



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
M I L A N O



La redazione del Bilancio civilistico 2017

Il principio OIC 25: aggiornamento. Le norme tributarie di coordinamento; alcuni effetti sulla determinazione del reddito IRES e IRAP

dott. Paolo Farinella

16 marzo 2018, corso Europa 11 – Milano

0. Indice argomenti trattati

I riflessi sulle norme tributarie IRES e IRAP derivanti dalle novità al bilancio introdotte dal D. L.vo 139/2015:

- 1) modifiche alle norme IRES
- 2) modifiche alle norme IRAP
- 3) effetti sulla base imponibile IRAP
- 4) esempio : i finanziamenti soci infruttiferi
- 5) esempio : le perdite su crediti

Aggiornamento principi contabili

Emendamenti

- al principio contabile OIC 25

bilancio abbreviato e bilancio micro imprese

Stato Patrimoniale nella voce C.II. crediti

separata indicazione imposte anticipate

- al principio contabile OIC 12

schemi di Stato Patrimoniale

C.II. Crediti, con separata indicazione

degli importi esigibili oltre l'esercizio

delle imposte anticipate

1. Le modifiche alle norme IRES

Norme tributarie IRES:

- T.U.I.R. art. 83
- Decreto M.E.F. n. 48 del 01/04/2009
- Decreto M.E.F. del 08/06/2011
- D.L. n. 244/2016 art. 13 bis convertito Legge n. 19/2017
- Decreto M.E.F. del 03/08/2017

1. Le modifiche alle norme IRES

Modifiche introdotte al T.U.I.R.:

- art 83 Determinazione del reddito complessivo IRES
- art 109 Norme generali sui componenti del reddito d'impresa
- art 96 Interessi passivi
- art 108 Spese relative a più esercizi
- art 110 Norme generali sulle valutazioni
- art 112 Operazioni fuori bilancio

1. Le modifiche alle norme IRES

Art. 83 T.U.I.R. conferma:

- nel comma 1 principio di derivazione

Il reddito complessivo è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal Conto Economico (del bilancio C.C.) relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle disposizioni sezione I capo II

1. Le modifiche alle norme IRES

Art 83 T.U.I.R. modifiche:

- nel comma 1 inserite

Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali ... **e per i soggetti diversi dalle micro imprese ex art 2435 ter C.C. che redigono il bilancio in base alle disposizioni del C.C. ...** valgono i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai **rispettivi** principi contabili.

1. Le modifiche alle norme IRES

Art 83 T.U.I.R. modifiche:

- inserito nuovo comma 1 bis

Ai soggetti che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni C.C. diversi dalle micro imprese ex art 2435 ter C.C.

si applicano le disposizioni emanate in attuazione

- . art 1 comma 60 Legge 244/2007
- . art 4 comma 7 quater Decreto L.vo 38/2005

cioè

- . Decreto M.E.F. n. 48 del 1° aprile 2009
- . Decreto M.E.F. dell'8 giugno 2001

1. Le modifiche alle norme IRES

Soggetti IRES art 83 T.U.I.R. 3 categorie:

- soggetti IAS / IFRS adopter
- soggetti che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni C.C. (OIC adopter) diversi dalle micro imprese
- soggetti che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni C.C. (OIC adopter) micro imprese ex art 2435 ter C.C.

1. Le modifiche alle norme IRES

Art 109 T.U.I.R. comma 4 modifiche:

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. Sono tuttavia deducibili:

- a) quelli imputati al Conto Economico di un esercizio precedente, se il rinvio ...
si considerano imputati a Conto Economico i componenti imputati direttamente a patrimonio netto per effetto dei principi contabili **adottati** dall'impresa
- b) quelli che sono deducibili per disposizione di legge pur non essendo imputati a Conto Economico se risultano da elementi certi e precisi

1. Le modifiche alle norme IRES

Art 108 T.U.I.R. comma 1 modifica:

Le spese relative a più esercizi sono deducibili
nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio

anziché

- nell'esercizio in cui sono state sostenute
- ovvero in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi
ma non oltre il 5°

1. Le modifiche alle norme IRES

Art 96 T.U.I.R. comma 2 aggiunta:

Per risultato operativo lordo s'intende

- differenza tra A) valore produzione e B) costi produzione
- esclusi gli ammortamenti beni materiali B)10)a e beni immateriali B)10)b
- esclusi i canoni di locazione finanziaria B)8
- **esclusi i componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti d'azienda o di rami d'azienda**

1. Le modifiche alle norme IRES

Art 110 T.U.I.R. comma 9 aggiunto periodo:

**... Sono tuttavia applicabili i tassi di cambio alternativi
forniti da operatori internazionali indipendenti
utilizzati dall'impresa nella contabilizzazione delle valute
purché la relativa quotazione sia resa disponibile attraverso fonti d'informazione**

- . pubbliche**
- . verificabili**

1. Le modifiche alle norme IRES

Decreto M.E.F. del 03/08/2017

- Art 1 modifiche al Decreto M.E.F. del 08/06/2011
- Art 2 individua disposizioni

Decreto M.E.F. del 08/06/2011

Decreto M.E.F. n. 48 dell'01/04/2009

applicabili ai soggetti che adottano gli OIC, diversi dalle microimprese

- Art 3 clausola di salvaguardia

1. Le modifiche alle norme IRES

Decreto M.E.F. n. 48 del 01/04/2009 art 2 comma 1

- Ai fini della determinazione del reddito IRES assumono rilevanza gli elementi reddituali e patrimoniali rappresentanti in bilancio in base al postulato della prevalenza della sostanza sulla forma
- Non sono applicabili le disposizioni art 109 T.U.I.R. commi 1 e 2

1. Le modifiche alle norme IRES

Decreto M.E.F. n. 48 del 01/04/2009 art 2 comma 2

- Limiti quantitativi alle deduzione di componenti negativi
- Esclusione dal reddito di componenti negativi
- Ripartizione in più periodi d'imposta di componenti negativi o positivi
- Esenzione ed esclusione dalla base imponibile di componenti positivi
- Rilevanza di componenti positivi o negativi secondo il principio di cassa

1. Le modifiche alle norme IRES

Decreto M.E.F. dell'08/06/2011

- Art 1. Definizioni e ambito d'applicazione
- Art 2. Determinazione base imponibile IRAP e imputazione a Conto Economico
- Art 3. Classificazione degli immobili strumentali
- Art 4. Riclassificazione delle attività finanziarie
- ...
- Art 9. Accantonamenti
- Art 10. Ammortamento beni immateriali a vita utile indefinita
- Art 11. Regole sul riallineamento e sulla rivalutazione dei valori contabili
- ...

2. Le modifiche alle norme IRAP

Art 5 del D. L.vo 446/1997 modifica

Per i soggetti IRES art 73 T.U.I.R. comma 1

lettera a) società

lettera b) enti

base imponibile = A valore della produzione – B costi della produzione esclusi

. Costi B.9), B.10 lettera c) e d), B.12, B.13

. **componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti d'azienda o di rami d'azienda**

2. Le modifiche alle norme IRAP

Art 5 del D. L.vo 446/1997 conferme

Comma 4. I componenti positivi e negativi classificabili in voci Conto Economico diversi da

. costi B.9), B.10 lettera c) e d), B.12, B.13

. **componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti d'azienda o di rami d'azienda**

concorrono alla formazione della base imponibile IRAP

se correlati a componenti rilevanti in periodi precedenti o successivi

Comma 5. Indipendentemente dalla effettiva collocazione nel Conto Economico, i componenti sono accertati secondo i criteri di corretta qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili adottati

3. Le modifiche alla base imponibile IRAP

Le modifiche alla base imponibile IRAP derivanti dall'abolizione voci E.20 e E.21

OIC 12 nuova versione aggiornata appendice A

Oneri e proventi derivanti da operazioni con effetti rilevanti sull'azienda

- 1) Oneri da ristrutturazioni aziendali
 - nella voce B)9 se oneri legati al personale
 - nella voce B)13 se accantonamenti a fondi generici
 - in altre voci per natura

3. Le modifiche alla base imponibile IRAP

Le modifiche alla base imponibile IRAP derivanti dall'abolizione voci E.20 e E.21

OIC 12 nuova versione aggiornata appendice A

Oneri e proventi derivanti da operazioni con effetti rilevanti sull'azienda

2) Oneri e proventi derivanti da ristrutturazioni del debito

- nella voce C)16)d se proventi finanziari
- nella voce C)17) se oneri finanziari

3. Le modifiche alla base imponibile IRAP

Le modifiche alla base imponibile IRAP derivanti dall'abolizione voci E.20 e E.21
OIC 12 nuova versione aggiornata appendice A
Oneri e proventi derivanti da operazioni con effetti rilevanti sull'azienda

4) Plusvalenze e minusvalenze derivanti da cessione

- . di partecipazioni
- . di titoli a reddito fisso immobilizzati
- nella voce C)15 se proventi da partecipazioni
- nella voce C)16b se proventi da titoli a reddito fisso immobilizzati
- nella voce C)17 se oneri

3. Le modifiche alla base imponibile IRAP

Le modifiche alla base imponibile IRAP derivanti dall'abolizione voci E.20 e E.21
OIC 12 nuova versione aggiornata appendice A
Oneri e proventi derivanti da operazioni con effetti rilevanti sull'azienda

3) Plusvalenze e minusvalenze derivanti da operazioni sociali straordinarie
(conferimenti di aziende, fusioni, scissioni ed altre)

- nella voce A)5 se proventi diversi gestione
- nella voce B)14 se oneri diversi gestione

3. Le modifiche alla base imponibile IRAP

Le modifiche alla base imponibile IRAP derivanti dall'abolizione voci E.20 e E.21
OIC 12 nuova versione aggiornata appendice A
Oneri e proventi derivanti da operazioni con effetti rilevanti sull'azienda

- 5) Plusvalenze e minusvalenze derivanti da operazioni straordinarie, di riconversione produttiva, di ristrutturazione o di ridimensionamento produttivo
- nella voce A)5 se proventi diversi gestione
 - nella voce B)14 se oneri diversi gestione

3. Le modifiche alla base imponibile IRAP

Le modifiche alla base imponibile IRAP derivanti dall'abolizione voci E.20 e E.21

OIC 12 nuova versione aggiornata appendice A

Oneri e proventi derivanti da operazioni con effetti rilevanti sull'azienda

6) Plusvalenze e minusvalenze derivanti da espropri o nazionalizzazioni di beni

- nella voce A)5 se proventi diversi gestione

- nella voce B)14 se oneri diversi gestione

3. Le modifiche alla base imponibile IRAP

Le modifiche alla base imponibile IRAP derivanti dall'abolizione voci E.20 e E.21
OIC 12 nuova versione aggiornata appendice A
Oneri e proventi derivanti da operazioni con effetti rilevanti sull'azienda

7) Plusvalenze e minusvalenze derivanti da

- . alienazione di beni immobili civili o non strumentali,
- . acquisizione a titolo gratuito di beni immobilizzati materiali
- nella voce A)5 se proventi diversi gestione
- nella voce B)14 se oneri diversi gestione

3. Le modifiche alla base imponibile IRAP

Le modifiche alla base imponibile IRAP derivanti dall'abolizione voci E.20 e E.21

OIC 12 nuova versione aggiornata appendice A

Oneri e proventi derivanti da operazioni con effetti rilevanti sull'azienda

8) Plusvalenze e minusvalenze derivanti da svalutazioni e rivalutazioni

- nella voce A)2 A)3 o B)11 se proventi da rivalutazione magazzino
- nella voce A)2 A)3 o B)11 se oneri da svalutazione magazzino
- nella voce D)18 se rivalutazioni titoli o partecipazioni
- nella voce D)19 se svalutazioni titoli o partecipazioni

3. Le modifiche alla base imponibile IRAP

Le modifiche alla base imponibile IRAP derivanti dall'abolizione voci E.20 e E.21

OIC 12 nuova versione aggiornata appendice A

Soppravvenienze attive e passive derivanti da fatti naturali

o da fatti estranei alla gestione (tipica) dell'impresa

9) Componenti derivanti da furti e ammanchi di beni

- nella voce A)5 proventi i relativi rimborsi assicurativi
- nella voce B)14 oneri
- nella voce B)11 variazione rimanenze per imprese grande distribuzione

3. Le modifiche alla base imponibile IRAP

Le modifiche alla base imponibile IRAP derivanti dall'abolizione voci E.20 e E.21

OIC 12 nuova versione aggiornata appendice A

Sopravvenienze attive e passive derivanti da fatti naturali

o da fatti estranei alla gestione (tipica) dell'impresa

10) Perdite o danneggiamenti beni a seguito eventi naturali

- nella voce A)5 proventi i relativi rimborsi assicurativi
- nella voce B)14 oneri

3. Le modifiche alla base imponibile IRAP

Le modifiche alla base imponibile IRAP derivanti dall'abolizione voci E.20 e E.21
OIC 12 nuova versione aggiornata appendice A
Sopravvenienze attive e passive derivanti da fatti naturali
o da fatti estranei alla gestione (tipica) dell'impresa

11) Liberalità ricevute diverse dai contributi
- nella voce A)5 proventi

3. Le modifiche alla base imponibile IRAP

Le modifiche alla base imponibile IRAP derivanti dall'abolizione voci E.20 e E.21
OIC 12 nuova versione aggiornata appendice A
Sopravvenienze attive e passive derivanti da fatti naturali
o da fatti estranei alla gestione (tipica) dell'impresa

12) Multe, ammende e penalità
originate da eventi estranei alla gestione, imprevedibili ed occasionali
- nella voce B)14 oneri diversi gestione

3. Le modifiche alla base imponibile IRAP

Le modifiche alla base imponibile IRAP derivanti dall'abolizione voci E.20 e E.21

OIC 12 nuova versione aggiornata appendice A

Sopravvenienze attive e passive derivanti da fatti naturali

o da fatti estranei alla gestione (tipica) dell'impresa

13) Multe, ammende e penalità

Oneri da cause e controversie di natura straordinaria

non pertinenti la normale gestione dell'impresa

- nella voce B)14 oneri diversi gestione
- nella voce B)7 spese legali
- altre voci per natura costo

3. Le modifiche alla base imponibile IRAP

Le modifiche alla base imponibile IRAP derivanti dall'abolizione voci E.20 e E.21

OIC 12 nuova versione aggiornata appendice A

Sopravvenienze attive e passive derivanti da fatti naturali

o da fatti estranei alla gestione (tipica) dell'impresa

14) Perdita o acquisizione a titolo definitivo di caparre

Oneri da cause e controversie di natura straordinaria

non pertinenti la normale gestione dell'impresa

- nella voce B)14 se oneri diversi gestione
- nella voce A)5 se proventi diversi gestione

3. Le modifiche alla base imponibile IRAP

Le modifiche alla base imponibile IRAP derivanti dall'abolizione voci E.20 e E.21

OIC 12 nuova versione aggiornata appendice A

Sopravvenienze attive e passive derivanti da fatti naturali

o da fatti estranei alla gestione (tipica) dell'impresa

15) Indennità varie per risoluzione contratti

- nella voce B)14 se oneri diversi gestione
- nella voce A)5 se proventi diversi gestione
- altre voci per natura

3. Le modifiche alla base imponibile IRAP

Le modifiche alla base imponibile IRAP derivanti dall'abolizione voci E.20 e E.21
OIC 12 nuova versione aggiornata appendice A
Imposte relative ad esercizi precedenti

17) Imposte dirette e accessori quali sanzioni e interessi
differenza da definizione contenzioso
- nella voce 20

3. Le modifiche alla base imponibile IRAP

Le modifiche alla base imponibile IRAP derivanti dall'abolizione voci E.20 e E.21
OIC 12 nuova versione aggiornata appendice A
Imposte relative ad esercizi precedenti

18) Imposte dirette e accessori quali sanzioni e interessi
differenza da definizione contenzioso

- nella voce B)14 oneri diversi gestione se negativa
- nella voce A)5 proventi diversi gestione se positiva

3. Le modifiche alla base imponibile IRAP

Le modifiche alla base imponibile IRAP derivanti dall'introduzione del criterio del costo ammortizzato per titoli, crediti e debiti.

Componenti a Conto Economico

- nella voce C)17 costi di transazione
- nella voce C)17 interessi passivi finanziari
- nella voce C)16d proventi finanziari

3. Le modifiche alla base imponibile IRAP

Le modifiche alla base imponibile IRAP derivanti dall'abolizione voci E.20 e E.21
OIC 12 nuova versione aggiornata appendice A
Imposte relative ad esercizi precedenti

- 19) Contributi ricevuti da fatti eccezionali
- nella voce A)5 proventi diversi gestione

4. Esempio: i debiti verso soci per finanziamenti

Esempio

- finanziamento infruttifero di Euro 100.000
- dalla controllante alla controllata
- durata 3 anni
- tasso 3% d'attualizzazione
- NO costi di transazione
- bilancio ordinario
- soggetti che adottano i principi contabili nazionali O.I.C.

4. Esempio: i debiti verso soci per finanziamenti

Scritture contabili della controllante

01.01.2016 crediti fin controllata a banca	Euro	100.000
31.12.2016 partecipazioni a crediti fin controllata	Euro	8.486
31.12.2016 crediti fin controllata a proventi finanziari	Euro	2.745
31.12.2017 crediti fin controllata a proventi finanziari	Euro	2.828
31.12.2018 crediti fin controllata a proventi finanziari	Euro	2.913
31.12.2018 banca a crediti fin controllata	Euro	100.000

4. Esempio: i debiti verso soci per finanziamenti

Scritture contabili della controllata

01.01.2016 banca	a soci finanziamento	Euro	100.000
31.12.2016 soci finanziamento	a patrimonio netto	Euro	8.486
31.12.2016 interessi passivi	a soci finanziamento	Euro	2.745
31.12.2017 interessi passivi	a soci finanziamento	Euro	2.828
31.12.2018 interessi passivi	a soci finanziamento	Euro	2.913
31.12.2018 soci finanziamento	a banca	Euro	100.000

4. Esempio: i debiti verso soci per finanziamenti

Trattamento fiscale dell'operazione per la controllante

- IRES proventi finanziari non tassati
- Base ACE nel 2016, 2017 e 2018 maggiori utili non rilevanti
- IRAP proventi finanziari non rilevanti

Trattamento fiscale dell'operazione per la controllata

- IRES interessi passivi finanziari non deducibili
- Base ACE nel 2016, 2017 e 2018 maggiori riserve patrimonio netto non rilevanti
- IRAP interessi passivi finanziari non rilevanti

5. Esempio: le perdite su crediti

Articolo 101 T.U.I.R. Le perdite su crediti

comma 5. Le perdite su crediti sono deducibili

- se risultano da elementi certi e precisi
- in ogni caso se il debitore è assoggetto a procedure concorsuali
- in ogni caso se il credito è di modesta entità
- quando il debito è prescritto
- in caso di cancellazione dei crediti dal bilancio
operata in applicazione dei principi contabili

5. Esempio: le perdite su crediti

Articolo 101 TUIR Le perdite su crediti

comma 5 bis . Momento (periodo) di deduzione della perdita su crediti

per i crediti di modesta entità

per i crediti verso debitori soggetti a procedure concorsuali

- nel periodo d'imputazione della perdita in bilancio
- anche se la perdita è imputata nel bilancio successivo
- . a quello di apertura della procedura concorsuale
- . a quello di scadenza del pagamento del credito di modesta entità

5. Esempio: le perdite su crediti

Esempio

- soggetto che adotta i principi contabili nazionali OIC, diverso da microimpresa
- bilancio ordinario al 31 dicembre 2017 esercizio 2017
- credito verso soggetto dichiarato fallito nel febbraio 2018
 - caso A) svalutazione (perdita) su credito
 - rilevata nel bilancio esercizio 2017
 - caso B) svalutazione (perdita) su credito
 - rilevata nel bilancio esercizio 2018