

GLI EFFETTI FISCALI DELLE MODIFICHE AL BILANCIO OIC

Palermo, 12 Marzo 2017

Dr Michele Muratori



La rilevanza fiscale delle nuove regole contabili

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

Le novità introdotte dal D.lgs. n. 139/2015 in recepimento della direttiva 2013/34/UE (c.d. “decreto bilanci”) assumono rilevanza non soltanto sotto il profilo civilistico, ai fini della redazione del bilancio, ma **generano implicazioni anche dal punto di vista fiscale**.

Le regole contabili costituiscono infatti il presupposto iniziale per la determinazione del reddito imponibile IRES ed IRAP: occorre pertanto comprendere come i nuovi criteri di rilevazione delle operazioni e di valutazione interferiscano con la determinazione del reddito imponibile.

Con la conversione del decreto “Milleproroghe” (D.L. n. 244/2016) è stato risolto il **problema del coordinamento** tra le novità contabili introdotte dal D.lgs. n. 139/2015 e la disciplina fiscale di determinazione dell'imponibile IRES ed IRAP.



La rilevanza fiscale delle nuove regole contabili

Le principali novità della Riforma contabile che hanno prodotto effetti fiscali sono:

1. L'introduzione del principio della sostanza economica sulla forma

Le nuove regole del Framework contabile OIC ponevano infatti un problema per certi versi analogo al tema centrale già emerso con riguardo alla fiscalità dei soggetti IAS/IFRS:

- quello di conciliare le regole del TUIR, focalizzate sul contenuto giuridico formale delle operazioni compiute dall'impresa, con un bilancio che si ispira invece a criteri di rappresentazione conformi al principio di prevalenza della sostanza sulla forma.

2. L'eliminazione dell'area straordinaria

3. I componenti imputati direttamente a Patrimonio Netto



La norma di coordinamento fiscale

Art. 13-bis del DL n. 244/2016 (cd. Milleproroghe)

In via generale la norma di coordinamento prevede:

- L'introduzione del **principio di derivazione rafforzata** (modifica dell'art. 83 del TUIR)
- la **modifica di alcuni articoli del TUIR e del Decreto IRAP** (D.lgs. n. 446/97) per rendere le regole di determinazione del reddito coerenti con le nuove modalità di rappresentazione contabile;
- Il trattamento fiscale delle poste a PN
- l'introduzione di una disciplina transitoria che regola la tassazione IRES ed IRAP degli effetti reddituali e patrimoniali delle operazioni già avviate e che si protraggono per i periodi d'imposta successivi alla prima adozione delle nuove regole contabili.



La derivazione rafforzata per i soggetti OIC adopter

Le alternative per il Legislatore di coordinare le norme fiscali per la determinazione del reddito imponibile IRES ed IRAP con i nuovi principi contabile erano sostanzialmente tre:

1. Continuare ad applicare le norme di «derivazione giuridica» contenute nel TUIR, generando un doppio binario (...scelta iniziale, che sembrava adottata in base alla clausola di «invarianza finanziaria»)
2. Riscrivere le norme del TUIR, alla luce dei nuovi principi contabili
3. Estendere il principio di derivazione rafforzata già esistente per i soggetti IAS adopter



La derivazione rafforzata per i soggetti OIC adopter

Nuovo art. 83, comma 1-bis, TUIR – la “derivazione rafforzata”

Per i soggetti OIC adopter, "diversi dalle micro-imprese di cui all'articolo 2435-ter del codice civile" trova applicazione il c.d. principio di “derivazione rafforzata”.

Tale principio implica il pieno riconoscimento della rappresentazione del bilancio, anche in deroga alle disposizioni del TUIR. Quindi :

- assumono rilevanza fiscale i criteri di qualificazione e i correlati criteri di imputazione temporale e classificazione in bilancio;
- la certezza e la determinabilità dei componenti reddituali sono identificate sulla base dei principi contabili (principio della prevalenza della sostanza sulla forma) piuttosto che in funzione di quelli di matrice giuridico-formale di cui art. 109 TUIR.



La derivazione rafforzata per i soggetti OIC adopter

(Circ. AE n. 7/2011)

La **qualificazione** attiene all'esatta individuazione dell'operazione aziendale posta in essere e, dunque, dei relativi effetti che da essa derivano sul piano economico-patrimoniale e giuridico. Il rinvio ai criteri di qualificazione ha quindi la finalità di sostituire un approccio economico sostanziale ad un approccio basato sulla forma giuridico-contrattuale più tipica delle regole del TUIR.

La **classificazione** è una naturale conseguenza della qualificazione: i fatti di gestione sono rappresentati in bilancio attraverso la loro riconduzione a classi che riguardano la determinazione del reddito (ricavo, plusvalenza, minusvalenza, interesse, ecc.) o del patrimonio (attivo, passivo, patrimonio netto).

L'**imputazione temporale** attiene alla corretta individuazione del periodo d'imposta in cui i componenti reddituali fiscalmente rilevanti devono concorrere a formare la base imponibile.



La derivazione rafforzata per i soggetti OIC adopter

Esempio: crediti e debiti valutati al costo ammortizzato

La contabilizzazione di crediti e debiti in base al criterio del costo ammortizzato assume rilevanza fiscale: rileva infatti la qualificazione «finanziaria» delle componenti relative a prestazioni accessorie.

I costi accessori del finanziamento non sono più iscritti tra le immobilizzazioni immateriali ed ammortizzati lunga la durata dello stesso, ma sono ammortizzati lungo la durata del finanziamento integrando e rettificando gli interessi imputati a C/E.

Derivazione rafforzata:

- Indipendentemente dalle qualificazioni giuridiche-formali dell'operazione, ai fini fiscali, la stessa rileva in base al criterio contabile adottato e quindi alla sua qualificazione e imputazione temporale



La derivazione rafforzata per i soggetti OIC adopter

Esempio: vendita di un bene con opzione di riacquisto a condizioni favorevoli

Nel bilancio OIC: l'operazione non è più qualificata come una vendita in quanto non si verifica il trasferimento di tutti i rischi e benefici.

A seconda dei casi viene qualificata come una locazione o come una operazione di finanziamento, così come accade in ambito IAS/IFRS.

Derivazione rafforzata:

- La qualificazione contabile viene recepita anche ai fini fiscali, anche se sul piano giuridico la proprietà del bene può ritenersi trasferita all'acquirente.



Limiti alla derivazione rafforzata (rinvio ai DM IAS)

Trovano comunque applicazione, “in quanto compatibili”, le disposizioni che delimitano la portata del principio di derivazione rafforzata.

Tali disposizioni sono quelle previste per i soggetti IAS/IFRS adopter dai DM 48/2009 - DM 8 giugno 2011.

- Per tali decreti è stata tuttavia prevista una revisione del MEF in quanto alcune loro disposizioni non risultano applicabili alle imprese OIC.



Limiti alla derivazione rafforzata (rinvio ai DM IAS)

In particolare, la derivazione rafforzata non trova attuazione e continuano ad applicarsi le disposizioni fiscali del TUIR che:

- circoscrivono la rilevanza dei componenti valutativi (es. ammortamenti, accantonamenti, rettifiche di valore)
- differiscono o limitano il riconoscimento degli oneri o dei proventi (es. l'inerenza dei costi, il principio di cassa su talune componenti, ecc.)
- riguardano disposizioni specifiche esentative quali la PEX e i dividendi



Eliminazione della voce E del Conto economico

Con l'eliminazione delle voci E20 ed E21, gran parte dei proventi e degli oneri straordinari sono classificati nel valore e nei costi della produzione.

La norma di coordinamento (art. 13-bis, c. 4 del decreto milleproroghe) ha stabilito una **regola generale** in base alla quale, a partire dal bilancio 2016:

- il richiamo contenuto nelle norme vigenti di natura fiscale ai componenti reddituali iscritti nelle voci delle classi A) e B) del CE va inteso come riferito ai medesimi componenti **assunti al netto** delle (sole) plusvalenze e minusvalenze straordinarie da trasferimenti di azienda o di rami di azienda.

Pertanto, i proventi e degli oneri "ex straordinari" (salvo plus e minus relative ai trasferimenti di azienda o di rami di azienda) dovranno essere considerati integralmente per le diverse norme del TUIR ed anche ai fini della determinazione dell'IRAP.

Eliminazione della voce E del Conto economico

Eliminazione area «E» del
conto economico
(componenti straordinari)

Calcolo IRAP (principio di derivazione)
(IRAP)

Determinazione del ROL (art. 96 TUIR)
(IRES)

Applicazione normativa sulle società di
comodo (art. 30, L.724/1994)
(IRES/IRAP/IVA)

Determinazione del MOL per la
disapplicazione normativa società in perdita
sistemica (prov. 11/06/2012)
(IRES/IRAP/IVA)

Spese di rappresentanza (art. 108 TUIR)
(IRES)



Eliminazione della voce E del Conto economico

IRAP - Tassazione/deducibilità automatica delle componenti (ex) straordinarie

Effetti derivanti dalla eliminazione dell'area straordinaria

Impatto limitato: già in passato, in forza del **principio di correlazione** le plus e le minusvalenze straordinarie (escluse quelle da trasferimenti di azienda - circ. AE 29/2009) finivano per interessare l'IRAP "se correlati a componenti rilevanti della base imponibile di periodi d'imposta precedenti o successivi".

- Es. se derivanti da dismissione di beni ammortizzabili nell'ambito di una riorganizzazione produttiva sono rilevanti ai fini IRAP in quanto "correlate" con la deduzione (IRAP) degli ammortamenti in esercizi precedenti.



Eliminazione della voce E del Conto economico

IRAP - Principio della correlazione “inversa”

Il principio di correlazione regola tuttavia la sorte dei soli importi iscritti in voci diverse da quelle considerate ai fini IRAP...

...cosa accade invece ai proventi e agli oneri (ex) straordinari iscritti in A) o B) e correlati ad elementi che in passato non hanno concorso alla formazione della base imponibile IRAP ???

Es.: sopravvenienza attiva (ex straordinaria), iscritta in A5, derivante dal venir meno (o dal rimborso) di un costo del personale a tempo determinato (o di un compenso ad amministratore) a suo tempo non dedotto ai fini IRAP:

- applicabilità del principio della correlazione “inversa” ed irrilevanza della posta ?



Eliminazione della voce E del Conto economico

IRAP - Altre possibili ipotesi ricorrenti

Es.: costi fuori competenza.

È da ritenere che costi fuori competenza restino indeducibili ai fini IRAP, nonostante il transito dalla voce E21 a voci rilevanti per il tributo regionale.

Ciò in quanto, l'art. 5 co. 5 D.lgs. n. 446/1997 prevede che i componenti reddituali concorrono alla formazione dell'imponibile IRAP (solo) nell'esercizio di competenza determinato secondo corretti principi contabili (circolare AE n. 31/2013, par. 7).

Nb. la possibilità di ripristinare le deduzioni originariamente non effettuate può avvenire con la nuova procedura di correzione fiscale degli errori contabili introdotta dal DL n. 193/2016. la quale prevede, in sostanza, la presentazione di una dichiarazione integrativa “a favore” nella quale operare la deduzione, entro il nuovo termine “lungo” (cioè oltre la scadenza della dichiarazione successiva) previsto per gli accertamenti (art. 2, co. 8-bis DPR. n. 322/1998, modificato dal DL n. 193/2016).



Eliminazione della voce E del Conto economico

La nuova quantificazione del ROL per la deduzione degli interessi passivi

I proventi ed oneri “ex straordinari” - diversi da quelli da trasferimenti di aziende - impattano sulla quantificazione del ROL, il cui 30% rappresenta la soglia di deducibilità degli interessi passivi nell’anno (art. 96 TUIR).

$ROL = A - B$ (no amm.ti, canoni leasing, plus/minus trasferimenti aziende)

A titolo esemplificativo Il ROL (e la corrispondente soglia di deducibilità):

- **aumenterà** per effetto delle plusvalenze derivanti dalla cessione di una parte rilevante degli assets (non finanziari e non da azienda) attuata a seguito di operazioni straordinarie o di riconversione produttiva, ovvero plus da cessioni di immobili civili e non strumentali, sopravvenienze attive;
- **diminuirà**, a causa di minusvalenze e perdite derivanti eventi naturali (terremoti, alluvioni, ecc.) o accidentali.

Eliminazione della voce E del Conto economico

Ipotesi 1

Senza componenti straordinarie

A)	1000
B)	-500
Quote ammortamento	30
Canoni leasing	15
ROL	545
30% ROL	164

Ipotesi 2

Sopravvenienza passiva di 250 in voce B)

A)	1000
B)	-750
Quote ammortamento	30
Canoni leasing	15
ROL	295
30% ROL	89

Ipotesi 3

Sopravvenienza attiva di 250 in voce A)

A)	1250
B)	-500
Quote ammortamento	30
Canoni leasing	15
ROL	795
30% ROL	239



Eliminazione della voce E del Conto economico

Applicazione normativa sulle società di comodo (Art. 30, L. 724/1994)

Lo status di società di comodo è determinato raffrontando i componenti positivi di reddito conseguiti effettivamente con quelli presunti, che si determinano applicando specifiche percentuali al valore di alcune attività patrimoniali:

- Se ricavi effettivi > ricavi presunti - Società non di comodo
- Se ricavi effettivi < ricavi presunti - Società di comodo
(determinazione di un reddito minimo presunto)

Eliminazione della voce E del Conto economico

Applicazione normativa sulle società di comodo (Art. 30, L. 724/1994)

Voci di CE rilevanti nel calcolo RICAVI EFFETTIVI

- A1) Ricavi delle vendite e delle prestazioni;
- A2) Variazione incrementative delle rimanenze;
- A3) Variazione incrementative dei lavori in corso;
- A5) Altri ricavi e proventi:
- B11) Variazioni incrementative rimanenze MP, suss., cons., merci;
- C15) Proventi da partecipazioni;
- C16) Altri proventi finanziari

L'inclusione di componenti attive straordinarie nella voce A5) potrebbe determinare un incremento dei ricavi effettivi

Inoltre, l'eliminazione delle spese di pubblicità/ricerca dall'attivo dello SP (a seguito del divieto di iscrizione di nuovi costi e dell'obbligo di stornare quelli già capitalizzati) attribuisce alle società il **vantaggio** di **ridurre l'ammontare dei ricavi presunti** rilevanti ai fini del test di vitalità **nonché** del **reddito minimo presunto** da determinare nel caso in cui i ricavi effettivi siano inferiori ai ricavi presunti.

Eliminazione della voce E del Conto economico

Il MOL per la disapplicazione delle norme sulle società in perdita sistematica

- La presenza di un MOL positivo in uno degli esercizi del quinquennio di osservazione consente **la disapplicazione automatica** della disciplina sulle perdite sistematiche

Calcolo MOL	Senza componenti straordinari	Con sopravvenienza attiva +500	Con sopravvenienza passiva (500)
A) Valore della produzione	1.000	1.500	1.000
B) Costi della produzione	(1.100)	(1.100)	(1.600)
+ voci B.10), B.12) e B.13)	50	50	50
Valore MOL	(50)	450	(550)

- L'inclusione di componenti straordinarie positive/negative nella gestione ordinaria potrebbe influenzare il valore del MOL e la conseguente applicazione/disapplicazione del regime delle società non operative.

Eliminazione della voce E del Conto economico

Calcolo del plafond delle spese di rappresentanza (art. 108 TUIR)

Sono deducibili nel limite di determinate percentuali variabili in funzione del valore complessivo dei ricavi (voce A.1) ed altri proventi (voce A.5) di CE:

- 1,5% dei ricavi ed altri proventi fino a 10 milioni di euro;
- 0,6% per la parte eccedente 10 milioni e fino a 50 milioni;
- 0,4% per la parte eccedente i 50 milioni di euro.

Senza sopravvenienza attiva		Con sopravvenienza attiva di 500.000	
A.1	9.000.000	A.1	9.000.000
A.5	700.000	A.5	1.200.000
TOT	9.700.000	TOT	10.200.000
1,50%	145.500	1,50%	150.000
Max ded.	145.500	0,60%	1.200
		Max ded.	151.200

- L'inclusione di componenti straordinarie in A.5 potrebbe determinare un incremento della soglia di deducibilità delle predette spese.



Costi di ricerca e pubblicità non più capitalizzabili

I costi di ricerca applicata e di pubblicità generalmente non sono più capitalizzabili: devono essere interamente imputati al CE dell'esercizio di sostenimento.

- Solo i **costi di pubblicità precedentemente capitalizzati** se soddisfano ancora i requisiti per la capitalizzazione, possono essere ricompresi nella voce riguardante i **costi di impianto e ampliamento** (OIC 24) e continuare a essere ammortizzati per quote costanti.
- I **costi di ricerca possono rimanere iscritti** nello SP e continuare a essere ammortizzati solo se sono classificabili fra i **costi di sviluppo**, tali per cui l'OIC 24 ne riconosce l'utilità pluriennale.



Costi di ricerca e pubblicità non più capitalizzabili

Fiscalmente, le spese di pubblicità e ricerca sono deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio (art. 108 TUIR).

- Anche sotto il profilo fiscale **assumono piena rilevanza le regole previste dai nuovi principi contabili**.
- La deduzione in 5 anni è ammessa solo quando tali spese siano riclassificate quali **costi di impianto o spese di sviluppo**.

Per i **costi patrimonializzati in precedenti esercizi** la deducibilità rimane ferma secondo le previgenti regole (quote costanti) anche qualora non vi siano più i requisiti per la capitalizzazione (es. quando non sono riclassificabili tra i costi di sviluppo)

Necessità quindi di monitorare extra contabilmente il piano di ammortamento a suo tempo predisposto



Il criterio del costo ammortizzato

- Per effetto del nuovo criterio di valutazione del costo ammortizzato per i crediti, debiti e titoli immobilizzati:
 - il CE delle società sarà influenzato dalla rilevazione di **interessi attivi** e **passivi** durante la «vita» dell'asset a cui essi si riferiscono, in quanto valutati in base al tasso effettivo e non nominale;
- di fatto i **costi di transazione** (es: consulenze, spese notarili) assumono una nuova «configurazione» in quanto non danno più luogo a quote di ammortamento di immobilizzazioni immateriali, ma all'iscrizione di **interessi passivi**:



Il criterio del costo ammortizzato

Ai fini IRES l'applicazione del costo ammortizzato per i debiti e crediti sorti a partire dal 1.1.2016 potrebbe quindi comportare un **maggior importo di interessi** da rilevare a CE = possibili conseguenze ai fini della disciplina del test di deducibilità degli interessi passivi (art. 96 TUIR)

Ai fini IRAP si potrebbe avere un incremento della base imponibile. Infatti il criterio del costo ammortizzato e della contabilizzazione del tasso effettivo determina lo spostamento di alcuni oneri della produzione nella gestione finanziaria (indeducibili)



Componenti imputati direttamente a PN

I nuovi OIC prevedono, in talune circostanze (cambiamento di principi contabili o errori “rilevanti”), l'imputazione dei componenti negativi di reddito direttamente a PN.

La novità impatta ai fini IRES ed IRAP, dato che uno degli storici postulati per la deduzione degli oneri è la **preventiva imputazione al CE**.

IRES: il nuovo art. 109 co. 4 TUIR risolve il problema prevedendo che, dal 2016, anche per i soggetti OIC, il transito a CE si considera presuntivamente realizzato in presenza di imputazione a PN richiesta dai principi contabili.

In tal modo è ad esempio garantita

- la deduzione tardiva dei costi imputati fuori competenza, anche se, trattandosi di errori “rilevanti”, la correzione sia iscritta direttamente a patrimonio e non nel CE (OIC 29).
- la deduzione dei costi di pubblicità/di ricerca non più capitalizzabili (OIC 24) che comporta la loro eliminazione dall'attivo e l'imputazione a PN della relativa rettifica.



Componenti imputati direttamente a PN

IRAP: una corrispondente modifica normativa non è invece stata apportata dal Legislatore al testo dell'art. 5 del Decreto IRAP (determinazione IRAP delle imprese non finanziarie):

- i costi contabilizzati direttamente al PN non sembrerebbero (allo stato attuale) deducibili.

E' prevista tuttavia una **disposizione transitoria** per la quale:

- **nel primo periodo di applicazione** dei nuovi OIC (2016) i componenti imputati direttamente a PN sono deducibili ai fini IRAP **se**, in base ai criteri contabili adottati in anni precedenti, sarebbero stati classificati in voci del CE rilevanti ai sensi dell'art. 5 del D.lgs. n. 446/1997.



Decorrenza e regime transitorio

La disciplina fiscale relativa alla prima applicazione delle nuove regole contabili OIC è imperniata sul modello già sperimentato per i soggetti IAS adopter.

Si ripropone sostanzialmente la logica della **neutralità IRES e IRAP**

- irrilevanza fiscale delle contabilizzazioni di transizione imputate a patrimonio netto derivanti dalla prima adozione dei nuovi OIC (cancellazione/ripristino di attività e passività)
- Gli effetti reddituali e patrimoniali per i fatti di gestione già rilevati in precedenti periodi d'imposta e che si protraggono per i periodi di imposta successivi alla prima adozione delle nuove regole contabili dovranno essere assoggettati alle vecchie regole fiscali (es: OIC 19 – acquisto di obbligazioni proprie).

CONTATTI

Michele Muratori | Dottore Commercialista
STUDIO ASSOCIATO LEGALE E TRIBUTARIO
Via Ludovisi, 16 - 00187 Roma - Italy
Tel.: +39 06 6976301
michele.muratori@bdo.it