e dei benefici. Salvo che in presenza di difformi condizioni contrattuali, tale momento tende a coincidere con la consegna/spedizione dei beni e con la stipula del contratto nel caso di cessioni di immobili, partecipazioni e aziende; - le prestazioni di servizi sono rilevate nell'esercizio in cui sono ultimate.

❑ Disapplicazione dei requisiti di certezza e determinabilità

- La disapplicazione in esame comporta che la certezza nell'esistenza e la determinabilità oggettiva dell'importo debbano essere riscontrati sulla base dei criteri fissati dai principi contabili adottati dall'impresa (IAS o OIC a seconda dei casi) e non in funzione di quelli giuridico-formali previsti dall'art. 109 TUIR.
- Secondo l'OIC 15 (par. 30) e l'OIC 19 (par. 39) l'iscrizione in bilancio deve avvenire quando sorge una obbligazione di terzi verso la società (proventi) o una obbligazione della società verso terzi (oneri), concetti che rimandano essenzialmente ai due requisiti fiscali ora disapplicati.

La deroga alle regole di competenza fiscale: gli impatti delle nuove regole

❑ I fatti accaduti dopo la chiusura dell'esercizio

- Si consideri il seguente esempio: contenzioso giudiziario in corso nel 2017 a seguito dell'interruzione di un rapporto di agenzia in relazione al quale l'ex agente ha richiesto una indennità aggiuntiva rispetto a quella ritenuta corretta dalla società mandante. Nel mese di febbraio 2018, il contenzioso si definisce per effetto del deposito della sentenza della Corte d'Appello e l'importo riconosciuto all'ex agente (certo e determinabile in base alla sentenza) viene rilevato nei costi e nei debiti del bilancio 2017. Prima del D.M. 3 agosto 2017, l'orientamento dell'Amministrazione, confermato dalla prevalente dottrina, era quello di dedurre questi costi solo nell'anno successivo a quella di imputazione a bilancio (ovvero nel 2018 in quanto è in tale momento che il requisito di certezza e quello di determinabilità oggettiva viene ad esistenza). Con la disapplicazione dell'art. 109, c.1, TUIR e più in generale con il principio di derivazione rafforzata la deduzione si effettua già nella dichiarazione relativa al bilancio in cui il costo viene imputato per competenza (2017).

❑ La disciplina dei costi incerti e la deduzione degli accantonamenti

- Si considerano fiscalmente accantonamenti (e quindi indeducibili salvo le disposizioni di cui all'art. 107 TUIR) gli oneri iscritti in contropartita di passività incerti nell'*an* e nel *quantum* che presentano i requisiti dell'OIC 31, ancorché disciplinati da un principio contabile differente.
- Si considerano inoltre accantonamenti gli oneri derivanti dall'attualizzazione delle passività di cui sopra.
- La disposizione, come chiarito dalla relazione al D.M., serve ad impedire che oneri non dotati del requisito di certezza (per la scadenza o l'ammontare) siano dedotti in forza del principio di derivazione rafforzata laddove, come previsto per diverse casistiche dall'OIC 12, essi vengano contabilizzati per natura, non già tra gli "accantonamenti", ma tra gli ordinari costi della produzione (voci B.6, B.7, B.9, ecc.) o tra gli oneri finanziari.

Il principio di derivazione rafforzata

Limitazioni al principio di derivazione rafforzata

- Nella seguente tabella sono riportate le principali disposizioni fiscali che si applicano a prescindere dai criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione adottati in bilancio

Art. TUIR	Componenti di reddito	Trattamento fiscale
86 – 87	Plusvalenze patrimoniali e plusvalenze esenti	Frazionamento della tassazione e eventuale esenzione
88	Contributi in c/capitale	Principio di cassa e ripartizione temporale in 5 esercizi
89	Dividendi	Principio di cassa
95 co. 5	Compensi Amministratori	Principio di cassa
96	Interessi Passivi	Si applicano i limiti fiscali (Test del ROL)
99	Oneri fiscali e contributivi	Principio di cassa
100	Oneri di utilità sociale	Si applicano le limitazioni della deducibilità previsti dalla norma
101 c. 5	Perdite su crediti	Si applicano i requisiti di deducibilità richiesti dalla norma

Limitazioni al principio di derivazione rafforzata

Art. TUIR	Componenti di reddito	Trattamento fiscale
102 e 102-bis	Ammortamento dei beni materiali	<ul style="list-style-type: none">• Resta ferma la deducibilità delle quote di ammortamento nella misura prevista dal legislatore fiscale• Le quote di ammortamento deducibili sono esclusivamente• quelle riferite ai beni strumentali• Si applica il criterio forfetario previsto per lo scorporo del valore dei terreni su cui insistono fabbricati
102 c.6	Spese di manutenzione	Si applicano i limiti di deducibilità previsti dalla norma
102 c.7	Leasing	Si applicano i limiti di deducibilità previsti dalla norma
103	Ammortamento beni immateriali	Si applica la deducibilità delle quote di ammortamento nella misura prevista dal legislatore fiscale
105	Accantonamenti di quiescenza e previdenza	Si applicano le disposizioni previste dalla norma fiscale
106	Svalutazione dei crediti e accantonamenti per rischi su crediti	Si applicano i limiti di deducibilità previsti dalla norma

Il principio di derivazione rafforzata

Limitazioni al principio di derivazione rafforzata

Art. TUIR	Componenti di reddito	Trattamento fiscale
107	Accantonamenti	Si applica il divieto di deduzioni per accantonamenti diversi da quelli espressamente individuati dalle norme del TUIR
108	Spese di rappresentanza	Si applicano i limiti alla deducibilità previsti dalla norma fiscale
109 c.5	Spese alberghiere e di ristorazione	Si applicano i limiti alla deducibilità previsti dalla norma fiscale
109 c.5	Principio di inerenza	Si applicano il principio di inerenza e le disposizioni che non consentono o limitano la deduzione delle spese generali
109 c.7	Interessi di mora	Principio di cassa
110 c.7	Prezzi di trasferimento	Si applicano le disposizioni in materia di prezzi di trasferimento

Rapporti tra soggetti OIC-adopter e soggetti non OIC-adopter

- ❑ Divieto di doppia tassazione o doppia deduzione
 - Il riconoscimento ai fini fiscali dei criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio (principio di derivazione rafforzata) adottati in base alla corretta applicazione dei principi contabili non determina, in ogni caso, in capo al medesimo soggetto passivo d'imposta:
 - doppia deduzione o nessuna deduzione di componenti negativi;
 - doppia tassazione o nessuna tassazione di componenti positivi.
- ❑ Sono accettati i fenomeni elencati nel caso essi derivino da asimmetrie originate da operazioni tra soggetti che adottano regole e rappresentazioni contabili diverse (Nuovi OIC, Microimprese, IAS-adopter) o tra soggetti che pur adottano i medesimi principi contabili, rappresentano a bilancio in maniera diversa la stessa operazione. (**Non necessaria simmetria**)
- ❑ Fanno eccezione a tale regola generale alcuni istituti di carattere fiscale che, per le loro caratteristiche, impongono un identico trattamento per tutti i partecipanti, indipendentemente dai criteri contabili adottati, quali:
 - il trasferimento dei titoli partecipativi [rileva la nozione giuridica di realizzo]
 - l'imputazione delle ritenute e dei crediti d'imposta [va riferita al soggetto titolare del rapporto giuridico, anche se non rileva il reddito su cui tali prelievi risultano applicati]
 - i pronti contro termine su titoli [si applica in ogni caso l'art. 89 c.6 TUIR]

III. ELIMINAZIONE DELLE SEZIONE STRAORDINARIA DEL CONTO ECONOMICO

Aspetti contabili

- ❑ Una delle principali novità recate dal D.Lgs. 139/2015 riguarda lo schema di conto economico dal quale è stata eliminata la sezione straordinaria (come nei bilanci dei soggetti *IAS-adopter*).
- ❑ Tale novità ha comportato la necessità di «riallocare» le voci prima comprese nella sezione straordinaria nelle altre voci di conto economico, in dettaglio:
 - **UTILI/PERDITE DERIVANTI DA OPERAZIONI STRAORDINARIE:** gli utili/perdite da dismissioni cespiti o di rami d'azienda, le plus/minusvalenze da conferimenti di aziende (o di rami) confluiscono nelle voci A5 o B14.
 - **CLASSIFICAZIONE PER NATURA:** le componenti di **costo**, diverse dalle precedenti, che prima alimentavano la sezione straordinaria, sono classificate sulla base della loro natura. Trattasi di:
 - Oneri di ristrutturazioni aziendali;
 - Plus/minusvalenze da svalutazioni/rivalutazioni di natura straordinaria;
 - Furti e ammanchi di beni di natura straordinaria che possono interessare diverse voci (cespiti/disponibilità liquide/beni di magazzino);
 - Perdite o danneggiamenti di beni a seguito di eventi naturali straordinari come alluvioni, terremoti, incendi, inondazioni o altro;
 - Oneri da cause e controversie di natura straordinaria non pertinenti alla normale gestione d'impresa (l'OIC 12 fa l'esempio di cause di controversie relative ad immobili civili ceduti, a rami di azienda ceduti, a ristrutturazioni e riconversione aziendali o ad operazioni sociali straordinarie come fusioni o scissioni).

Con riferimento alle componenti di ricavo l'OIC 12 ha mantenuto la distinzione tra gestione caratteristica (se di natura non finanziaria - voci da A1 a A4) e gestione accessoria (A5).
- **COMPONENTI DI NATURA FINANZIARIA:** i costi e i ricavi di natura finanziaria prima rilevati nella sezione straordinaria «migrano» nelle apposite voci delle sezioni C) e D) del conto economico.
- **IMPOSTE RELATIVE AD ESERCIZI PRECEDENTI:** l'OIC 12 prevede un regime differenziato a seconda della natura dell'imposta.
 - Gli oneri per imposte dirette relative agli esercizi precedenti, incrementati dai relativi oneri per sanzioni e interessi, nonché le componenti reddituali derivanti dalla definizione di un contenzioso, confluiranno nella voce E20 «Imposte sul reddito dell'esercizio correnti, differite e anticipate»;
 - Gli oneri per imposte indirette relative agli esercizi precedenti, incrementati da sanzioni e interessi, e le perdite derivanti da un contenzioso confluiranno nella voce B14. L'eventuale componente positiva derivante dalla definizione di un contenzioso è classificata nella voce A5.

Riflessi fiscali

- ❑ Dal punto di vista fiscale la soppressione della sezione straordinaria del conto economico esplica maggiori effetti ai fini **IRAP** in quanto, come disciplinato dall'art. 5 del D.Lgs. 446 del 1997, la base imponibile risulta dalla differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) dell'art. 2424 c.c. (principio della c.d. «**presa diretta**» dal bilancio): possono esservi pertanto componenti positive e negative prima imputate nella sezione straordinaria del bilancio, che a seguito della riclassificazione nella parte ordinaria diventano rilevanti ai fini IRAP.
- ❑ L'effetto di tale modifica risulta tuttavia «mitigato» dal c.d. «**principio di correlazione**» secondo il quale ai fini IRAP concorrono alla formazione della base imponibile le componenti positive e negative classificabili in voci diverse da quelle ordinarie del conto economico laddove correlate a componenti rilevanti ai fini IRAP in periodi di imposta precedenti o successivi, essendo quindi ininfluyente la loro classificazione in bilancio (si pensi ad esempio ai casi dei resi e degli sconti riferiti a vendite di merci di precedenti esercizi (voce E21) o delle rivalutazioni di carattere straordinario del magazzino conseguenti al mutamento del criterio di valutazione in precedenza (voce E20)). L'Agenzia delle Entrate nelle Ris. 251 E/2007 e 294 E/2007 aveva esteso l'applicazione di tale principio anche ai componenti di natura straordinaria rilevati nello stesso esercizio di rilevazione dei costi o ricavi che concorrono alla formazione del valore della produzione (nel caso analizzato si trattava di indennizzi assicurativi a seguito di eventi calamitosi ritenuti rilevanti ai fini IRAP in quanto riferiti a giacenze di magazzino che erano andate distrutte).
- ❑ Rimangono escluse dalla base imponibile IRAP, per espressa previsione normativa, le componenti positive e negative di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda.

Riflessi fiscali

- ❑ Ai fini **IRES** la «riallocazione» delle componenti della sezione straordinaria può assumere rilevanza laddove vi siano previsioni dell'ordinamento tributario che richiama voci specifiche del conto economico la cui composizione è influenzata da tale «riallocazione».
- ❑ E' il caso ad esempio:
 - della disciplina che regola la deduzione degli interessi passivi per quanto riguarda la determinazione del ROL (previa sterilizzazione delle componenti positive e negative di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda, come previsto nella nuova formulazione dell'art. 96 TUIR);
 - della disciplina delle società di comodo di cui all'art. 30 della L.724 del 1994;
 - della verifica del limite di deducibilità delle spese di rappresentanza di cui all'art. 108 c.3 TUIR (sebbene la norma faccia genericamente riferimento ai ricavi della gestione caratteristica);
 - del test di vitalità economica cui è subordinata la possibilità del riporto delle perdite fiscali, delle eccedenze di interessi passivi e di ACE nelle operazioni di fusione, scissione e trasferimenti delle partecipazioni di controllo di cui agli artt. 172 (anche in questo caso la norma fa genericamente riferimento ai ricavi della gestione caratteristica), 173 e 84 TUIR.
- ❑ Il legislatore è intervenuto (art. 13-bis c.4 D.L. 244/2016) prevedendo quanto segue: *«il riferimento contenuto nelle norme vigenti di natura fiscale ai componenti positivi o negativi di cui alle lettere A) e B) dell'articolo 2425 del codice civile va inteso come riferito ai medesimi componenti assunti al netto dei componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda»*. Tale norma intende neutralizzare la confluenza delle voci (ex) straordinarie nelle voci dell'area operativa tutte le volte in cui una norma dell'ordinamento tributario richiama le predetti voci di conto economico. Tale neutralizzazione non è generale ma riguarda esclusivamente le componenti derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda, coerentemente con le indicazioni fornite in materia di IRAP e determinazione del ROL.

IV. IL CRITERIO DEL COSTO AMMORTIZZATO

Definizione in base agli IAS...

IAS 39 PAR.15-19:

IL COSTO AMMORTIZZATO È IL VALORE A CUI UN'ATTIVITÀ O PASSIVITÀ FINANZIARIA È STATA VALUTATA AL MOMENTO DELLA RILEVAZIONE INIZIALE, AL NETTO DEI RIMBORSI DI CAPITALE, AUMENTATO O DIMINUITO DELL'AMMORTAMENTO CUMULATO UTILIZZANDO IL CRITERIO DELL'INTERESSE EFFETTIVO SU QUALSIASI DIFFERENZA TRA IL VALORE INIZIALE E QUELLO A SCADENZA E DEDOTTA QUALSIASI RIDUZIONE A SEGUITO DI UNA RIDUZIONE DI VALORE O DI IRRECUPERABILITÀ

...come è stato recepito nel nostro ordinamento

- D.Lgs.139/2015 art.6 co 8 lett.a)**: Introduce il Costo Ammortizzato;
- Art.2426 c.c. n.8)**: i crediti e i debiti sono rilevati in bilancio secondo il criterio del costo ammortizzato, tenendo conto del fattore temporale;
- Art.2426 c.c. n.1)**: i titoli sono rilevati al costo ammortizzato, ove applicabile.

ESIMENTI

- Art.2435 bis c.c. n.7bis)** le società che redigono il bilancio abbreviato possono non utilizzare il costo ammortizzato;
- Art.2435 ter c.c. Co 2** le microimprese utilizzano i criteri di valutazione ex art.2435 bis c.c.;
- OIC 15 par.33** il criterio del costo ammortizzato non può essere usato se gli effetti sono irrilevanti. Generalmente sono irrilevanti se i crediti sono a breve termine (entro i 12 mesi).

Differenze con metodo precedente

- ❑ Si deve tener conto dell'effetto temporale. I crediti e i debiti, aventi scadenza superiore a 12 mesi, sono assoggettati al processo di attualizzazione, nel caso in cui non maturano interessi espliciti oppure l'incasso/pagamento degli interessi espliciti sia significativamente al di sotto dei tassi di mercato;
- ❑ Gli eventuali costi di transazione (spese istruttoria, oneri perizia ecc.) devono essere ricompresi nel calcolo del costo ammortizzato, con l'utilizzo dell'interesse effettivo.

Criteri da seguire

- Usare un tasso di interesse che attualizza esattamente tutti i pagamenti/incassi, compresi i costi di transazione, nella vita dello strumento;
- Calcolare il TIR che uguaglia il valore attuale dei flussi in entrata/uscita scanditi per i diversi anni;
- Inviare a Conto Economico gli interessi pagati/incassati come componente finanziario;
- Eventuali svalutazioni fanno diminuire il valore del titolo/credito;
- Non vanno considerati i crediti/debiti a breve termine.

Il criterio del costo ammortizzato

Esempio

- ❑ Concesso un prestito di 100.000 euro a 5 anni, con tasso del 5% e capitale rimborsato a scadenza. Interessi incassati ogni anno. Valore di emissione del prestito pari al 99%.

ANNO	COSTO AMMORT.	CEDOLA	SCARTO	INT.TOTALI
0	99.000,00			
1	99.180,14	5.000,00	180,14	5.180,14
2	99.369,70	5.000,00	189,56	5.189,56
3	99.569,18	5.000,00	199,48	5.199,48
4	99.779,10	5.000,00	209,92	5.209,92
5	100.000,00	5.000,00	220,90	5.220,90
TOTALE			1.000,00	26.000,00

TIR 5,232461%

Il criterio del costo ammortizzato

Esempio

1)	Prestiti @ Banca	99.000	concessione prestito
2)	Banca @ interessi attivi	5.000,00	incasso interessi
	Prestiti @ interessi attivi	180,14	scarto emissione
3)	Banca @ interessi attivi	5.000,00	incasso interessi
	Prestiti a interessi attivi	189,56	scarto emissione
...			
5)	Banca	55.000	rimborso prestito
	@ interessi attivi	5.000	
	@ prestito	50.000	

Disciplina fiscale

- ❑ Il D.L. 244/2016 (Milleproroghe) ha previsto delle norme di coordinamento tra la disciplina fiscale e le disposizioni civilistiche introdotte dal D.Lgs. n.139/2015, così da evitare la gestione del “doppio binario civilistico – fiscale”.
- ❑ La modifica, così introdotta, estende il principio della derivazione rafforzata, già prevista per i soggetti *IAS-adopter*, anche nei bilanci redatti secondo i principi del codice civile, mediante la modifica dell'articolo 83 TUIR
- ❑ Si riconoscono, quindi, anche ai fini fiscali, le regole di qualificazione, classificazione e imputazione temporale, previste dai principi contabili nazionali.

Comunicazione Agenzia Entrate

- In caso di totale o parziale mutamento dei criteri di valutazione adottati nei precedenti esercizi, il contribuente deve darne comunicazione all'Agenzia delle Entrate (**art.110 co. 6 TUIR**)

- Modalità di comunicazione:
 - nella dichiarazione dei redditi
 - in apposito allegato

- Approfondimenti:
 - Non essendo più consentito allegare documenti alla dichiarazione dei redditi (art.3 e 5 DPR 600/73), si ritiene che il contribuente possa comunicare direttamente all'Agenzia;
 - La comunicazione non può essere sostituita dalla semplice indicazione in nota integrativa (C.M.27/5/1994 n.73/E p.3.5);
 - Si ritiene che la comunicazione abbia mero carattere informativo, non essendo facoltà dell'Agenzia delle Entrate di eccepire alcun divieto.

Finanziamento Soci

- ❑ Disciplina particolare si ha nel caso in cui il finanziamento alla società venga effettuato direttamente da un socio.

ESEMPIO: finanziamento di 100.000, infruttifero, durata 5 anni (TIR 2,129569%).

- All'atto di ricezione del finanziamento:

Banca	100.000
@ Finanz.soci	90.000
@Riserva del Netto	10.000

- Anni successivi:

1)	Interessi Passivi @ Finanz.soci	1.916,61
2)	Interessi Passivi @ Finanz.soci	1.957,43

...

5)	Finanz.soci @ Banca	100.000
----	---------------------	---------

La voce di Patrimonio netto rilevata inizialmente, rimane anche in seguito all'estinzione del finanziamento.

Finanziamento Soci

Per la società socia che ha concesso il finanziamento:

- All'atto di erogazione del finanziamento:

Crediti vs Alfa	90.000
Partecipazioni in Alfa	10.000
@ Banca	100.000
- Anni successivi:
 - 1) Crediti vs Alfa @ interessi attivi 1.916,61
 - 2) Crediti vs Alfa @ interessi attivi 1.957,43
 - ...
 - 5) Banca @ Crediti vs Alfa 100.000

La voce di aumento di valore della partecipazione, rilevata inizialmente, rimane anche in seguito all'estinzione del finanziamento.

V. COMPONENTI IMPUTATI A PN

Le fonti

- DM 1.4.2009 n°48 – art.2 co.2
- DM 3.8.2017 – art. 2 co.1 lett. a) n. 1)
- DL 244/2016 – art.13 bis co.2 lett d)
- DM 8.6.2011 – art. 2 co. 1

DM 1.4.2009 n°48 – art.2 co.2

«Concorrono comunque alla formazione del reddito imponibile i componenti positivi e negativi, fiscalmente rilevanti ai sensi delle disposizioni del TUIR, imputati direttamente a patrimonio per effetto dell'applicazione dei principi contabili internazionali.

Resta altresì ferma l'applicazione delle disposizioni di cui all'art.109 co. 3 con riferimento ai componenti da imputarsi a CE ovvero a patrimonio e co. 4 lett. b) ultimo periodo del TUIR.

Art. 109 co. 3 TUIR

«i ricavi, gli altri proventi di ogni genere e le rimanenze concorrono a formare il reddito anche se non risultano imputati a conto economico.»

Art. 109 co. 4 lett. b) ultimo periodo TUIR

«Le spese e gli oneri specificamente afferenti i ricavi e gli altri proventi, che pur non risultando imputati a conto economico concorrono a formare il reddito, sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui risultano da elementi certi e precisi»

DM 3.8.2017 – art. 2 co.1 lett. a) n. 1

- ❑ Il Provvedimento stabilisce l'applicabilità – tra l'altro – delle citate norme del c.d. Decreto IAS (DM 48/2009 citato) ai «*soggetti che redigono il bilancio in base al codice civile, diversi dalle micro imprese di cui all'art. 2435 ter*» (soggetti OIC-adopter);
- ❑ L'art. 2 co. 1 lett. a) n.1 del DM 3.8.2017 estende l'applicazione dei criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dagli IAS per i soggetti OIC-adopter.

DL 244/2016 – art.13 bis co.2 lett d)

- ❑ Viene modificato art. 109 co. 4 Tuir, che oggi dispone che « *le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati al conto economico relativo all'esercizio di competenza.*
- ❑ *Si considerano imputati a conto economico i componenti imputati direttamente a patrimonio per effetto dei principi contabili adottati dall'impresa*»
- ❑ La disposizione consente il rispetto della previa imputazione a conto economico dei componenti negativi anche agli OIC-adopter, con riferimento a quei componenti di reddito (es. derivanti da errori contabili) che non transitano più a CE.

DM 8.6.2011 – art. 2 co. 1

- ❑ I componenti di natura reddituale, fiscalmente rilevanti a norma delle disposizioni TUIR, imputati direttamente a OCI (*other comprehensive income – OCI*) concorrono alla formazione del reddito imponibile.

IAS 1, par. 81: il Prospetto di conto economico si compone di due parti:

- un prospetto (CE separato) che mostra componenti dell'utile (perdita di esercizio);
- Un secondo prospetto che mostra le altre componenti di conto economico complessivo, cioè le voci di ricavo e costo (incluse le rettifiche da riclassificazione, che non sono rilevate nell'utile (perdita) di esercizio, come richiesto o consentito dagli altri IFRS.

Componenti rilevanti al momento di imputazione a CE

- ❑ Nel caso in cui una disposizione TUIR preveda espressamente la rilevanza fiscale del componente al momento dell'imputazione a CE, l'imputazione a OCI è temporaneamente irrilevante (Relazione illustrativa DM 8.6.2011)

Es: maggiori/minori valori relativi a titoli obbligazionari immobilizzati (beni di cui all'art. 85 co.1 lett. e) TUIR, considerate imm.ni finanziarie a norma del co 3-bis. Stessa norma, per i quali art. 110 co. 1-bis prevede la rilevanza solo al momento della imputazione a CE.

In tal caso, l'imputazione a OIC della riserva *available for sale (AFS)* non assume rilevanza sino a riclassificazione della stessa a CE.

Componenti mai imputati a Conto Economico

- ❑ DM 3.8.2017, art. 1 co 1 lett. a) n. 1) stabilisce che per i componenti reddituali, fiscalmente rilevanti a norma delle disposizioni del TUIR, imputati direttamente a patrimonio o al OCI, *«per i quali non è mai prevista l'imputazione a conto economico, la rilevanza fiscale è stabilita secondo le disposizioni applicabili ai componenti imputati a conto economico aventi la stessa natura»*
- ❑ Per individuare il corretto regime fiscali a fini IRES (ma anche Irap) di un certo componente di reddito, non imputato a CE per effetto di applicazione IAS/IFRS, è necessario indagarne la natura.
- ❑ Deve essere analizzato lo IAS di riferimento e, nel caso non vi siano informazioni, è possibile fare riferimento al principio nazionale corrispondente (come previsto da IAS 8).

IRAP

- ❑ I componenti fiscalmente rilevanti a norma del Decreto IRAP, imputati a PN o al Prospetto OCI, concorrono alla formazione dell'imponibile IRAP al momento dell'imputazione a CE (art. 2 co.2 DM 8.6.2011).
- ❑ *«Se per tali componenti non è mai prevista l'imputazione a conto economico, la rilevanza a fini IRAP è stabilita secondo le disposizioni applicabili ai componenti imputati a conto economico aventi la stessa natura»* (DM 3.8.2017. – art. 1 co.1 lett a) n.2)
- ❑ La disposizione si applica anche ai soggetti, diversi dalle micro imprese, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni CC.

ES: differenze di valore da variazioni criterio di valutazione delle rimanenze che vanno imputate a PN e mai transitano da CE (OIC 29)

IN SINTESI

- ❑ Con l'adozione dei nuovi OIC è stato aumentato il numero delle componenti che non transitano a conto economico ma vengono direttamente imputate a patrimonio netto; il Legislatore ha pertanto modificato l'art. 109 comma 4 TUIR per garantire la deducibilità di quelle componenti di reddito imputate direttamente a PN per effetto dei nuovi principi contabili, in modo analogo a quanto già previsto per i soggetti IAS-*adopter*.
- ❑ Introdotta espressa deroga al principio di previa imputazione a CE che si considera comunque soddisfatto qualora le componenti fiscalmente rilevanti vengano imputate direttamente a PN

ESEMPI

- ❑ **CORREZIONE DI ERRORI CONTABILI RILEVANTI:** presentazione di dichiarazioni integrative relative all'annualità cui si riferisce l'errore; rilevazione contabile della rettifica del saldo di apertura delle poste di PN dell'esercizio in cui emerge l'errore. La deducibilità del costo è ammessa anche se il costo non è mai stato imputato a conto economico

- ❑ **VARIAZIONE CRITERIO DI VALUTAZIONE DELLE ATTIVITA' (es RIMANENZE):** gli effetti della variazione sono portati ad incremento o riduzione delle riserve di PN a inizio esercizio; in caso di effetto negativo, la componente è deducibile dal reddito di impresa

- ❑ **STRUMENTI SIMILARI ALLE OBBLIGAZIONI:** le remunerazioni di tali strumenti hanno natura fiscale di interessi passivi; tali strumenti vengono però qualificati in bilancio alla stregua delle azioni e le remunerazioni sono iscritte a riduzione del patrimonio netto.

Componenti imputati a PN

NB: l'estensione del principio di preventiva imputazione a conto economico alle componenti imputate direttamente a patrimonio netto è stata applicata anche in fase transitoria di prima adozione dei nuovi principi contabili nazionali (art. 13 bis comma 7 lett a) DL 244/2016). E' il caso delle *spese di ricerca e pubblicità*: il costo residuo continua ad essere ammortizzato a fini fiscali anche se lo storno del valore residuo non ha trovato riscontro in componenti negative di conto economico.

NB2: esistono deroghe espresse a tassazione o deduzione delle somme iscritte direttamente a PN; l'art. 5 comma 4bis DM 8 giugno 2011 prevede che per i *finanziamenti infruttiferi tra società legate da rapporto di controllo*, la differenza di attualizzazione assume rilevanza fiscale solo se iscritta a conto economico.

VI. PERDITE SU CREDITI



Perdite su crediti

- Secondo quanto previsto dall'OIC 29, nel caso in cui sia manifesta la difficoltà di incasso totale o parziale di credito (anche dopo la chiusura dell'esercizio) ma prima della redazione del bilancio di esercizio, appare necessario recepire in bilancio una *svalutazione* del credito (non c'è certezza giuridica del mancato incasso) per ricondurlo al presumibile valore di realizzo.
- L'applicazione della *derivazione rafforzata* ex art. 83 TUIR configura un differente criterio di imputazione temporale della posta?**
- L'interrogativo nasce dall'art. 2 comma 1 DM 48/2009 che prevede non applicazione dell'art. 109 commi 1 e 2, nei quali è anche prevista *l'esistenza certa e l'oggettiva determinabilità* dei componenti di reddito nell'esercizio di competenza.
- Quest'impostazione confliggerebbe tuttavia con l'art. 101 TUIR.

Art. 101 co. 5 TUIR

- ❑ Il debitore si considera assoggettato alla procedura concorsuale solo *alla data della sentenza dichiarativa del fallimento*.
- ❑ Sino ad allora la deduzione della perdita su crediti fiscale (appostata a CE tra le svalutazioni) potrà essere riconosciuta a condizione che si dimostri esistenza di *elementi certi e precisi* (es: comunicazione del legale che attesti l'anti economicità dell'avvio di una procedura di recupero del credito).

ESEMPIO

- La società Alfa S.r.l., alla data del 31 dicembre 2017, vanta un credito di kEuro 100 nei confronti della società Beta S.r.l., la quale viene dichiarata fallita in data 20 gennaio 2018.

31.12.2017

Sval. crediti (B10d CE)	@	Fondo sval. Crediti tassato	100	100
ril. svalutazione credito Beta Srl				

31.12.2017

Imposte anticipate (CII 5-ter) SP	@	imposte anticipate (20 CE)	24	24
ril. Imposte anticipate sval. credito Beta Srl				

- In assenza di altri elementi certi e precisi, la svalutazione non potrà essere dedotta dal reddito del periodo d'imposta 2017 con variazione in aumento in RF del modello Redditi SC 2018.

Perdite su crediti

.. segue

- Nel periodo d'imposta 2018, in assenza di fondo svalutazione fiscalmente riconosciuto, si procederà a riduzione del valore del credito con utilizzo del fondo ed al riassorbimento delle imposte anticipate stanziare nell'esercizio precedente:

20.01.2018

Fondo svalutazione @ Crediti verso Beta Srl 100 100

Crediti tassato

ril. ripristino valore credito verso Beta Srl

Imposte anticipate (20 CE) @ Imposte anticipate (CII 5-ter) SP 24 24

ril. riass. imposte anticipate sval credito Beta Srl

- Nella determinazione del reddito d'impresa del 2018, si procederà ad una variazione in diminuzione (RF modello Redditi 2019 SC); la componente negativa è transitata a conto economico nel 2017.

VII. LE SPESE DI PUBBLICITA' DI ANNI PRECEDENTI

Aspetti contabili

- ❑ A partire dal 2016 i costi di pubblicità, in linea generale, non possono più essere capitalizzati ma devono essere considerati costi di esercizio. Tuttavia, gli stessi possono essere oggetto di capitalizzazione ed iscritti nella voce B.I.1 “Costi di impianto e di ampliamento” qualora rispettino specifici requisiti.
- ❑ Pertanto alla luce del **nuovo OIC 24** l'impresa che abbia ancora iscritti in bilancio delle spese di pubblicità capitalizzate in esercizi precedenti e non ancora completamente ammortizzate dovrà così trattarle:

A. Spese di pubblicità anni precedenti che soddisfano i requisiti previsti da OIC 24

- riclassificate tra i costi di impianto e ampliamento (B.I.1)
- ammortizzate in base alle regole previste per l'ammortamento dei costi di impianto e ampliamento

B. Spese di pubblicità anni precedenti che NON soddisfano i requisiti previsti da OIC 24

- dovranno essere eliminate dallo Stato patrimoniale imputando tali costi ad utili o perdite portati a nuovo (A.VIII) o ad un'altra voce del Patrimonio netto

Effetti fiscali

- ❑ Con l'art. 13-bis, DL n. 244/2016 (Decreto c.d. "Mille proroghe") è stato modificato l'art. **108 TUIR** eliminando, tra l'altro, la previsione contenuta nel primo periodo del comma 2 relativa alla "ripartizione" in 5 quote delle spese di pubblicità / propaganda.
- ❑ Nel caso di spese di pubblicità di esercizi precedenti che NON soddisfano i requisiti di capitalizzazione e che pertanto dovranno essere eliminate dall'attivo patrimoniale continuerà a trovare applicazione il **previgente art. 108 co 1 TUIR**. Occorrerà pertanto operare una variazione in diminuzione nella dichiarazione REDDITI e occorrerà compilare il quadro RV, evidenziando il disallineamento.
- ❑ Le spese di pubblicità di esercizi precedenti che soddisfano i requisiti di capitalizzazione saranno deducibili con le regole previste dal comma 1 del citato art. 108 relative alle spese riferite a più esercizi, per le quali ora è prevista la deducibilità nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio, in virtù del nuovo principio della "*derivazione rafforzata*" del reddito imponibile dall'utile di bilancio che riconosce ai fini fiscali i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai Principi contabili.

Spese di pubblicità deducibili:

- Interamente nell'esercizio di sostenimento qualora imputate a CE tra i costi dell'esercizio;
- Tramite la relativa quota di ammortamento qualora capitalizzate tra i costi d'impianto e ampliamento.

VIII. MODIFICA ALLA DISCIPLINA ACE CONNESSA ALL' ADOZIONE DEI NUOVI OIC

Premessa

- ❑ Le modifiche ai principi contabili nazionali hanno reso necessaria l'emanazione di nuove disposizioni attuative dell'ACE, al fine di coordinare le disposizioni applicabili ai soggetti che redigono il bilancio d'esercizio secondo i principi contabili internazionali (c.d. «soggetti IAS-adopter») con quelle previste per i soggetti che, invece, utilizzano i nuovi principi contabili nazionali (c.d. «soggetti OIC-adopter»).
- ❑ Le nuove disposizioni attuative sono contenute nel **DM 3.8.2017** e hanno essenzialmente ad oggetto quelle componenti che presentano un diverso sistema di contabilizzazione nel passaggio dai vecchi ai nuovi OIC, in special modo per effetto dell'imputazione diretta a PN.



Le fattispecie disciplinate dal «Nuovo Decreto ACE»

- Acquisto, annullamento o rivendita di azioni proprie
- Obbligazioni convertibili e diritti d'opzione (warrant)
- Finanziamenti infruttiferi
- Strumenti finanziari derivati
- Rettifiche operate in sede di prima adozione dei nuovi OIC
- Errori contabili

Acquisto, annullamento o rivendita di azioni proprie

- ❑ Norma di riferimento contenuta all'art. 5 co 4 del DM 3.8.2017. Il Nuovo Decreto ACE estende ai soggetti OIC-*adopter* quanto era stabilito per i soggetti IAS-*adopter* e disciplina in modo espresso i riflessi ai fini ACE degli acquisti di azioni proprie ex art. 2357-*bis* c.c. e della rivendita delle azioni proprie per un corrispettivo superiore al prezzo di acquisto.

A) L'acquisto di azioni proprie e successivo annullamento

Tra i casi previsti art. 2357-*bis* c.c. il più comune è quello dell'annullamento nell'ambito di riduzione di C.S.



riduzione immediata dalla base ACE

- Ha carattere definitivo
- Può portare ad una base ACE negativa, se il costo di acquisto delle azioni eccede la base ACE pregressa
- Prescinde dalla base ACE pregressa
- Prescinde dal fatto che la riserva «utilizzata» per procedere all'acquisto delle azioni proprie si sia formata prima o dopo il 2010

La norma dovrebbe avere carattere innovativo e sarà pertanto fiscalmente applicabile solo dal 2018

B) L'acquisto di azioni proprie e successiva rivendita

Nei casi previsti dall'art. 2357 c.c.

 NON si determina necessariamente una riduzione della base ACE

- i. La riduzione del PN conseguente all'acquisto di azioni proprie rileva nei limiti della variazione in aumento formata dagli utili che hanno concorso alla formazione della base ACE
- ii. Negli stessi limiti rilevano gli incrementi del PN a seguito di cessione delle azioni proprie
- iii. L'eventuale incremento di PN che si genera a fronte della cessione di azioni rileva come variazione in aumento

La norma è fiscalmente retroattiva

Modifica alla disciplina ACE connessa all'adozione dei nuovi OIC

EFFETTO SULLA BASE ACE DELL'ACQUISTO DELLE AZIONI PROPRIE FINALIZZATO O MENO ALL'ANNULLAMENTO

	Acquisto finalizzato all'annullamento	Acquisto non finalizzato all'annullamento
Natura della riduzione	Permanente	Temporanea (si riassorbe all'atto della cessione)
Entità della riduzione	Costo di acquisto delle azioni proprie	Costo di acquisto delle azioni proprie sino a concorrenza degli utili che hanno concorso a formare la base ACE
Aumento della base ACE	Non possibile	Possibile
Base ACE negativa	Possibile	Non possibile

Obbligazioni convertibili e diritti d'opzione (warrant)

- ❑ Norma di riferimento contenuta all'art. 5 co 5 del DM 3.8.2017. Il Nuovo Decreto ACE dispone che l'incremento di PN derivante dall'emissione di diritti d'opzione (warrant) e di obbligazioni convertibili non rilevano a decorrere dall'esercizio di iscrizione ma solamente dall'esercizio in cui viene esercitata l'opzione. Esteso dunque ai soggetti OIC-*adopter* quanto era già stabilito per i soggetti IAS-*adopter*.

→ Tali incrementi di PN dovrebbero però assumere rilevanza sin da subito in sede di determinazione del PN, ai sensi dell'art. 11 del DM 3.8.2017, in ciascun esercizio con la variazione in aumento del capitale proprio, considerato che tale articolo fa riferimento al patrimonio netto risultante dal relativo bilancio di esercizio ed esclude espressamente solamente la riserva per acquisto di azioni proprie (Fonte: documento FNC 30.10.2017).

Finanziamenti infruttiferi

- ❑ Norme di riferimento contenute all'art. 5 co 5 e all'art 10 co 2 del DM 3.8.2017. Il Decreto disciplina espressamente gli effetti sull'agevolazione delle nuove modalità di contabilizzazione dei finanziamenti infruttiferi o a tasso diverso da quello di mercato prevedendo che non assumano rilevanza:
 - a. Né in capo alla **società finanziata** l'incremento di PN derivante da tali modalità di contabilizzazione (OIC 19)
 - b. Né in capo alla **società finanziatrice** l'incremento della voce «Partecipazioni» che andrebbe altrimenti a ridurre la base ACE (OIC 15)

→ Anche per tali fattispecie gli incrementi di PN dovrebbero assumere rilevanza in sede di determinazione del PN da confrontare, ai sensi dell'art. 11 del DM 3.8.2017, in ciascun esercizio con la variazione in aumento del capitale proprio, considerato che tale articolo fa riferimento al patrimonio netto risultante dal relativo bilancio di esercizio ed esclude espressamente solamente la riserva per acquisto di azioni proprie (Fonte: documento FNC 30.10.2017).

Valutazione degli strumenti finanziari derivati

- ❑ Norma di riferimento contenuta all'art. 5 co 8 lett. a) del DM 3.8.2017. La norma prevede che non assumano rilevanza ai fini della variazione in aumento le riserve di utili derivanti dalla valutazione al *fair value* degli strumenti finanziari derivati.
- ❑ Considerando che gli utili derivanti dalla valutazione al *fair value* di strumenti finanziari derivati sono influenzati da fenomeni puramente valutativi, si è ritenuto necessario, così come già previsto per i soggetti IAS - *adopter*, sterilizzare gli effetti di tali valutazioni a prescindere dalle modalità di contabilizzazione adottate in bilancio, dall'attivazione delle tecniche contabili di copertura e dal regime di disponibilità ACE delle riserve stesse.
- ❑ Ad oggi essendo poco chiare le modalità con cui si debba procedere concretamente all'esclusione ai fini ACE delle riserve formate con utili derivanti da valutazione fair value degli strumenti finanziari derivati, il documento FNC del 30.10.2017 propone 2 soluzioni alternative:
 - 1) Considerare il risultato d'esercizio al netto di tali utili iscritti nella voce di CE D.18.d «Rivalutazione di strumenti finanziari derivati»
 - 2) Rilevare l'importo complessivo delle variazioni positive di valore (residue) degli strumenti finanziari derivati evidenziato al termine di ogni anno in Nota integrativa (ai sensi dell'art. 2427-bis c.c.), non facendo concorrere tale importo alla formazione della base ACE determinata dagli utili (anche pregressi)

Rettifiche operate in sede di prima adozione dei nuovi OIC

- ❑ Norma di riferimento contenuta all'art. 5 co 7 del DM 3.8.2017. La norma dispone che ai fini della determinazione della variazione in aumento legata agli utili accantonati a riserva sono rilevanti le seguenti ipotesi operate in sede di prima adozione dei principi contabili:

1. Eliminazione dei costi pluriennali non più capitalizzabili

Rilevano ai fini del calcolo del capitale proprio gli effetti derivanti dalla nuova modalità di contabilizzazione dei costi di ricerca e pubblicità, per i quali in sede di prima adozione («*first time adoption*») si registra l'eliminazione della quota non più capitalizzabile.

Ad oggi essendo poco chiare le modalità con cui si debba effettuare tali rettifiche per la corretta determinazione della base ACE, il documento FNC del 30.10.2017 propone che l'importo complessivo di tali rettifiche venga sommato algebricamente al risultato dell'esercizio in cui viene effettuata la prima adozione dei nuovi criteri OIC e l'importo così ottenuto dovrebbe costituire l'utile rilevante ai fini ACE.

2. Adozione retrospettica del criterio del costo ammortizzato

Rilevano ai fini del calcolo dell'incremento di capitale proprio gli effetti del criterio del costo ammortizzato, in merito al quale, in sede di prima adozione, nell'ipotesi di applicazione retrospettica delle nuove regole contabili si registra nello Stato Patrimoniale il valore residuo dell'effetto del meccanismo di attualizzazione dei crediti, titoli e debiti.

→ Nessun'altra rettifica da *first time adoption* è rilevante ai fini della determinazione della base ACE

Correzione degli errori contabili

- ❑ Il DM 3.8.2017 non contiene alcuna norma in merito agli effetti sulla base ACE dati dalla correzione degli errori contabili secondo quanto previsto dall'OIC 29. Tuttavia a trattare la questione è la Relazione al DM 3.8.2017 che afferma che la determinazione della base ACE è da operare mediante l'utilizzo degli istituti che consentono l'emendabilità della dichiarazione e pertanto le poste di correzione iscritte nello SP o nel CE sono irrilevanti ai fini dell'agevolazione.

Errore rilevante	Errore non rilevante
Il contribuente ha l'obbligo di presentare una dichiarazione integrativa relativa all'anno di competenza in cui è stato commesso l'errore contabile e una (o più) dichiarazione per gli esercizi successivi al fine di rettificare il calcolo dell'ACE eventualmente fruita in tali esercizi	L'imputazione a CE determina un effetto immediato ai fini ACE in quanto quel componente modifica la misura dell'utile di esercizio suscettibile di accantonamento e, quindi, suscettibile di modificare la variazione in aumento del capitale proprio rilevante ai fini dell'agevolazione

IX. LA RILEVANZA FISCALE DEGLI ERRORI CONTABILI

Definizione di errore contabile

UNA RAPPRESENTAZIONE QUALITATIVA E/O QUANTITATIVA NON CORRETTA DI UN DATO DI BILANCIO E/O DI UN'INFORMAZIONE FORNITA IN NOTA INTEGRATIVA CONSISTE NELL'APPLICAZIONE IMPROPRIA O MANCATA DI UN PRINCIPIO CONTABILE, SE, NEL MOMENTO IN CUI ESSO VIENE COMMESSO, SIANO DISPONIBILI LE INFORMAZIONI ED I DATI NECESSARI PER LA SUA CORRETTA APPLICAZIONE.

- Può quindi dipendere da:
 - imprecisioni matematiche
 - erronee interpretazioni di fatti
 - negligenza nel raccogliere le informazioni ed i dati disponibili per un corretto trattamento contabile.

- Gli errori non debbono essere confusi con i cambiamenti di stima, né con i cambiamenti di principi contabili, che hanno entrambi diversa natura.

La rilevanza fiscale degli errori contabili

- ❑ NON costituiscono errori:
 - le variazioni successivamente dimostrate necessarie nelle **valutazioni e nelle stime**, fatte a suo tempo in base alle informazioni ed ai dati disponibili in quel momento
 - l'adozione di criteri contabili fatta in base ad **informazioni e dati disponibili in quel momento** ma che successivamente si dimostrano diversi da quelli assunti a base della scelta operata se, in entrambi i casi, tali informazioni e dati sono stati al momento del loro uso raccolti ed utilizzati con la dovuta diligenza.

- ❑ Una delle principali novità introdotte dalla nuova versione del principio, riguarda **l'eliminazione della precedente distinzione tra errori determinanti e non determinanti**, sostituita con l'identificazione degli errori marginali o addirittura irrilevanti.

- ❑ Considerando l'estrema varietà delle possibili fattispecie, il principio nazionale non definisce, però, una soglia di significatività e di rilevanza dell'errore.

- ❑ La rilevanza dell'errore deve, quindi, essere valutata caso per caso

Il concetto di rilevanza

- ❑ L'implementazione dei nuovi principi contabili nazionali comporta una modifica rilevante che riguarda la **rilevazione degli errori che derivano dalla "impropria o mancata applicazione di un principio contabile"**, secondo le indicazioni previste dall'OIC 29.
- ❑ I nuovi principi impongono una **valutazione in termini di "rilevanza"** degli errori stessi che influisce sulla loro contabilizzazione.

ERRORE RILEVANTE: potrebbe aver influenzato le decisioni economiche assunte dagli utilizzatori del bilancio.

L'errore rilevante commesso negli esercizi precedenti deve essere rilevato sul saldo d'apertura del patrimonio netto (a rettifica degli utili portati ma non vengono escluse altre voci del PN) dell'esercizio in cui è individuato mentre deve essere rilevato a conto economico in tutti gli altri casi.



La rilevanza fiscale degli errori contabili

- ❑ Il nuovo OIC 29 specifica ulteriormente che, ai fini comparativi, la correzione di un **errore rilevante commesso in un esercizio precedente** non deve essere soltanto corretto nell'esercizio in cui l'errore emerge, ma richiede anche una **determinazione retroattiva dei dati comparativi di bilancio**, eccezion fatta per tutti quei casi in cui non sia fattibile determinare l'effetto di competenza degli esercizi precedenti.
 - se l'errore rilevante è stato commesso **nell'esercizio precedente**, è necessario rideterminare gli importi comparativi per l'esercizio precedente;
 - se, invece, l'errore rilevante è stato commesso **prima dell'esercizio precedente**, è necessario rideterminare i saldi di apertura di attività, passività e patrimonio netto dell'esercizio precedente;
 - se l'effetto dell'errore nell'esercizio precedente **non può essere determinato**, la società deve limitarsi a rideterminare il saldo di apertura di attività, passività e patrimonio netto per l'esercizio corrente

- ❑ La correzione di un **errore non rilevante commesso in esercizi precedenti**, comporterà la **rilevazione nel conto economico dell'esercizio in cui si individua l'errore** (ovviamente tra le poste ordinarie, non essendo più prevista la sezione straordinaria)

La rilevanza fiscale degli errori contabili

- ❑ Considerato che l'impostazione contabile prevista dall'OIC 29 per la rilevazione degli errori è in linea con quanto stabilito dallo IAS 8, in tema di rilevanza fiscale possono essere riprese le indicazioni per i soggetti *IAS-adopter* contenute nella **circolare 31/E/2013 dell'Agazia delle Entrate**:

la **derivazione rafforzata non può mai essere invocata per dare rilevanza fiscale alla correzione di errori pregressi**, derogando alle ordinarie regole di competenza fiscale.

- ❑ A prescindere dunque dalla rilevanza o meno dell'errore, la sua correzione nei bilanci successivi sarebbe indice di un errore di competenza e non una diversa qualificazione, imputazione temporale o classificazione di bilancio idonea ad assumere riconoscimento fiscale.



Dichiarazione integrativa

- ❑ Per ottenere il riconoscimento fiscale Ires e Irap dei componenti derivanti dalla correzione di errori, resta la possibilità di presentare le **dichiarazioni integrative** a favore entro il termine di decadenza dell'azione accertatrice.

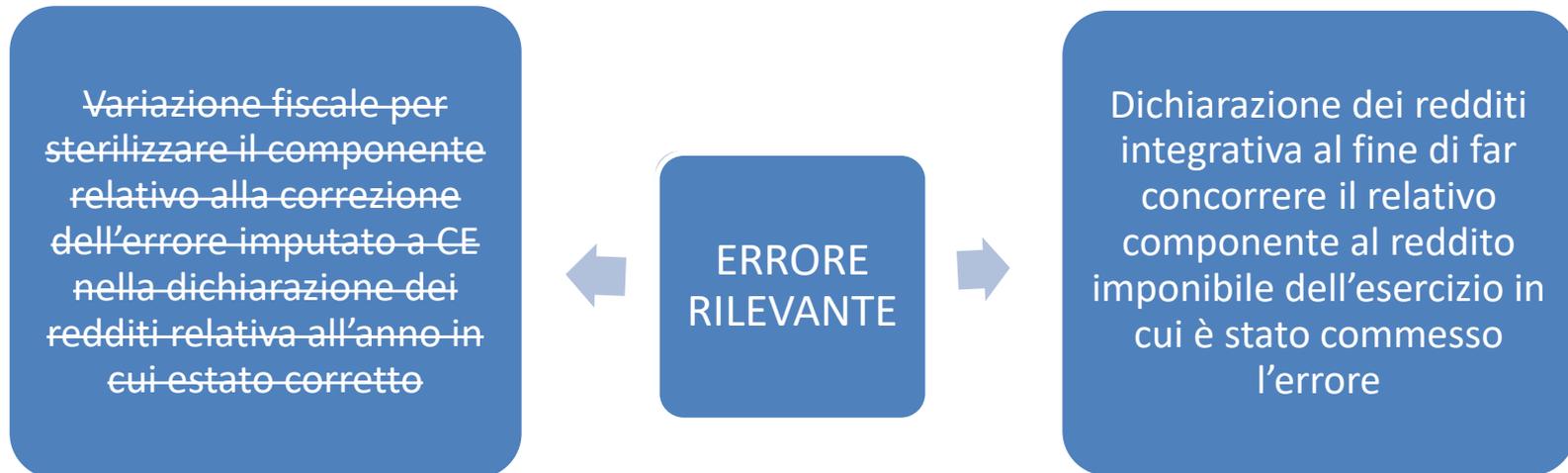
ERRORE NON RILEVANTE



La rilevanza fiscale degli errori contabili

ERRORE RILEVANTE

Irrilevanza del componente rettificativo non essendo quest'ultimo transitato a conto economico ma a Patrimonio Netto.



Informazioni nella Nota Integrativa

- ❑ Indicazione di specifiche **informazioni volte a segnalare la non comparabilità** e l'adattamento delle voci relative all'esercizio precedente nel caso in cui siano commessi errori rilevanti
- ❑ **Descrizione dell'errore**, indicando l'ammontare della correzione operata per ogni voce dello stato patrimoniale e del conto economico
- ❑ Nel caso in cui non sia stato fattibile determinare l'effetto di competenza dei dati comparativi dell'esercizio precedente dovranno esserne indicate le motivazioni
- ❑ L'articolo 2423, comma 4, codice civile prevede che "Non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta. Rimangono fermi gli obblighi in tema di regolare tenuta delle scritture contabili. **Le società illustrano nella nota integrativa i criteri con i quali hanno dato attuazione alla presente disposizione**" (paragrafo 54, OIC 29).
- ❑ L'articolo 2423-ter, comma 5, codice civile prevede che "se le voci non sono comparabili, quelle relative all'esercizio precedente devono essere adattate; **la non comparabilità e l'adattamento o l'impossibilità di questo devono essere segnalati e commentati nella nota integrativa**" (paragrafo 55, OIC 29).