



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2017

N.RF043

INFO FISCO

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 5

OGGETTO	BILANCI E DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2017 - LE NOVITÀ
RIFERIMENTI	ART. 13-BIS DL 244/2016 CONV IN L. 19/2017; DLGS. N. 139/2015 – RF 026/2016
CIRCOLARE DEL	08/03/2017

Sintesi: in sede di conversione del cd. "Decreto Milleproroghe" è stata approvata una norma che coordina le disposizioni fiscali con le novità in materia di bilanci a valere dall'esercizio 2016, evitando così l'applicazione del cd. "doppio binario" (bilancio d'esercizio con le nuove regole del D.lgs. 139/2015 e "bilancio fiscale" secondo le disposizioni anteriori a tale decreto). In particolare sono state introdotte:

- delle disposizioni a regime
- delle disposizioni transitorie: applicabili a qualsiasi posta (di stato patrimoniale o di conto economico) già stanziata nel bilancio dell'esercizio 2015.

Dal periodo 2016, dunque, si verifica la "ultrattività" delle disposizioni fiscali previgenti in relazione alle situazioni già "pendenti" nel bilancio 2015, pervenendosi così a un reddito in linea con i criteri previgenti. Onde agevolare la prima applicazione delle novità, il termine di presentazione delle dichiarazioni delle società di capitali (mod. Redditi SC 2017 ed Irap 2017) è prorogato di 15 giorni (dal 30/09 al 15/10/2017)

Il decreto legge cd. "Milleproroghe" (come convertito nella L. n. 19/2017) ha introdotto l'attesa 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** (**applicabili dalla generalità delle imprese**, individuali o societarie)
- ⇒ ad **eccezione delle micro imprese** (art. 2435-ter CC).

Tali disposizioni:

- ➔ a decorrere **dall'esercizio successivo a quello in corso al 31/12/2015**
- ➔ **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.



NOVITÀ CIVILISTICHE: come noto (v. [RF 026/2017](#)) le società che applicano gli OIC ("OIC adopter") devono predisporre il bilancio 2017 secondo le regole introdotte dal D.lgs 139/2015.

Alcune di esse **incideranno sulla determinazione dell'utile** di esercizio:

- **stralcio** dell'attivo patrimoniale dei **costi di ricerca "applicata"** (se non riqualificabili tra i costi di sviluppo; permane invece la ricerca "di base") e dei **costi di pubblicità** (se non riqualificabili tra i costi di impianto ed ampliamento) capitalizzati fino al 2015
- modifica (con effetto retroattivo) del **periodo di ammortamento** per i **costi di sviluppo** (per l'avviamento già in bilancio è ammesso continuare ad applicare il vecchio periodo di ammortamento)
- **criterio del costo ammortizzato** per la valutazione di **crediti, debiti e titoli immobilizzati** (da applicare per i soli bilanci in forma ordinaria, dicendo comunque l'esonero in caso di effetti non rilevanti, come si verificherà nella maggior parte dei casi).

La soppressione delle componenti straordinarie si limiterà, al contrario, a ridistribuire i componenti positivi e negativi in maniera diversa rispetto al passato, senza alcun effetto sull'utile.

LE MODIFICHE ALLE DISPOSIZIONI FISCALI

Come noto, con l'art. 83 Tuir (introdotto dalla L. n. 244/07) ha modificato il criterio di determinazione del reddito dei soggetti **las adopter** rispetto a quello previsto dal D.lgs. 38/2005.

In particolare viene introdotto il criterio cd. "di **derivazione rafforzata**", che recepisce ai fini fiscali:

- la **qualificazione** di un fatto aziendale sulla base della **sostanza economica** degli eventi
- la **classificazione** dei relativi **componenti reddituali e patrimoniali** che ne derivano
- la **imputazione temporale** con cui questi partecipano alla determinazione dell'utile (**derogando il principio di competenza** di cui all'art. 109 c. 1 e 2 Tuir)

consentendo di eliminare la necessità di gestire un doppio binario fra valori civili e fiscali.

L'art. 13-bis DL 244/2016, con una modifica al citato art. 83 Tuir

- ➔ ha **esteso l'adozione di tali criteri anche le imprese** che redigono il bilancio in base ai **nuovi principi OIC (ad eccezione delle micro imprese)**
- ➔ ivi incluse (ove compatibili) le relative disposizioni attuative (art. 1 c. 59 L. 244/07 e art. 4 c. 7- quater D.lgs 38/2005).



Scheda di lettura del Senato: "Si consente a tali soggetti il pieno riconoscimento della rappresentazione di bilancio fondata sul principio della prevalenza della sostanza sulla forma mediante la disattivazione delle regole di competenza fiscale (art. 109, commi 1 e 2, TUIR, come previsto dall'articolo 2, comma 1, del DM MEF 1 aprile 2009, n. 48, in materia di determinazione del reddito dei soggetti tenuti alla adozione dei principi contabili internazionali), ovvero delle ipotesi in cui la rappresentazione di bilancio per ragioni di ordine fiscale cede il passo alla gestione degli effetti fiscali sulla base della natura giuridica delle operazioni (come nelle fattispecie aventi ad oggetto titoli partecipativi recata dall'art. 3 del predetto DM n. 48/2009) al fine di garantire l'applicazione di istituti fiscali quali l'esenzione delle plusvalenze e l'esclusione dei dividendi (comma 2, lettera a), n. 2), che aggiunge un nuovo co. 1-bis all'art. 83 Tuir)".

LE DISPOSIZIONI A REGIME

L'art. 13-bis del DL Milleproroghe dispone le seguenti **modifiche di coordinamento al Tuir**:

- ➔ **lett. c) oneri pluriennali (art. 108 Tuir):**
 - **deducibilità** delle spese relative a più esercizi viene modificata come segue:
 - **in generale:** l'ammortamento si esegue in base alla **quota "imputabile a ciascun esercizio"**
 - **spese di rappresentanza:** mantengono **regime previgente** (deducibilità a scaglioni di ricavi)
 - spese di pubblicità/propaganda: è soppresso il comma 2 relativo all'ammortamento delle spese di pubblicità e propaganda (in quanto **non potranno più essere capitalizzate** in bilancio)



Nota: in sostanza, la previsione "residuale" di cui al previgente comma 3 è diventata la regola "generale". In realtà la novità dal 2016 si applicherà alle spese di ricerca di base, di sviluppo, e di impianto/ampliamento (considerata la sopravvenuta impossibilità di capitalizzare le altre tipologie dei costi prevista in precedenza).

- ➔ **lett. d) imputazione a conto economico (art. 109 c. 4 Tuir):** i componenti negativi
 - si considerano "imputati a conto economico" (quale requisito per la loro deducibilità)
 - anche laddove **rilevati solo a stato patrimoniale**, in quanto ciò sia **richiesto dagli OIC**



ART. 109 comma 4 TUIR – IMPUTAZIONE A CONTO ECONOMICO

FINO ALL'ESERCIZIO 2015	DALL'ESERCIZIO 2016
4. 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 internazionali.	4. 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

- **lett. b) determinazione del ROL**: nel calcolo del ROL, le società di capitali non terranno conto dei componenti positivi e negativi derivanti da operazioni di **trasferimento di azienda**
- **lett. f) strumenti derivati**: viene regime fiscale degli strumenti finanziari derivati viene adeguato al caso in cui sono iscritti in bilancio al valore di **fair value**.



Art. 122 Tuir: sono fiscalmente rilevanti i differenziali (positivi o negativi) ottenuti dalla valutazione dei contratti (contratti future, opzioni, swap, ecc.) in essere al termine dell'esercizio. Dal 2016 per gli OIC adopter ciò varrà anche nel caso in cui la valutazione sia effettuata al fair value (il luogo del costo storico).

- **lett. e) tassi di cambio**: sarà fiscalmente ammesso applicare tassi di cambio diversi da quelli della BCE "purché si tratti di quotazioni fornite da operatori indipendenti con idonee forme di pubblicità"



ART. 108 TUIR - SPESE RELATIVE A PIÙ ESERCIZI

FINO ALL'ESERCIZIO 2015	DALL'ESERCIZIO 2016
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 4° 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 di tali costi si applica l'articolo 88, comma 3.	1. Le spese relative a più esercizi sono deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio.
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.	3. 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'articolo 88, comma 3.
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. Le spese del periodo precedente sono commisurate all'ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa allo stesso periodo in misura pari: a) all'1,5 per cento dei ricavi e altri proventi fino a euro 10 milioni; b) allo 0,6 per cento dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 10 milioni e fino a 50 milioni; c) allo 0,4 per cento dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 50 milioni. Sono comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a euro 50.	(il 1° periodo è abrogato)
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 (...)	(abrogato il vecchio comma 3; il nuovo testo è riportato nel comma 1 per comodità espositiva)
4. Le spese di cui al presente articolo sostenute dalle imprese di nuova costituzione, comprese le spese di impianto, sono deducibili secondo le disposizioni dei commi 1, 2 e 3 a partire dall'esercizio in cui sono conseguiti i primi ricavi.	

		AMMORTAMENTO PERIODO 2016		art. 108 Tuir
Bil. UE	Voce	CIVILISTICO	FISCALE	
B.I.1	COSTI DI IMPIANTO E DI AMPLIAMENTO	entro 5 anni, per quote libere	Vita utile (di fatto coincide con quello civilistico; dunque max 5 anni)	c. 4
B.I.2	COSTI DI SVILUPPO	vita utile (se non è attendibilmente stimabile, entro 5 anni)		c. 1
-	COSTI DI RICERCA	non più capitalizzabili	deducibili per competenza nell'anno	-
B.I.2	PUBBLICITÀ E PROPAGANDA			
B.I.7	MANUTENZIONI STRAORDINARIE SU BENI DI TERZI	vita utile (minore tra utilità futura e residuo del contr. di leasing/locazione)	Vita utile (di fatto coincide con quello civilistico)	c. 1
B.I.8	ALTRE IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI	vita utile (residua possibilità di utilizzo)		

Art. 2426 CC: 5) i costi di impianto e di ampliamento e i costi di sviluppo aventi utilità pluriennale possono essere iscritti nell'attivo con il consenso, ove esistente, del collegio sindacale. I costi di impianto e ampliamento devono essere **ammortizzati entro un periodo non superiore a cinque anni**. I costi di sviluppo sono **ammortizzati secondo la loro vita utile**; nei casi eccezionali in cui **non è possibile stimarne attendibilmente la vita utile**, sono ammortizzati entro un periodo **non superiore a cinque anni**. Fino a che l'ammortamento dei costi di impianto e ampliamento e di sviluppo non è completato possono essere distribuiti dividendi solo se residuano riserve disponibili sufficienti a coprire l'ammontare dei costi non ammortizzati;

DISPOSIZIONI AI FINI IRAP

L'art. 13-bis c. 3 DL244/2016, modifica all'art. 5 c. 1 Dlgs 446/97 (cd. "Irap a criteri di bilancio"), introduce una disposizione analoga a quanto visto per i redditi, estendendo l'**irrelevanza**:

- oltre agli ordinari componenti non deducibile Irap (costo del lavoro, interessi passivi, ecc.)
- anche alle **plusvalenze/minusvalenze** di natura straordinaria derivanti da **trasferimenti di azienda/rami di azienda**.



Nota: il principio di derivazione ha da sempre dato rilevanza alle valutazioni civilistiche per quanto attiene la base imponibile Irap a valori di bilancio; dunque le modifiche ai principi contabili OIC avranno riflesso anche ai fini di tale imposta.

Peraltro anche per quanto riguarda i soggetti Irpef, il principio di "derivazione rafforzata" tenderà a ridurre le distanze tra la determinazione dell'Irap a valori fiscali rispetto a quella a valori contabili.

DISPOSIZIONI GENERALI

Con disposizione di coordinamento generale è infine previsto che

- il riferimento nel Tuir ai componenti di cui alle micro classi A) e B) del Conto economico
- va inteso al netto di **plusvalenze/minusvalenze** di natura straordinaria derivanti da **trasferimenti di azienda/rami di azienda**.

LE DISPOSIZIONI TRANSITORIE

L'art. 13-bis c. 5 e 7 DL 244/2016, con intento evidentemente di semplificazione, prevede infine una disciplina transitoria che:

- ⇒ permetterà l'**applicazione "ultrattiva" delle disposizioni fiscali previgenti**
- ⇒ alle **operazioni esistenti nel bilancio 2015** che risultino **"diversamente quantificate, classificate, valutate e imputate temporalmente"** rispetto a quanto sarebbe avvenuto in applicazione dei nuovi OIC.

In applicazione di tale concetto, il comma 7 prevede quanto segue:

- **lett. a)** rimane ferma la finzione giuridica di "imputazione a conto economico" ex art. 109 c. 4 Tuir dei componenti negativi (sono deducibili se stanziati anche solo a Stato patrimoniale in applicazione dei nuovi OIC)



Irap: un concetto analogo si applica anche ai fini Irap:

- i componenti (positivi o negativi) imputati direttamente a patrimonio netto
- concorrono alla base imponibile Irap se, sulla scorta dei criteri applicabili negli esercizi precedenti, sarebbero stati classificati nelle voci di cui alle lett. A) e B) del conto economico con rilevanza ai fini Irap

- **lett. c)** il **ripristino nell'attivo patrimoniale di costi già imputati** in precedenti Conti economici o la **eliminazione di costi iscritti** in precedenti esercizi e **non più capitalizzabili**
 - **non rilevano ai fini della determinazione del reddito** (né del costo fiscalmente riconosciuto)
 - posto che per la deducibilità (ed il costo storico) **si applicano ancora le regole fiscali dei periodi precedenti**
- **lett. d)** la **eliminazione** nel passivo patrimoniale **di passività e fondi di accantonamento** considerati dedotti dal Tuir non rileva ai fini della determinazione del reddito.

Rimane ferma:

- l'indeducibilità degli oneri a fronte dei quali i fondi sono stati costituiti,
- l'imponibilità della relativa sopravvenienza in caso di mancato verificarsi dell'evento atteso.

- **lett. e)** le previsioni di cui alle lett. c) e d) precedenti si applicano anche ai fini dell'Irap.

STORNO DI ATTIVITA' NON PIÙ CAPITALIZZABILI – ASPETTI CONTABILI

Secondo l'OIC 29, lo storno:

- va effettuato **utilizzando il patrimonio netto** esistente all'inizio dell'esercizio
- e, più in particolare, gli **utili a nuovo** (o altro componente, ove ritenuto più appropriato).



Nota: si tratta di una operazione che:

- a) non modifica l'utile/perdita** di esercizio (non vi è alcuna sopravvenienza passiva)
- b) non può modificare le riserve di patrimonio netto all'1/01 nel bilancio 2016** (che devono sempre coincidere con quella finale del bilancio 2015); tuttavia l'operazione potrà essere annotata al 1/01/2016.

Esempio1

COSTI DI RICERCA (O DI PUBBLICITÀ)

La Alfa Srl nel bilancio 2015 ha esposto costi di ricerca applicata (o dei costi di pubblicità o sponsorizzazione) capitalizzati nel 2014:

- costo storico: 100
- fondo ammortamento: 20
- residuo da ammortizzare: 80

La società:

- **civilisticamente:** deve **eliminare dallo Stato patrimoniale 2016 il valore residuo di 80**
- **fiscalmente:** **proseguirà ad ammortizzare** a libro cespiti **il costo pluriennale** (per ulteriori 20), e così anche nei 3 periodi successivi fino ad esaurimento del valore residuo.

Contabilizzazione dello storno

Secondo l'OIC n. 29, la variazione deve essere effettuata **utilizzando il patrimonio netto** all'inizio dell'esercizio e, più in particolare, gli utili a nuovo o altro componente se più appropriato:

02/01	Utili a nuovo	Storno costi capitalizzati	80,00	
02/01	Storno costi capitalizzati	Costi di pubblicità/ricerca applicata		80,00

Il reddito fiscale sarà determinato al netto dell'ammortamento di 20 (quota del 20%) del costo ancora fiscalmente riconosciuto di 100 relativo alle spese di ricerca capitalizzate.

Esempio2

COMPONENTI STRAORDINARI DI CONTO ECONOMICO

La Beta Snc ha sostenuti oneri di ristrutturazione aziendale (straordinari) per 100, così suddivisi (secondo le schede di lavorazione utilizzate per quantificare l'onere):

- costi del personale 80
- accantonamenti generici 20

Civilisticamente: la società dovrà operare come segue, nella redazione del bilancio:

Conto economico

- B9) Costi del personale: 80
- B13) Altri accantonamenti: 20

Fiscalmente: **nulla cambia** rispetto alla situazione del periodo 2015 (i componenti **permangono "straordinari ai fini Irap** e, dunque, non rilevano nel criterio "a valori fiscali")

DISPOSIZIONI ATTUATIVE

Al fine di dare applicazione alle disposizioni di cui sopra, è previsto che entro il 30/04/2017 (60 gg dall'entrata in vigore della legge di conversione) il MEF provveda alla revisione

- dei DDMM n. 48/2009 e 8/06/2011 contenente le disposizioni di coordinamento per i soggetti IAS adopter, ora estesi anche agli OIC adopter
- del DM 14/03/2012 in relazione alla disciplina dell'ACE.