



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2017

N.RF026

INFO FISCO

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 9

OGGETTO	BILANCI E DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2017 - LE NOVITA'
RIFERIMENTI	D.LGS. 139/2015, TELEFISCO 2017, D.D.L. MILLEPROROGHE (IN VIA DI APPROVAZIONE)
CIRCOLARE DEL	10/02/2017

Sintesi: il D.lgs. n. 139/2015, in recepimento della Direttiva 34/2013, ha apportato rilevanti novità nell'ambito della redazione del bilancio di esercizio delle società "OIC adopter" (società che, in quanto non quotate, non possono adottare gli IAS), particolarmente impattanti nei bilanci 2016.

Da un punto di vista fiscale, il decreto impone il "principio dell'invarianza": le novità di bilancio non possono modificare il carico tributario delle imprese. Ciò implica la necessità del cd. "doppio binario": va ancora predisposto un bilancio "ante D.lgs 139", su cui operare le ordinarie variazioni fiscali.

E' già stato, tuttavia, annunciato un provvedimento di legge che dovrebbe evitare tale complicazione.

BILANCI 2016 - NOVITA' IN SINTESI	
a)	Soggetti destinatari: società non quotate (soggetti OIC adopter)
b)	Codificazione del principio della rilevanza
c)	Restyling del principio della prevalenza della sostanza economica sulla forma giuridica
d)	Introduzione dei bilanci semplificati per le Micro-imprese
e)	Introduzione del Rendiconto finanziario , quale quarta parte del bilancio per le società che redigono il documento stesso in forma ordinaria
f)	Eliminazione della sezione "E" del conto economico (area della gestione straordinaria)
g)	Eliminazione dei conti d'ordine
h)	Introduzione del criterio del costo ammortizzato per la valutazione dei crediti , dei titoli immobilizzati e dei debiti , per le società che redigono il bilancio in forma ordinaria
i)	Modifica del criterio di valutazione previsto per l'aggio e il disaggio su prestiti
l)	Modifica dei criteri per l'esposizione in bilancio dei costi di: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Impianto e ampliamento ▪ Pubblicità ▪ Ricerca applicata
m)	Modifica dei criteri per la determinazione dell' ammortamento dell'avviamento
n)	Modifica dei criteri per la determinazione dell' ammortamento dei costi di sviluppo
o)	Introduzione del criterio del fair value per i derivati
p)	Istituzione della riserva negativa per l'acquisto di azioni proprie
q)	Modifiche apportate agli schemi di bilancio
r)	Riconoscimento ufficiale dell'OIC come <i>standard setter</i> nazionale

D.LGS. N. 139/2015 – NOVITA' PIU RILEVANTI AI FINI CIVILISTICI

Relativamente all'esercizio 2016 le novità maggiormente rilevanti ai fini della predisposizione del bilancio delle società di capitali non quotate nei mercati regolamentati sono le seguenti:

- ➔ la **rimozione** dallo stato patrimoniale dei costi di **ricerca applicata** e dei **costi di pubblicità** precedentemente capitalizzati
- ➔ la modifica, con effetto retroattivo, del **periodo di ammortamento** per i **costi di sviluppo**
- ➔ l'**eliminazione** dell'area della **gestione straordinaria**
- ➔ il **criterio del costo ammortizzato** per la valutazione di crediti, debiti e titoli immobilizzati.

CIRCOLARI INFORMATIVE – CONSULENZA TELEFONICA – EDITORIA – CONVEGNI

REDAZIONE FISCALE Srl - C.so Garibaldi n. 5 Padova (PD) – Reg. Imp. di PD e P.IVA 02001870225

Tel. 0464/480556 - Fax 0464/400613- Email: info@redazionefiscale.it



Note

La **ricollocazione degli importi precedentemente destinati alla sezione straordinaria** in altre aree del conto economico non modificano di fatto l'utile/perdita dell'impresa, ma si limitano a redistribuire i costi, i ricavi ed i proventi in maniera differente rispetto ai bilanci 2015.

Al contrario, le norme che regolamentano la **rimozione degli importi precedentemente appostati nello stato patrimoniale**, comportano una modifica sostanziale della composizione quantitativa e qualitativa del patrimonio e del reddito (attraverso lo storno di poste del patrimonio netto e la *perdita* degli ammortamenti residui).

Anche il differente piano di ammortamento, imposto alle imprese che hanno già stanziato in bilancio i **costi di sviluppo**, in passato, incide sui valori che verranno esposti in bilancio dalle società nel 2016. Il **criterio del costo ammortizzato** comporta una diversa esposizione in bilancio dei crediti, dei debiti, dei titoli immobilizzati e degli oneri e dei proventi ad essi connessi.

Nel seguito si analizzano le novità più rilevanti.

COSTI DI SVILUPPO

VOCE DI BILANCIO	NOVITA' 2016
Costi di sviluppo OIC 24	<ul style="list-style-type: none"> ▪ OIC 24/2016, par. 7: "Lo <i>sviluppo</i> è l'applicazione dei risultati della ricerca di base o di altre conoscenze possedute o acquisite in un piano o in un progetto per la produzione di materiali, dispositivi, processi, sistemi o servizi, nuovi o sostanzialmente migliorati, prima dell'inizio della produzione commerciale o dell'utilizzazione." ▪ I costi di sviluppo possono essere capitalizzati (art. 2426, n. 5, c.c.);. ▪ Cambia il periodo di ammortamento dei costi di sviluppo come segue: <ul style="list-style-type: none"> - Ammortamenti "2015": entro 5 anni - Ammortamenti "2016": durata utile.

Costituisce un aspetto rilevante per la redazione dei bilanci 2016 il **nuovo periodo di ammortamento dei costi di sviluppo**.



Efficacia: il nuovo periodo di ammortamento dei costi di sviluppo è applicabile **retroattivamente** (OIC n. 24, Par. 102).

ATTENZIONE: le società:

- che espongono in bilancio **costi di sviluppo annotati negli esercizi precedenti al 2016**
- **devono rivedere il piano di ammortamento secondo i nuovi criteri.**

"Vita utile": per la determinazione del periodo di ammortamento dei costi di sviluppo occorre tener conto della **vita utile**.

Secondo l'**OIC n. 24/2016**:

- la vita utile "è il periodo di tempo durante il quale l'impresa prevede di poter utilizzare l'immobilizzazione. Può essere determinata anche attraverso le quantità di unità di prodotto (o misura equivalente) che si stima poter ottenere tramite l'uso dell'immobilizzazione"
- "nei casi eccezionali in cui non è possibile stimarne attendibilmente la vita utile, essi sono ammortizzati entro un periodo non superiore a cinque anni.

COSTI DI RICERCA

VOCE DI BILANCIO	NOVITA' 2016
Costi di ricerca applicata e costi di ricerca di base OIC 24	<ul style="list-style-type: none"> ▪ <u>OIC 24/2016, par. 8</u>: “La ricerca di base è un’indagine originale e pianificata intrapresa con la prospettiva di conseguire nuove conoscenze e scoperte, scientifiche o tecniche, che si considera di utilità generica alla società. I costi di ricerca di base sono normalmente precedenti a quelli sostenuti una volta identificato lo specifico prodotto o processo che si intende sviluppare.” ▪ <u>OIC 24/2014, par. 44</u>: “La ricerca applicata o finalizzata ad uno specifico prodotto o processo produttivo è l’insieme di studi, esperimenti, indagini e ricerche che si riferiscono direttamente alla possibilità ed utilità di realizzare uno specifico progetto.” ▪ La nozione di ricerca applicata indicata nell’OIC 24/2015 presentava caratteristiche comuni con la nozione dei costi di sviluppo, laddove veniva specificato che i costi relativi al prodotto e al processo cui la ricerca si riferisce siano già individuati e definiti; ▪ Il D.lgs. n. 139/2015 ha eliminato dalla voce dello stato patrimoniale BI2 il riferimento ai costi di ricerca; pertanto dal 2016: <ul style="list-style-type: none"> - i costi di ricerca non sono più capitalizzabili; - i costi di ricerca applicata devono essere riportati, a partire dal bilancio per il 2016: <ul style="list-style-type: none"> a) tra i costi di sviluppo, se presentano le caratteristiche previste per tale classe di costo e, di conseguenza, inseriti nello stato patrimoniale (voce BI2); b) tra i costi di esercizio e spesi nel conto economico, in caso contrario.

Si riporta di seguito, a titolo esemplificativo, la scrittura in P.d. che dovrà essere effettuata per eliminare i costi di ricerca applicata precedentemente patrimonializzati.

Esempio1	Costi di ricerca patrimonializzati in precedenti esercizi.					
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Costo storico 100 ▪ Fondo ammortamento 20 ▪ Valore contabile/residuo da ammortizzare 80 					
	La società deve eliminare dallo stato patrimoniale relativo al bilancio 2016 il valore residuo per effetto del cambiamento dei principi contabili.					
	02/01	Utili a nuovo	Storno costi capitalizzati	80,00		
	02/01	Costi di ricerca	Storno costi capitalizzati		80,00	

COSTI DI PUBBLICITA'

VOCE	NOVITA' 2016
Costi di pubblicità OIC 24	<ul style="list-style-type: none"> L'OIC 24/2014 <i>“prevedeva la possibilità di capitalizzare i costi di pubblicità, se relativi ad “operazioni non ricorrenti (ad esempio il lancio di una nuova attività produttiva, l'avvio di un nuovo processo produttivo diverso da quelli avviati nell'attuale core business) che sono relative ad azioni dalle quali la società ha la ragionevole aspettativa di importanti e duraturi ritorni economici risultanti da piani di vendita approvati formalmente dalle competenti funzioni aziendali”</i> (OIC 24/2016) Il D.lgs. n. 139/2016 ha eliminato il riferimento ai costi di pubblicità alla voce BI2 dello stato patrimoniale Se i costi di pubblicità precedentemente patrimonializzati: <ul style="list-style-type: none"> <u>soddisfano i requisiti per essere iscritti tra i costi d'impianto e ampliamento</u>: possono essere capitalizzati tra tali poste (BI1) <u>in caso contrario</u>: vanno eliminati dallo stato patrimoniale, in sede di prima applicazione dell'OIC 24/2016, utilizzando il patrimonio netto <p><u>Requisiti per l'iscrizione tra i costi d'impianto e ampliamento:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> Rientrano tra i costi di <i>“start-up”</i> (costi sostenuti in sede di costituzione allo scopo di progettare e rendere operativa la struttura aziendale iniziale o costi sostenuti da una società già operativa prima dell'inizio di una nuova attività) Sono costi direttamente attribuibili alla nuova attività Devono essere sostenuti prima del momento del possibile avvio dell'attività o della nuova attività, ad esclusione dei costi generali, amministrativi e costi emersi per effetto di inefficienze I costi devono essere recuperabili, per effetto di una ragionevole prospettiva reddituale.

Si riporta di seguito la scrittura contabile connessa con lo storno dei costi di pubblicità precedentemente patrimonializzati.

Esempio2	Costi di pubblicità patrimonializzati in precedenti esercizi.				
	<ul style="list-style-type: none"> Costo storico 100 Fondo ammortamento 20 Valore contabile/residuo da ammortizzare 80 				
	La società deve eliminare dallo stato patrimoniale relativo al bilancio 2016 il valore residuo per effetto del cambiamento dei principi contabili.				
	02/01	Utili a nuovo	Storno costi capitalizzati	80,00	
	02/01	Costi di pubblicità	Storno costi capitalizzati		80,00



N.B. Il procedimento contabile ricalca quello previsto per i costi di ricerca.

AVVIAMENTO

VOCE DI BILANCIO	NOVITA' 2016
Avviamento	<ul style="list-style-type: none"> ▪ L'avviamento deve essere ammortizzato secondo la sua vita utile ▪ L'ammortamento dell'avviamento ante 2016 doveva essere effettuato entro un periodo di cinque anni.



ATTENZIONE - EFFICACIA

Alle società

- ➔ è concessa la possibilità di **continuare ad applicare il vecchio periodo di ammortamento**
- ➔ per gli avviamenti **iscritti in bilancio antecedentemente al 1° gennaio 2016**.

“Vita utile”: Secondo l'OIC n. 24/2016 il periodo di ammortamento dell'avviamento può essere determinato applicando i criteri di seguito indicati:

- periodo di realizzazione di benefici economici addizionali (OIC 24/2016, Par. 68, a)
- payback period (OIC 24/2016, Par. 68, b)
- media ponderata delle vite utili delle principali attività acquisite (OIC 24/2016, Par. 68, c)
- in casi eccezionali, qualora sia impossibile stimarne la vita utile, l'ammortamento si spalma in un periodo di 10 anni (OIC 24/2016, Par. 70).

ELIMINAZIONE DELLA SEZIONE “E” DEL CONTO ECONOMICO - RIFLESSI CONTABILI

VOCE DI BILANCIO	NOVITA' 2016
Eliminazione della sezione “E” –area della gestione straordinaria-	<ul style="list-style-type: none"> ▪ La sezione straordinaria del conto economico è stata eliminata ▪ L'informativa sulla composizione delle voci straordinarie del conto economico è stata spostata nell'ambito della Nota integrativa (art. 2427, n. 13, c.c.) ▪ E' cambiata l'accezione di straordinarietà ai fini del bilancio, in quanto: <ul style="list-style-type: none"> - la vecchia disciplina stabiliva che i componenti straordinari del reddito si concretizzano per effetto della <i>“estraneità rispetto alla gestione ordinaria</i> della fonte del provento o dell'onere” (Relazione ministeriale al D.lgs. 127/1991). - la nuova disciplina del bilancio considera straordinarie le componenti di costo o di ricavo di entità o incidenza (sul bilancio) eccezionali

L'eliminazione della sezione “E” del conto economico comporta semplicemente il trasloco dei componenti del reddito in una diversa sezione dello stesso.

La citata ricollocazione deve tener conto della natura del provento o dell'onere di riferimento.

Si prenda in considerazione l'esempio di seguito riportato.

Esempio3

Cessione di immobile abitativo utilizzato come investimento finanziario. Plusvalenza 100.

- Collocazione della plusvalenza secondo le regole contabili 2015: E20
- Collocazione della plusvalenza secondo le regole contabili 2016: A5

CRITERIO DEL COSTO AMMORTIZZATO PER CREDITI, DEBITI E TITOLI IMMOBILIZZATI

VOCE DI BILANCIO	NOVITA' 2016
Il criterio del costo ammortizzato	<ul style="list-style-type: none"> Il criterio del costo ammortizzato comporta sostanzialmente: <ul style="list-style-type: none"> una diversa imputazione temporale delle componenti economiche una diversa qualificazione delle componenti reddituali che caratterizzano l'operazione considerata Il costo ammortizzato riguarda: <ul style="list-style-type: none"> Crediti Debiti Titoli immobilizzati Prevede le seguenti procedure (<u>nell'esempio</u>: riferite ad un debito): <ol style="list-style-type: none"> il valore iniziale del componente deve essere iscritto al netto di tutti i costi di transazione: <ul style="list-style-type: none"> spese di istruttoria, oneri di perizia del valore dell'immobile e altri costi accessori per l'ottenimento di finanziamenti/mutui ipotecari; eventuali commissioni attive/passive iniziali; le spese di emissione (<u>es.</u>: spese legali e commissioni iniziali) sostenuti per l'emissione di prestiti obbligazionari, agi e disagi di emissione dei prestiti obbligazionari ogni altra differenza tra valore iniziale e valore nominale a scadenza si deve calcolare il TIR (tasso di rendimento effettivo, che consiste nel tasso che eguaglia i flussi finanziari in entrata e in uscita relativi all'operazione considerata); il costo ammortizzato si calcola <ul style="list-style-type: none"> sommando all'importo iniziale del debito l'onere finanziario di competenza determinato in base al TIR e sottraendo i pagamenti eseguiti nel corso del periodo.

L'applicazione del costo ammortizzato costituisce una novità epocale proprio per effetto della logica di fondo che caratterizza il criterio stesso, che non appartiene alla tradizione contabile nazionale.

SOGGETTI ESCLUSI

L'introduzione del costo ammortizzato impatta sulle sole società di più grandi dimensioni in quanto è **escluso per le società che:**

- ✓ redigono il **bilancio in forma semplificata**
- ✓ redigono il **bilancio in forma abbreviata**

Bilancio in forma ordinaria: rimangono anch'esse escluse laddove **gli effetti derivanti dall'applicazione del criterio sono irrilevanti**

Nota: ciò accade quando i costi di transazione, le commissioni e ogni differenza tra il valore iniziale e il valore a scadenza sono di scarso rilievo (OIC n. 19/2016, par. 45) e quando i crediti e i debiti di riferimento scadono entro un anno);


ATTENZIONE – EFFICACIA: il criterio

- ➔ è obbligatorio per le nuove operazioni a decorrere dal 2016
- ➔ le operazioni in corso possono essere completate secondo le regole originarie.

Esempio 4

31/12/2016: emissione di un prestito obbligazionario quinquennale.

- Valore nominale: 1.000
- Valore di emissione: 940
- Tasso nominale: 5%
- Cedole annuali scadenti al 31/12 di ogni anno
- Rimborso in un'unica soluzione al termine del prestito

Viene calcolato il TIR (tasso interno di rendimento) pari a 6,441%.

Si riportano di seguito le scritture in p.d., iniziando dall'emissione del prestito.

31/12/2016	Banca x c/c	940	
31/12/2016	Prestiti obbligazionari		940

All'inizio del periodo successivo si contabilizzano gli interessi di competenza.

01/01/2017	Oneri finanziari (940 x 6,441%)	60,55	
01/01/2017	Prestiti obbligazionari		60,55

Si contabilizza il pagamento della cedola annua.

31/12/2017	Prestiti obbligazionari	50,00	
31/12/2017	Banca x c/c		50,00

Il debito valutato al costo ammortizzato sarà, al 31/12/N+1 pari a 950,55 calcolato come segue:

- Valore iniziale del debito (940)
- (+) interessi di competenza (60,55)
- (-) pagamenti (50)
- (=) Valore del debito secondo il costo ammortizzato (950,55)



N.B. Se la società avesse applicato il criterio tradizionale, ovvero il criterio del valore nominale, avrebbe al 31/12/N+1 i seguenti dati:

- Debito per prestiti obbligazionari: 1.000 (in luogo di 950,55)
- Interessi di competenza: 50 (in luogo di 60,55)
- Ammortamento disaggio su prestiti (si ipotizza per semplicità la suddivisione del costo durante il quinquennio di vita del prestito): 12
- Disaggio su prestiti (60 – 12): 48

LEASING FINANZIARIO E PRINCIPIO DELLA PREVALENZA DELLA SOSTANZA

Il leasing finanziario non è stato modificato dalla riforma del bilancio del 2016.

Si ricorda che il leasing finanziario può essere contabilizzato seguendo due diversi metodi:

- a) **metodo patrimoniale**, secondo il quale i canoni vengono considerati costi di periodo (B8, Godimento beni di terzi) e il maxicanone relativo transita nello stato patrimoniale tra i risconti attivi, alla stessa stregua di una locazione (utilizzato in Italia);
- b) **metodo finanziario**, secondo il quale il bene viene considerato un investimento effettuato dal locatario (posto che gli accordi contrattuali sono volti nel senso del trasferimento finale della proprietà ed i rischi relativi al bene sono a carico di questo) iscritto tra le attività, al quale deve essere contrapposto il finanziamento erogato a monte dalla società di leasing, secondo il criterio della prevalenza della sostanza sulla forma (IAS 17 – IFRS 16).

Esempio 5

Metodo finanziario

Si considera la stipula di un contratto di leasing. Costo del concedente 100.

Data	Attrezzature in leasing	100,00	
Data	Debiti vs società di leasing		100,00

Il locatario riceve la fattura relativa al maxicanone.

Dalla fattura e documentazione in possesso del locatario emergono i seguenti dati:

- Quota capitale: 8,00
- Quota interessi: 2
- Iva: 2,20
- Totale fattura 12,20

Il locatario riporta la seguente scrittura in p.d.

Data	Debiti vs società di leasing	8,00	
Data	Oneri finanziari	2,00	
Data	Iva ns credito	2,20	
Data	Debiti vs fornitori		12,20

Si riporta di seguito la contabilizzazione dell'operazione seguendo il diverso metodo patrimoniale, tenendo conto dei dati appena più sopra riportati.

Esempio 6

Metodo patrimoniale

Riporta la seguente scrittura in p.d.

Data	Canoni leasing	10,00	
Data	Iva ns credito	2,20	
Data	Debiti vs fornitori		12,20

Al 31/12 occorre stornare i canoni anticipati con il sistema dei risconti.

Data	Risconti attivi	x	
Data	Canoni leasing		x

Il principio della prevalenza della sostanza sulla forma imporrebbe alle società nazionali non quotate di applicare il criterio finanziario.

Il nostro Legislatore ha risolto temporaneamente la criticità connessa con la violazione del principio della sostanza ad opera del metodo patrimoniale, introducendo attraverso il D.lgs. n. 6/2003 il punto n. 22 della nota integrativa (art. 2427, c. 1, n. 22 c.c.) che in sostanza permette di esporre in ogni caso nel corpo del bilancio, anche se al di fuori dello stato patrimoniale e del conto economico, i dati dell'operazione di leasing applicando il metodo finanziario.



N.B. La cassazione, con riferimento al leasing finanziario, ha precisato che il criterio finanziario non può considerarsi vietato posto che mira a ottenere una rappresentazione più fedele della capacità economica e dello stato dell'impresa (cass., n. 8292, del 26 maggio 2003).

Di seguito i principali nuovi interventi dell'OIC, relativamente al leasing, di seguito riassunti:

- nell'OIC n. 12/2016 l'Appendice A (nella vecchia versione del 2014 si trattava dell'Appendice D) tratta del leasing e del *sale/lease back*, mantenendo la disciplina contabile previgente
- viene precisato (OIC n. 12/2016, Par. 11 – Relazione al D.lgs. n. 139/2015) che *“si è ritenuto ... preferibile mantenere l'attuale impianto normativo in attesa che si definisca il quadro regolatorio internazionale sul leasing e si possa, quindi, riorganizzare la materia in modo complessivo”*.

D.LGS. N. 139/2015 – NOVITA' AI FINI FISCALI

L'art. 11 del D.lgs. n. 139/2015 dispone che:

- ➔ dall'attuazione del decreto non possono derivare oneri per la finanza pubblica (cd. **“principio dell'invarianza”**)
- ➔ dunque, le novità introdotte dal D.lgs. n. 139/2015 non dovrebbe modificare il gettito tributario.

Ciò comporta (come chiarito nelle risposte dei funzionari dell'Agenzia entrate a Telefisco 2017) l'obbligo per le imprese di gestire un **“doppio binario civile/fiscale”**:

- il primo: per gli adempimenti civilistici, redatto secondo le nuove regole del Dlgs 139/2015
- il secondo: per gli adempimenti fiscali, redatto secondo le regole ante Dlgs 139/2015, su cui parametrare le ordinarie variazioni in aumento e in diminuzione

ATTENZIONE: il 2/02/2017 il Governo ha depositato in Commissione Affari costituzionali del Senato un emendamento al D.d.l. “Milleproroghe”, in corso di conversione, contenente:

- ➔ il differimento di 15 gg per la presentazione delle dichiarazioni dei redditi e irap 2016 (soggetti “solari”)
- ➔ **nuove regole per determinare il reddito in maniera coerente con le nuove regole contabili introdotte dal D.lgs. n. 139/2015** (alla stregua del principio di “derivazione rafforzata” prevista per i soggetti *IAS adopter*), **eliminando in tal modo l'esigenza del doppio binario**

Di seguito gli effetti fiscali derivanti dalle nuove regole contabili che necessitano di chiarimenti.

VOCE DI BILANCIO	RIFLESSI AI FINI IRES	RIFLESSI AI FINI IRAP
Eliminazione dell'area straordinaria	Gli effetti principali riguardano: <ul style="list-style-type: none"> - la disciplina delle società di comodo (art. 30 L. 724/94) - la disciplina del ROL, relativa alla deduzione degli interessi passivi (ex art. 96 Tuir) 	Gli effetti principali riguardano la rilevanza fiscale delle plusvalenze derivanti dalle cessioni d'azienda e dei conferimenti d'azienda.
Eliminazione dei costi di ricerca e di pubblicità	va recuperato il costo residuo non transitato nel conto economico (norma attualmente applicabile: art. 108, Tuir)	
Costi di sviluppo	<ul style="list-style-type: none"> - l'art. 108 c. 1 Tuir prevede l'ammortamento in quote costanti per un massimo di 5 esercizi, compreso quello di sostenimento della spesa; - occorre comunque considerare il principio della previa imputazione dei costi a conto economico (art. 109 c. 4 Tuir) 	-
Avviamento	non cambia la regola fiscale che prevede la deduzione annua pari a 1/18 del costo (art. 103 c. 3 Tuir)	-
Costo ammortizzato	si tratta di regole di natura tipicamente IAS che richiederebbero l'applicazione della derivazione rafforzata (art. 83 c. 1 Tuir)	-