

OGGETTO	ADOZIONE DEI NUOVI OIC – RIFLESSI AI FINI IRAP
RIFERIMENTI	D.LGS. 139/2015; ART. 13-BIS D.L. 244/2016; DM 03/08/2017 – RF 043, 072, 073 E 093 DEL 2017
CIRCOLARE DEL	09/10/2017

Sintesi: le modifiche alla disciplina del bilancio introdotta dal D.lgs. 139/2015, con particolare riferimento al principio della cd. “derivazione rafforzata”, ha comportato un coordinamento con le norme fiscali (art. 13-bis DL 244/2016) che ha armonizzato la determinazione della base imponibile, con l'unica esclusione per le cd. “micro-imprese”.

Nel seguito si analizzano tali modifiche ai fini dell'IRAP.

Come noto, l'**art. 13-bis DL 244/2016** (cd. “Milleproroghe”), come attuato dal **DM 3/08/2017** ha introdotto, dal 2016, una disposizione di **coordinamento** (principio di cd. “derivazione rafforzata”):

- tra le **novità in materia di bilancio d'esercizio** introdotte dal **D.lgs. 139/2015**
- rispetto ai **criteri di determinazione del reddito**

in relazione:

- ⇒ ai soggetti che redigono il **bilancio in base agli OIC** (cd. “OIC adopter”), **applicabili dalla generalità delle imprese**, individuali o societarie
- ⇒ **ad eccezione delle micro imprese** ex art. 2435-ter CC (che continuano ad applicare il principio di “derivazione semplice” ex art. 109 c. 1 e 2 TUIR, come disposto dall'art. 83 c. 1 primo periodo).

Tali disposizioni:

- ➔ **estendono i criteri di determinazione del reddito** previste dai soggetti **IAS adopter** (art. 83 c. 1 ultimo periodo Tuir) anche alle **imprese OIC adopter**
- ➔ permettono di evitare la stesura di due bilanci, in applicazione rispettivamente delle nuove regole civilistiche e delle disposizioni fiscali.



Nota: a tal fine il nuovo **comma 1-bis art. 83 TUIR** estende ai soggetti che adottano i nuovi OIC (diversi dalle micro-imprese) le disposizioni in materia di IAS contenute nel DM 1/04/2009 (attuazione dell'art. 1 c. 58-59 L. 244/2007) e nel DM 8/06/2011 (attuazione dell'art. 4 c. 7-quater D.Lgs. 38/2005).

Viene, pertanto, consentito ai soggetti diversi dalle micro-imprese:

- ➔ il pieno riconoscimento della rappresentazione di bilancio fondata sul **principio della prevalenza della sostanza sulla forma**, mediante:
 - la **disattivazione delle regole di competenza fiscale** (come già previsto per gli IAS adopter)
 - il principio della prevalenza della sostanza sulla forma (con espressa eccezione per il leasing).

	D.M. 08/06/2011, art. 2	D.M. 03/08/2017, art. 2
co. 1	I componenti fiscalmente rilevanti ai sensi delle disposizioni del decreto IRAP, imputati direttamente a patrimonio netto o al prospetto delle altre componenti di conto economico complessivo (OCI), concorrono alla formazione della base imponibile IRAP al momento dell'imputazione a C.E.	
co. 2	Se per tali componenti non è mai prevista l'imputazione a conto economico la rilevanza fiscale è stabilita secondo le disposizioni di cui al decreto IRAP indipendentemente dall'imputazione a patrimonio netto o al prospetto delle altre componenti di C.E. complessivo (OCI)	Se per tali componenti non è mai prevista l'imputazione a conto economico, la rilevanza ai fini IRAP è stabilita secondo le disposizioni applicabili ai componenti imputati al C.E. aventi la medesima natura

COMPONENTI NEL PATRIMONIO NETTO

Per effetto del richiamo all'art. 2 c. 2 DM 8/06/2011 (come modificato dal DM 3/08/2017), **viene esteso anche ai nuovi OIC** la previsione per cui

- i **componenti fiscalmente rilevanti** imputati a patrimonio netto, assumono **rilevanza fiscale** solo al momento della loro effettiva imputazione a conto economico
- tuttavia, se in base ai nuovi OIC tali componenti **non** sono oggetto di **imputazione al C.E.:**
 - **assumono comunque rilevanza fiscale**
 - in base alle **disposizioni della normativa Irap** applicabili ai **componenti imputati al conto economico aventi la medesima natura**

Esempio: i valori rinvenuti a seguito della modifica del criterio di valutazione delle rimanenze vanno imputati al patrimonio netto e non al conto economico (v. anche oltre la correzione di errori contabili).

EFFETTI SULL'IRAP DELLE MODIFICHE NORMATIVE

L'art. 13-bis DL 244/2016 dispone che, in relazione ai componenti reddituali e patrimoniali:

a) rilevati a decorrere dall'esercizio 2016: le modifiche apportate al TUIR sono **estese alla determinazione della base imponibile Irap** (fermo restando il coordinamento operato dal DM 3/08/2017), con particolare riguardo a:

➔ **spese relative a più esercizi** (non è più consentita la capitalizzazione delle spese di ricerca applicata e di pubblicità);

ART. 108	ANTE MODIFICA	POST MODIFICA
co. 1	Le spese relative a studi e ricerche sono deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute ovvero in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi ma non oltre il quarto. Nota: il secondo e terzo periodo sono stati riprodotti nel nuovo co. 3.	Le spese relative a più esercizi sono deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio
co. 2	Le spese di pubblicità e di propaganda sono deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute o in quote costanti nell'esercizio stesso e nei quattro successivi.	Le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo di imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, anche in funzione della natura e della destinazione delle stesse (si tralasciano i limiti di deduzione delle suddette spese)
co. 3	Le altre spese relative a più esercizi, diverse da quelle considerate nei commi 1 e 2 sono deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio. Le medesime spese, non capitalizzabili per effetto dei principi contabili internazionali, sono deducibili in quote costanti nell'esercizio in cui sono state sostenute e nei 4 successivi.	Le quote di ammortamento dei beni acquisiti in esito agli studi e alle ricerche sono calcolate sul costo degli stessi diminuito dell'importo già dedotto. Per i contributi corrisposti a norma di legge dallo Stato o da altri enti pubblici a fronte dei costi relativi a studi e ricerche si applica l'art. 88, co. 3

➔ **tassi di cambio applicabili alle operazioni in valuta estera** (art. 110 Tuir)

➔ **strumenti finanziari derivati** (art. 112 Tuir).

b) rilevati in esercizi ante 2016: continua ad applicarsi la **disciplina fiscale previgente** alle operazioni i cui effetti reddituali/patrimoniali sul bilancio al 31/12/2015 **risultino:**

- **diversamente** qualificate, classificate, valutate e imputate temporalmente ai fini fiscali rispetto
- agli stessi criteri di qualificazione, classificazione, valutazione e imputazione temporale risultanti dal **bilancio dell'esercizio in corso al 31/12/2015.**

Esempio: ciò comporta la deducibilità (anche ai fini Irap) della variazione in diminuzione nel mod. Redditi di un importo pari agli ammortamenti operati sui costi pluriennali di cui sopra, fino ad esaurimento

Derivati speculativi e di copertura: al fine di tenere conto del **trattamento fiscale** derivante dalla nuova contabilizzazione (OIC 32):

- a) la valutazione degli **strumenti finanziari derivati** differenti da quelli iscritti in bilancio con finalità di copertura in essere nell'esercizio in corso al 31/12/2015, ma **non iscritti nel relativo bilancio**, assume rilievo ai fini della determinazione del reddito al momento del realizzo;
- b) alla valutazione degli **strumenti finanziari derivati** differenti da quelli iscritti in bilancio con finalità di copertura **già iscritti** in bilancio nell'esercizio in corso al 31/12/2015, si applica il dettato normativo previgente (art. 112 ante modifica ad opera del D.L. 244/2016).

CORREZIONE DI ERRORI CONTABILI

In seguito alla applicazione dei "nuovi" OIC, viene previsto che:

→ **componenti reddituali imputati direttamente a patrimonio:**

- ai fini Ires/Irpef:
 - in generale: le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione senza transito nel conto economico relativo all'esercizio di competenza
 - in deroga: si considerano **imputati a conto economico i componenti rilevati direttamente a patrimonio** in ossequio ai nuovi principi contabili (v. par. prec.)
- ai fini Irap: concorrono alla **formazione della base imponibile Irap**, se, sulla base dei criteri applicabili negli esercizi precedenti, sarebbero stati classificati nelle voci di cui alle lettere A) e B) dell'art. 2425 del C.C. rilevanti ai fini del tributo;

ERRORE CONTABILE	Un errore consiste nell'impropria o mancata applicazione di un principio contabile. Lo stesso può derivare da errori matematici, erronee interpretazioni di fatti, negligenza nella raccolta di informazioni e dati
RILEVANTE	<ul style="list-style-type: none"> ▪ si ha quando, individualmente o in concomitanza con altri errori, influenza le decisioni economiche che gli utilizzatori assumono in base al bilancio; ▪ dipende dalla sua natura e dimensione e la valutazione varia a seconda delle circostanze
NON RILEVANTE	Casi diversi dai precedenti

TIPOLOGIA	IMPUTAZIONE IN BILANCIO DELL'ERRORE
RILEVANTE	Gli errori commessi in esercizi precedenti sono contabilizzati sul saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio in cui si individua l'errore
NON RILEVANTE	Gli errori commessi negli esercizi precedenti sono contabilizzati nel conto economico in cui si individua l'errore

In presenza di un **errore contabile**:

- occorre presentare una **dichiarazione integrativa** per l'anno di competenza di **commissione** dell'errore ai fini dell'incidenza sul reddito imponibile dell'esercizio del componente reddituale;
- effettuare, nella **dichiarazione dei redditi** relativa all'anno in cui avviene la **correzione**, la rettifica fiscale (in aumento o in diminuzione a seconda che riguardi rispettivamente una sopravvenienza passiva o attiva) al fine di modificare l'utile di bilancio del componente reddituale che sia stato correttamente imputato a C.E.



N.B.: la voce **Utili (perdite) portati a nuovo**, accoglie le rettifiche derivanti dalle correzioni di errori commessi in esercizi precedenti e le rettifiche derivanti da cambiamenti di principi contabili (qualora l'imputazione ad un'altra voce di patrimonio netto non risulti più appropriata) (OIC 28)

Esempio1: registrazione nel 2017 di un costo relativo all'esercizio 2016 che viene considerato **non rilevante** (si tralasciano gli effetti Iva):

CORREZIONE DI ERRORE NON RILEVANTE	DARE	AVERE
Merci c/acquisti	€ 500	
Debiti v/fornitori		€ 500

La rettifica dell'errore richiede la presentazione della **dichiarazione integrativa** ai fini dei redditi e dell'Irap, in quanto, in tal caso, secondo la CM 31/2013, non assume alcuna rilevanza il principio di derivazione rafforzata (quindi il componente non può essere deducibile nel 2017, ma nel 2016; sul 2017 va reso indeducibile).

Esempio2: registrazioni nel 2017 a fronte di un costo relativo all'esercizio 2016 che viene considerato **rilevante** (si tralasciano gli effetti Iva):

CORREZIONE DI ERRORE RILEVANTE	DARE	AVERE
Merci c/acquisti	€ 50.000	
Debiti v/fornitori		€ 50.000

Utili portati a nuovo	DARE	AVERE
Merci c/acquisti	€ 50.000	€ 50.000

La rettifica, che continua ad obbligare alla presentazione di una dichiarazione integrativa ai fini dei redditi e dell'Irap, dal punto di vista:

- **civilistico:** viene eseguita sul patrimonio netto **senza alcuna incidenza sul conto economico**.
- **fiscale:** ai fini dei redditi e dell'Irap il costo è **deducibile nel 2016** in ossequio alla disposizione che il componente negativo, ai fini:
 - **dei redditi:** si considera imputato a conto economico anche se da rilevare direttamente a patrimonio secondo i nuovi OIC
 - **dell'Irap:** si considera deducibile ove, applicando le "vecchie" regole, sarebbe stato classificato nella voce delle lettere A) e B) del Conto economico.

ELIMINAZIONE DI COSTI GIÀ ISCRITTI E NON PIÙ CAPITALIZZABILI

Il D.Lgs. 139/2015 ha disposto, per i **bilanci con esercizio avente inizio dal 1/01/2016 o da data successiva**, per effetto delle **modifiche operate all'art. 2424 del C.C.**, l'eliminazione dall'attivo patrimoniale dei costi di ricerca e pubblicità che non possiedono i requisiti per la capitalizzazione.

Pertanto, in sede di prima applicazione, i seguenti costi vengono eliminati dall'attivo patrimoniale:

- **i costi di pubblicità** in precedenza capitalizzati che non soddisfano i requisiti per la capitalizzazione tra i costi di impianto e ampliamento;
- **i costi di ricerca**, capitalizzati in esercizi precedenti, che non soddisfano i requisiti per la capitalizzazione.

COSTO	2015	2016	2017	2018	2019
€ 10.000	€ 2.000	€ 2.000	€ 2.000	€ 2.000	€ 2.000

DATA	SPESE DI RICERCA	DARE	AVERE
1-gen-15	Costi di ricerca	€ 10.000	
	Banca c/c		€ 10.000

DATA	AMMORTAMENTO DELLE SPESE DI RICERCA	DARE	AVERE
31-dic-15	Ammortamento costi di ricerca (<i>direttamente in conto</i>)	€ 2.000	
	Costi di ricerca (<i>per semplicità non utilizzo fondo amm.to</i>)		€ 2.000

DATA	ELIMINAZIONE DALLO STATO PATRIMONIALE	DARE	AVERE
1-gen-16	Utile portati a nuovo	€ 8.000	
	Costi di ricerca		€ 8.000

L'esempio proposto presenta i seguenti effetti ai fini Irap:

- la **deduzione dovrebbe essere totale** se si considera che, in base a quanto detto in precedenza, i costi essendo stati imputati al P.N. concorrono nella **base imponibile Irap**, se la loro classificazione nelle voci di cui alle lettere A) e B) del C.E. avviene in base ai criteri applicabili negli esercizi precedenti;
- la **deduzione è invece parziale** in quanto, trattandosi dell'eliminazione di costi già iscritti in precedenti esercizi e non più capitalizzabili, la stessa avviene nel rispetto dei criteri applicabili negli esercizi precedenti.

IQ37 Altre variazioni in diminuzione	1	2	
	7	8	,00
	13	14	,00
	19	20	
	Modello Irap 2017		

Negli anni 2016-2019 occorre effettuare una variazione in diminuzione pari a € 2.000 per ogni anno (totale € 8.000).

RIPRISTINO DI COSTI GIÀ IMPUTATI AL C.E. DI ESERCIZI PRECEDENTI

E' disposta

- la **irrelevanza ai fini del reddito e dell'Irap**
- della **eliminazione dal passivo patrimoniale di passività e fondi di accantonamento costituiti con oneri/accantonamenti non dedotti** (es: accantonamenti per rischi da inadempimenti, con stralcio per esito vittorioso del contenzioso).

Nota: gli **accantonamenti per rischi e oneri** imputati ad altre voci del C.E. non sono ammessi in deduzione. Pertanto, eventuali **accantonamenti imputati a voci diverse da B12 e B13** non possono beneficiare della deduzione. Tuttavia, i corrispondenti costi sono, invece, deducibili solo al momento dell'effettivo sostenimento e sempre che **riconducibili a voci dell'aggregato B** rilevanti nella determinazione della base imponibile IRAP (C.M. 12/2008).

NON DEDUCIBILE	Accantonamento rischi per contenzioso	€ 10.000	
	Fondo per spese legali		€ 10.000
DEDUCIBILE	Costi per prestazioni di servizi	€ 10.000	
	Banca		€ 10.000

ART. 9	D.M. 08/06/2011 - ACCANTONAMENTI
co. 1	Si considerano accantonamenti i componenti reddituali iscritti in contropartita di passività di scadenza o ammontare incerti che presentano i requisiti di cui allo IAS 37, ancorché disciplinate da uno IAS/IFRS diverso rispetto allo stesso IAS 3
co. 2	Si considerano, altresì, accantonamenti gli oneri derivanti dall'attualizzazione delle passività di cui al comma precedente
co. 3	Gli accantonamenti di cui ai commi precedenti sono deducibili se rientranti tra quelli di cui all'art. 107, commi da 1 a 3, del TU.
Le disposizioni di cui sopra si applicano per le passività di scadenza o ammontare incerti che presentano i requisiti di cui all'OIC 31 "Fondi per rischi e oneri e Trattamento di fine rapporto"	

ALTRE DISPOSIZIONI

ART. 3	D.M. 08/06/2011 - CLASSIFICAZIONE DEGLI IMMOBILI
co. 1	Gli immobili classificati ai sensi dello IAS 16, dello IAS 40 o dell'IFRS 5 si considerano strumentali solo se presentano i requisiti di cui all'art. 43 del TUIR.

In assenza dei requisiti previsti dall'art. 43 del TUIR, gli immobili si considerano di "patrimonio", con conseguente applicazione dell'art. 90 del medesimo TUIR.

ART. 5	D.M. 08/06/2011 - STRUMENTI FINANZIARI
co. 1	Indipendentemente dalla qualificazione/classificazione adottata in bilancio, si considerano: a) simili alle azioni gli strumenti finanziari che presentano i requisiti di cui alla lett. a) c. 2 art. 44 Tuir; b) simili alle obbligazioni gli strumenti finanziari che presentano i requisiti di cui alla lett. c) c. 2 art. 44 Tuir.
co. 2	Resta ferma l'applicazione delle disposizioni di cui al comma 9 dell'art. 109 del T.U. anche alle remunerazioni dovute sugli strumenti finanziari di cui al comma precedente
co. 3	Alle remunerazioni degli strumenti finanziari di cui alla lettera b) del comma 1 imputate a patrimonio netto si applicano le disposizioni di cui al co. 4, 2° periodo, dell'art. 109 del T.U..
co. 4 (modificato)	Nell'ipotesi di mancato esercizio di diritti connessi a strumenti finanziari rappresentativi di capitale, le riserve iscritte in bilancio a fronte delle relative assegnazioni concorrono alla formazione del reddito imponibile nella misura in cui le predette assegnazioni hanno generato componenti negativi che hanno assunto rilievo fiscale; parimenti, in capo al detentore di tali diritti, è ammesso in deduzione l'importo corrispondente ai maggiori interessi attivi contabilizzati e assoggettati a tassazione per effetto dello scorporo e della rilevazione contabile dei diritti stessi. La disposizione non si applica se il detentore iscrive in bilancio uno strumento finanziario derivato ai sensi dell'art. 112 del T.U.
co. 4-bis (aggiunto)	Nel caso di operazioni di finanziamento tra soggetti tra i quali sussiste il rapporto di controllo di cui all'art. 2359 c.c. assumono rilevanza fiscale esclusivamente i componenti positivi e negativi imputati a C.E. desumibili dal contratto di finanziamento, laddove siano rilevati nello stato patrimoniale componenti derivanti dal processo di attualizzazione a tassi di mercato previsto dal criterio del costo ammortizzato

La modifica del co. 4 risponde all'esigenza di rendere deducibile, per il detentore dello strumento finanziario rappresentativo di capitale con opzione di esercizio di diritti, l'importo corrispondente all'ammontare dei componenti positivi fiscalmente rilevanti, importo che è costituito dall'attività iscritta a fronte dell'assegnazione ai sottoscrittori dall'emittente che corrisponde all'ammontare dei componenti positivi derivante dalle medesime assegnazioni che hanno assunto rilievo fiscale.

ART. 7	D.M. 08/06/2011 - OPERAZIONI DI COPERTURA
co. 2	Si considerano con finalità di copertura, ai fini dell'art. 112 del T.U., anche le operazioni in cui un'impresa designa come relazione di copertura solo le variazioni dei flussi finanziari o del fair value dell'elemento coperto al di sopra o al di sotto di un determinato prezzo in base ad altra variabile, ai sensi dei paragrafi da 72 a 80 dello IAS 39
co. 3	In ipotesi di copertura di flussi finanziari, gli utili o perdite generati dallo strumento con finalità di copertura, concorrono alla determinazione della base imponibile al momento dell'imputazione al conto economico, secondo le disposizioni di cui al comma 5 dell'art. 112 del testo unico
co. 4 (modificato)	La relazione di copertura assume rilievo fiscale se e nella misura in cui risulti da atto di data certa anteriore o contestuale alla negoziazione dello strumento di copertura ovvero dal primo bilancio di esercizio approvato successivamente alla data di negoziazione dello strumento di copertura

Viene confermata l'irrelevanza fiscale degli effetti della **copertura dei flussi finanziari** fino alla loro non imputazione a conto economico.

La **copertura dello strumento finanziario derivato** può evidenziarsi anche **dal primo bilancio** approvato dopo la negoziazione dello strumento, con la conseguenza che si considera la medesima finalità di copertura anche ai fini fiscali (v. RF 093/2017).

SOPPRESSIONE DELLA SEZIONE STRAORDINARIA DEL CONTO ECONOMICO

La **soppressione dell'area straordinaria** dal conto economico, ad opera del D.Lgs. 139/2015, ha comportato conseguente rilevanti con riguardo a:

- ➔ rilevazione in bilancio degli **utili/perdite relativi a operazioni straordinarie**, e
- ➔ delle **altre componenti**, quali le sopravvenienze, che devono essere riallocate nelle altre voci del conto economico.

Con riguardo agli **utili/perdite derivanti dalla dismissione di cespiti o di rami d'azienda**, la suddetta eliminazione comporta l'obbligo di rilevazione di tali componenti rispettivamente nelle voci A5) "Altri ricavi" e B14) "Oneri diversi di gestione".



Tuttavia, il **D.L. 244/2016**, per effetto di una modifica apportata all'art. 5 del D.Lgs. 446/1997, ha **escluso** dalla base imponibile Irap i **componenti positivi e negativi di natura straordinaria** derivanti da **trasferimenti di azienda o di rami di azienda** così come risultanti dal conto economico dell'esercizio.

La stessa classificazione è prevista per le **plusvalenze e minusvalenze** derivanti da conferimenti di aziende e rami aziendali, fusioni, scissioni ed altre operazioni sociali straordinarie.

La **classificazione di altre componenti**, che prima trovavano allocazione nell'area straordinaria, avviene in base allo loro **natura**. In particolare, si evidenziano i seguenti **eventi di natura straordinaria**:

- oneri di ristrutturazioni aziendali;
- plusvalenze/minusvalenze da svalutazioni/rivalutazioni;
- furti e ammanchi di beni;
- perdite o danneggiamenti di beni;
- oneri da cause e controversie non pertinenti alla normale gestione dell'impresa.

Dal punto di vista dei **ricavi**, la suddetta eliminazione ha comportato una modifica della distinzione tra attività caratteristica e accessoria, quest'ultima **non ammessa per i costi** in quanto sono classificabili per natura.

VOCE	DESCRIZIONE	GESTIONE
A1	Ricavi derivanti dalla vendita di beni e prestazioni di servizi	CARATTERISTICA
A5	Altri ricavi e proventi	ACCESSORIA

Irap a valori di bilancio: per i soggetti che determinano la base imponibile ex art. 5 Dlgs 466/97:

- l'incidenza sulla determinazione della base imponibile Irap derivante dalla "riclassificazione" delle voci di C.E. nell'area ordinaria
- va effettuato tenendo conto del **principio di correlazione** (art. 5 c. 4 D.Lgs. 446/1997), secondo il quale i componenti positivi e negativi classificabili in voci del conto economico diverse da quelle ordinarie concorrono alla formazione della base imponibile se correlati a componenti rilevanti della base imponibile di periodi d'imposta precedenti o successivi.



N.B.: tale **principio** è stato **interpretato dall'Agenzia in maniera estensiva**, al punto di attrarre nella base imponibile Irap oltre alle rettifiche contabili correlate a operazioni effettuate in esercizi precedenti (sopravvenienze/insussistenze), anche quelle di natura prettamente straordinaria iscritte nel medesimo esercizio in sostituzione di costi/ricavi (R.M. 251/2007 – indennizzo assicurativo a seguito di alluvione – R.M. 294/2007 – componenti reddituali collegate ad un evento dannoso).

Pertanto:

- l'**eliminazione** dell'area straordinaria riduce gli **effetti** da essa derivanti in relazione all'interpretazione estensiva del principio di **correlazione**;
- vi possono essere **componenti reddituali** che, in **assenza di correlazione** a componenti ordinarie di esercizi precedenti o successivi, possono avere **rilevanza** ai fini **Irap** essendo confluite nell'area ordinaria;
- la **revisione dei principi OIC** per effetto dell'imputazione di alcune voci dell'ex area straordinaria nell'area finanziaria, comporta comunque l'esclusione dalla base imponibile Irap di voci aventi **carattere finanziario** (per esempio le componenti derivanti dalla ristrutturazione del debito).

Il **trattamento contabile** di alcune voci straordinarie previsto dal **nuovo OIC 12**:

VOCE	PLUSVALENZE E PROVENTI	VOCE	MINUSVALENZE E ONERI	VOCE	ONERI E RICAVI
A5	Plusvalenze da operazioni societarie straordinarie, riconversione produttiva, ristrutturazione, ecc.	B14	Minusvalenze da operazioni societarie straordinarie, riconversione produttiva, ristrutturazione, ecc.	A5	Rimborsi assicurativi
	Plusvalenze da esproprio o nazionalizzazione di beni		Minusvalenze da esproprio o nazionalizzazione di beni		Liberalità in danaro o in natura con non costituiscono contributi in c/esercizio da iscrivere nella voce A5
	Plusvalenze da alienazione di immobili civili e altri beni non strumentali all'attività		Minusvalenze da alienazione di immobili civili e altri beni non strumentali all'attività		Acquisizione di caparre a titolo definitivo
	Differenza positiva derivante dalla definizione di un contenzioso a fronte dello stanziamento		Oneri per imposte indirette relative agli esercizi precedenti, compresi sanzioni e interessi		Contributi per fatti eccezionali (calamità naturali, ecc.)
C15	Plusvalenze da cessioni di partecipazioni	C17	Differenza negativa derivante dalla definizione di un contenzioso a fronte dello stanziamento	B14	Oneri per multe, ammende e penalità derivate da fatti estranei alla gestione, imprevedibili ed occasionali
C16b	Plusvalenze da cessione titoli a reddito fisso immobilizzati che non sono partecipazioni		Minusvalenze da cessioni di partecipazioni e titoli a reddito fisso immobilizzati		Perdita di caparre a titolo definitivo
C16d	Ristrutturazione del debito				

Inoltre, le seguenti componenti possono avere una **diversa classificazione/collocazione** in quanto fanno riferimento a **beni di varia tipologia**:

- svalutazioni e rivalutazioni di partecipazioni, titoli, magazzino, ecc.;
- furti e ammanchi tipologia di disponibilità finanziarie, beni di magazzino e cespiti vari;
- perdite e danneggiamenti
- oneri da cause e controversie;
- indennità varie per rotture contratti.

La voce 20 "**Imposte sul reddito d'esercizio correnti, differite e anticipate**" del C.E. accoglie:

- **oneri per imposte dirette** relative agli esercizi precedenti, compresi sanzioni e interessi, e
- la differenza positiva o negativa derivante dalla **definizione di un contenzioso** a fronte di cui era stato stanziato un fondo.

RICAVI	IMPORTI	ANTE MODIFICA		POST MODIFICA	
		VOCE C.E.	TASSAZIONE	VOCE C.E.	TASSAZIONE
Prestazioni di servizi	€ 80.000	A1	€ 80.000	A1	€ 80.000
Rimborsi assicurativi da furti e ammanchi	€ 5.000	E20	€ -	A5	€ 5.000
Liberalità in danaro ricevuta (no contributi)	€ 1.000	E20	€ -	A5	€ 1.000
Plusvalenza da cessione ramo d'azienda	€ 50.000	E20	€ -	A5	€ -
Proventi da ristrutturazione del debito	€ 5.000	E20	€ -	C16d	€ -
TOTALE	€ 141.000		€ 80.000		€ 86.000

COSTI	IMPORTI	ANTE MODIFICA		POST MODIFICA	
		VOCE C.E.	DEDUZIONE	VOCE C.E.	DEDUZIONE
Utenze	€ 1.000	B7	€ 1.000	B7	€ 1.000
Prestazioni professionali	€ 2.500	B7	€ 2.500	B7	€ 2.500
Ammortamento computer	€ 500	B10	€ 500	B10	€ 500
Perdita definitiva di caparra	€ 1.000	E21	€ -	B14	€ 1.000
Minusvalenza cessione titoli a reddito fisso	€ 5.000	E21	€ -	C17	€ -
	€ 10.000		€ 4.000		€ 5.000
BASE IMPONIBILE IRAP		ANTE	€ 76.000	POST	€ 81.000

INCIDENZA DEL CRITERIO DEL COSTO AMMORTIZZATO SULL'IRAP

Il D.Lgs. 139/2015, modificando l'art. 2426, ha disposto che (v. RF 072/2017 e 073/2017):

- i **crediti e i debiti**
- **devono essere rilevati in bilancio secondo il criterio del costo ammortizzato**

tenendo conto del fattore temporale e, per i crediti, del valore di presumibile realizzo.



Nota: il criterio del costo ammortizzato è obbligatorio, fatto salvo che si tratti di crediti (OIC 15) con scadenza fino a 12 mesi i cui effetti sono irrilevanti, o debiti (OIC 19) con medesima scadenza (o superiore quando i costi di transazione, le commissioni pagate tra le parti e ogni differenza tra valore iniziale e valore a scadenza sono di scarso rilievo), per le imprese che redigono il bilancio in forma ordinaria. Resta invece l'applicazione **facoltativa** per le imprese che redigono il bilancio in forma abbreviata e le micro imprese.

In sede di prima applicazione del **criterio del costo ammortizzato**, possono non evidenziarsi modifiche per i seguenti motivi:

- **adozione del criterio in via prospettica:** gli effetti economici delle operazioni esistenti al 31/12/2015 seguono il vecchio criterio di contabilizzazione fino alla completa eliminazione delle poste dal bilancio;
- **redazione del bilancio in forma abbreviata o micro-impresa:** non sono tenute all'applicazione del menzionato criterio salvo opzione;
- gli **effetti** economici derivanti dall'adozione del criterio, esistenti alla data del passaggio, **non sono rilevanti**.

Esempio: cessione di merce per € 50.000 + Iva al 22%, con dilazione di pagamento a 24 mesi con 4 rate semestrali (importo di ogni singola rata pari a € 15.250) e attualizzazione al tasso di interesse del 2,5%.

Si procede al **calcolo** del:

- **valore attuale dei flussi finanziari** (senza l'aggiunta dei costi di transazione) e
- **tasso di interesse effettivo**.

RATE (A)	€ 15.250,00	€ 15.250,00	€ 15.250,00	€ 15.250,00	€ 61.000,00
TASSO DI INTERESSE ATTUALIZZATO (B)	1,025	1,050625	1,076890625	1,103812891	
VALORE ATTUALE DEI FLUSSI (C = A/B)	€ 14.878,05	€ 14.515,17	€ 14.161,14	€ 13.815,75	€ 57.370,11
BASE IMPONIBILE IVA DEL RICAVO (€ 57.370,11 / 1,22 = € 47.024,68)					€ 47.024,68
VALORE ATTUALE DELL'IVA ADDEBITATA AL CLIENTE (€ 47.024,68 * 22% = € 10.345,43)					€ 10.345,43
COMPONENTE FINANZIARIA (RIPARTIRE SU RICAVO E IVA) (€ 61.000,00 - € 57.370,11 = € 3.629,89)					€ 3.629,89
PARTE FINANZIARIA DEL RICAVO ATTUALIZZATO (€ 50.000,00 - € 47.024,68 = € 2.975,32)					€ 2.975,32
PARTE FINANZIARIA DELL'IVA ATTUALIZZATA (€ 11.000,00 - € 10.345,43 = € 654,57)					€ 654,57

DATA	VALORE INIZIALE	INTERESSI ATTIVI	FLUSSI FINANZIARI	VALORE FINALE
30/06/XX	€ 57.370,11	€ 1.434,25	€ 15.250,00	€ 43.554,36
31/12/XX	€ 43.554,36	€ 1.088,86	€ 15.250,00	€ 29.393,22
30/06/X1	€ 29.393,22	€ 734,83	€ 15.250,00	€ 14.878,05
31/12/X1	€ 14.878,05	€ 371,95	€ 15.250,00	€ -

INTERESSI ATTIVI AL 30/06/XX
 $€ 57.370,11 \times 2,5\% = 1.434,25$ (conteggio da effettuare per ogni rata)

VALORE FINALE
 $€ 57.370,11 + € 1.434,25 - € 15.250 = € 43.554,36$
 (conteggio da effettuare per ogni rata)

Incidenza del criterio del costo ammortizzato sul **bilancio al 31/12/XX**.

DATA	VOCE	RILEVAZIONE DELLA CESSIONE DI MERCE	DARE	AVERE
01/01/XX	C) II	Crediti c/clienti	€ 57.370,11	
	D) 12	Iva a debito		€ 11.000,00
	C) 17	Interessi e altri oneri finanziari	€ 654,57	
	A) 1	Ricavi di vendita		€ 47.024,68
DATA	VOCE	RILEVAZIONE INTERESSI ATTIVI	DARE	AVERE
30/06/XX	C) II	Crediti c/clienti	€ 1.434,25	
	C) 16d	Altri proventi finanziari		€ 1.434,25
DATA	VOCE	INCASSO RATA	DARE	AVERE
30/06/XX	C) IV	Banca c/c	€ 15.250,00	
	C) II	Crediti v/clienti		€ 15.250,00
DATA	VOCE	RILEVAZIONE INTERESSI ATTIVI	DARE	AVERE
31/12/XX	CII	Crediti c/clienti	€ 1.088,86	
	C) 16d	Altri proventi finanziari		€ 1.088,86
DATA	VOCE	INCASSO RATA	DARE	AVERE
31/12/XX	C) IV	Banca c/c	€ 15.250,00	
	C) II	Crediti v/clienti		€ 15.250,00

CONTO ECONOMICO AL 31/12/XX	ANTE MODIFICA	POST MODIFICA
	IMPORTI	IMPORTI
A) VALORE DELLA PRODUZIONE		
Ricavi di vendita	€ 50.000,00	€ 47.024,68
C) PROVENTI E ONERI FINANZIARI		
C) 16) d) Altri proventi finanziari		€ 2.523,11
C17) Interessi e altri oneri finanziari		€ 654,57
RISULTATO ANTE IMPOSTE	€ 50.000,00	€ 48.893,22
BASE IMPONIBILE IRAP	€ 50.000,00	€ 47.024,68