



Riflessi FISCALI DELLA RIFORMA IN TEMA DI BILANCIO DI ESERCIZIO AI SENSI DEL D.LGS. 139/2015

- . Le novità in materia di immobilizzazioni immateriali e aspetti inerenti lo stralcio delle attività pregresse
- . Impatti riguardanti la c.d. «disciplina ACE»

Dott. Mario Pellegrini

Commissione Diritto Tributario Nazionale Imposte Dirette Odcec Milano

31 maggio 2017 - Sala Convegni

D.lgs. 139/2015

- Il Decreto Legislativo n. 139/2015 ha eliminato i costi di ricerca e di pubblicità dalla voce B.I.2 dell'attivo di stato patrimoniale, ora «costi di sviluppo» (art. 2424 CC).
- L'articolo 2426 c. 1 n. 5 CC ha eliminato il richiamo ai costi di ricerca e di pubblicità dai criteri di valutazione degli oneri pluriennali
- I costi di sviluppo non si ammortizzano più entro 5 anni, ma in funzione della **vita utile**. Solo se la vita utile non sia determinabile in modo attendibile, si ammortizzano in un periodo non superiore a 5 anni.
- Non sono state apportate modifiche all'iscrizione e ammortamento dei costi di impianto e di ampliamento che continuano a dover essere ammortizzati entro un periodo non superiore a 5 anni.

I PRINCIPI CONTABILI OIC: riferimento per il bilancio e per il reddito imponibile

- L'articolo 83 c. 1 bis TUIR, per i soggetti che redigono il «nuovo» bilancio, prescrive che si applichino in quanto compatibili le disposizioni emanate in attuazione dell'art. 1 comma 60 Legge 244/2007 - **I CRITERI DI QUALIFICAZIONE, CLASSIFICAZIONE E IMPUTAZIONE A PERIODO PREVISTI DAI PRINCIPI CONTABILI INTERNAZIONALI**- e art. 4 d.lgs. 38/2005 c. 7 quater SOCIETA' CHE REDIGONO IL BILANCIO IN BASE AI PRINCIPI CONTABILI INTERNAZIONALI
- Tali soggetti (diversi dalle micro imprese) devono barrare sul frontespizio della dichiarazione la casella «Art. 13-bis» per poter usufruire della **proroga** al 15 ottobre 2017 (e di cui le micro imprese non possono fruire) al fine di agevolare la prima applicazione del D. Lgs. 139/2015 (il provvedimento 11 maggio 2017 ha modificato i dichiarativi in adeguamento delle novità del milleproroghe)

TIPO DI DICHIARAZIONE	Quadro VO	Quadro AC	Studi di settore	Parametri	Consolidato Trasparenza	Trust	Correttiva nei termini	Dichiarazione integrativa	Dichiarazione integrativa (art. 2, co. 8-ter, DPR 322/98)	Eventi eccezionali	Art.13-bis

-Criterio di Qualificazione: la Qualificazione è l'esatto inquadramento dell'operazione aziendale e degli effetti economico patrimoniali e giuridici della stessa. Serve a qualificare l'operazione come cessione di beni, prestazione di servizio, operazione di finanziamento. Esempio: acquisto di immobilizzazione con pagamento differito rispetto alle normali condizioni di mercato. Secondo l'OIC 16 il cespite è iscritto in bilancio al valore del debito, il debito è attualizzato, il bene dunque non è iscritto in contabilità al costo storico.

-Criterio di Classificazione: è il criterio con cui si determina se la voce rappresenta parte del REDDITO O del PATRIMONIO. E' conseguenza diretta della qualificazione.

-Criterio di Imputazione temporale: è l'individuazione dell'esercizio cui imputare un determinato ricavo o una plusvalenza.

OIC 29 APPLICAZIONE RETROATTIVA DEI PRINCIPI CONTABILI ALLE OPERAZIONI GIA' IN ESSERE AL 31 DICEMBRE 2015 E NON ANCORA ESAURITESI AL 1° GENNAIO 2016

- Applicazione del principio OIC 29 a eventi e operazioni avvenuti in esercizi precedenti come se il nuovo principio fosse sempre stato adottato. Il cambiamento viene rilevato nel 2016 e gli effetti sono contabilizzati sul saldo di apertura del patrimonio netto del 2016.
- La rettifica viene rilevata tra gli utili (perdite) portati a nuovo;
- **A fini comparativi** dobbiamo rideterminare il saldo di apertura del 2015 come se il principio fosse sempre stato adottato.

L' ART. 13 BIS DL 244/2016 HA INTRODOTTO IL PRINCIPIO DI DERIVAZIONE RAFFORZATA PER I SOGGETTI CHE REDIGONO I «NUOVI» BILANCI (NON PER LE MICROIMPRESE)

- Si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni tributarie emanate al fine di introdurre nel nostro ordinamento i principi contabili internazionali.
- Per il 2016 dobbiamo dunque guardare agli:
 - aspetti fiscali delle operazioni contabilizzate nel 2016;
 - aspetti fiscali di operazioni contabilizzate prima del 2016 e che non hanno esaurito i loro effetti.

Il Doppio binario civilistico- fiscale

- L' Articolo 83 comma 1 bis TUIR afferma che per i soggetti diversi dalle micro imprese , che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile, valgono i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione di bilancio previsti dai principi contabili OIC ossia è estesa alle imprese OIC adoperare la regola della derivazione rafforzata già prevista per i soggetti IAS adoperare anche in deroga a specifiche norme del TUIR.
- Derivazione rafforzata=pieno riconoscimento del bilancio anche in deroga al TUIR ossia i fatti aziendali sono interpretati anche fiscalmente da un punto di vista sostanziale e non più da un punto di vista giuridico-formale.
- I soggetti diversi dalle microimprese integrano con il DM 48/2009 (regolamento IAS) e 8.6.2011, oltre i decreti ministeriali da emanare per la determinazione della base imponibile dei soggetti che applicano i nuovi OIC.
- L'Art. 2 comma 1 DM 48/2009 deroga l'art. 109 co. 1 e 2 TUIR e ogni altra disposizione che assume i componenti reddituali e patrimoniali in base a rappresentazioni non conformi alla prevalenza della sostanza sulla forma. Se i criteri di certezza e oggettiva determinabilità e rilevazione giuridico-formale dei fenomeni che in base all'art. 109 co. 1 e 2 TUIR sono il fondamento dei criteri di imputazione temporale del TUIR non sono compatibili con i principi contabili basati sulla prevalenza della sostanza sulla forma, la norma fiscale viene derogata.

Disposizioni non derogate per chi adotta la derivazione rafforzata

- Restano ferme le limitazioni agli ammortamenti, accantonamenti e deduzioni secondo il principio di cassa
- Non sono derogate le norme TUIR: Plusvalenze patrimoniali (ripartizione temporale), Contributi, Dividendi, Variazioni delle rimanenze, Opere forniture servizi durata ultrannuale, Valutazioni titoli, Compensi amministratori, Oneri di utilità sociale, Perdite su crediti, limite massimo ammortamento deducibile, canoni di leasing, limite massimo ammortamenti immateriali, accantonamento TFR, deduzione svalutazione crediti, altri accantonamenti, Spese relative a più esercizi, Interessi di mora.

Imputazioni a patrimonio netto senza transitare da conto economico

- L'articolo 13 bis DL 244/2016 prevede una norma transitoria per la rilevanza IRES e IRAP dello storno di costi pluriennali capitalizzati in bilanci precedenti.
- La modifica del principio contabile ha efficacia retroattiva e deve essere applicata anche ai costi capitalizzati fino al 2015 e ancora in ammortamento al 1° gennaio 2016. In particolare il residuo da ammortizzare va portato in riduzione del patrimonio netto di apertura riducendo gli utili (perdite) di esercizi precedenti o un'altra riserva disponibile.
- L'articolo 109 comma 4 TUIR ora prevede che i componenti positivi e negativi fiscalmente rilevanti imputati direttamente a patrimonio in applicazione delle regole contabili concorrono a formare il reddito fiscale ossia «si considerano imputati a conto economico» e questo per aderire al postulato storico per la deduzione degli oneri che è la preventiva imputazione a conto economico. Il nuovo articolo 109 comma 4 TUIR prevede dal 2016, anche per i soggetti che applicano le regole del codice civile (OIC adopter), che il transito a conto economico si consideri presuntivamente realizzato in presenza di imputazione a patrimonio richiesta dai principi contabili. E' così garantita per il 2016 la presunzione di transito virtuale a conto economico che consente il proseguimento della deduzione fiscale in caso di stralcio dall'attivo di costi di pubblicità e di ricerca non più capitalizzabili.
- Il DL 244/2016 contiene una disposizione transitoria per cui nel primo periodo di applicazione dei nuovi OIC 2016 le regole dell'articolo 109 comma 4 con la presunzione di transito virtuale si applicano anche ai componenti imputati direttamente a patrimonio netto e questi elementi rilevano anche per l'IRAP se in base ai criteri contabili adottati in anni precedenti, sarebbero stati classificati in voci rilevanti ai fini IRAP.
- **In conclusione l'eliminazione dall'attivo di costi capitalizzati in precedenti esercizi non ha alcuna rilevanza fiscale né IRES né IRAP restando però ferma la deducibilità delle quote di ammortamento con variazione in diminuzione nella dichiarazione dei redditi o irap in base al piano adottato in anni precedenti.**

Modifiche al tuir

- L' Articolo 108 TUIR è stato riscritto eliminando la previgente disciplina dei costi di pubblicità e per studi e ricerche. Il comma 1 prevede una norma generale in base a cui tutte le spese relative a piu' esercizi sono deducibili nei limiti della quota imputabile a ciascun esercizio.
- La scelta di non capitalizzare un costo di impianto o ampliamento fatta in base a corretti principi contabili non può essere disconosciuta dall'amministrazione finanziaria.
- La medesima considerazione va fatta per il periodo di ammortamento ove venga fissato in 3 anni in base a effettive prospettive di recuperabilità.
- Le spese di pubblicità e di ricerca di base devono essere dedotte nell'anno di sostenimento.

IL CASO DEI COSTI DI RICERCA E SVILUPPO

Nella Situazione al 31.12.206 nell'attivo di stato patrimoniale sono esposti costi di ricerca e sviluppo pari a € 49.206,00. La società ha già ammortizzato per € 39.365,00 (fondo al 31.12.2016) e in conto economico c'è già l'importo di € 9.841 a titolo di quota di ammortamento.

In patrimonio netto ho un capitale sociale di € 120.000, Riserve di €16.250 e Perdite pregresse di € 44.488. Al momento la perdita è di € 45.330.

Innanzitutto mi farò fornire la documentazione societaria per valutare se si tratta di costi di ricerca di base o di costi di sviluppo visto che come Sindaco devo dare il consenso all'iscrizione degli oneri pluriennali. Se si tratta di costi di ricerca andrà applicato OIC 29 nel 2016. La quota di ammortamento 2016 non può più essere imputata per cui l'importo di €9,841 andrà stornato.

Dopodichè nel 2016 dovrà essere fatta la scrittura:

Costo ricerca 1/1/2016			19.683
	Riserva sovr. Azioni	15.145	
	Ris.rival. Partec.	405	
	Ris.legale	700	
	Perdite es. precedenti	3.433	

Dall'analisi del costo di ricerca si evidenzia che è stato sostenuto nel 2013 ed è stato così ammortizzato:

Costo ricerca 2013	49.205	Quota amm.to	Residuo Costo fine anno
Ammortamento 2013		9.841	39.364
Ammortamento 2014		9.841	29.523
Ammortamento 2015		9.841	19.682

Peraltro si può notare che per rendere comparabili il 2016 e l'anno precedente sarò costretto a eliminare dal prospetto di bilancio 2015 l'importo di €19.682 e la relativa quota di ammortamento modificando l'utile dell'esercizio precedente.

Il valore delle spese di ricerca è pari a zero in bilancio, mentre fiscalmente è pari a 19.683 e potrà essere ammortizzato ancora per due esercizi. La società sussistendo la ragionevole certezza di poter dedurre tali spese dal reddito imponibile degli esercizi futuri iscriverà le imposte anticipate sulla differenza tra valore fiscale (19.683) e valore civile (zero). Applicando l'aliquota del 31,40% (27,50%+3,90%) per il 2016 e dello 27,90% (24%+3,90%) per la quota del 2017 (in tutto 3.090+2.746=5.836).

Credito per imposte anticipate	Riserva di utili	5.836	5.836
---------------------------------------	-------------------------	--------------	--------------

Per il 2016 dovrà essere rilasciata inoltre l'utilizzo delle imposte anticipate relative alla variazione in diminuzione della quota di ammortamento solo fiscale da effettuare nella dichiarazione dei redditi 2016

Imposte anticipate	Credito per imposte anticipate	3.090	3.090
---------------------------	---------------------------------------	--------------	--------------

DISALLINEAMENTI (QUADRO V)

- L'applicazione della nuova contabilità determina nel caso delle spese di ricerca o di pubblicità disallineamenti tra valori contabili e valori fiscali dei componenti patrimoniali. Abbiamo visto che dobbiamo stralciarli dal bilancio salvo l'eventualità che la spesa di ricerca si possa riqualificare come un costo di sviluppo oppure che il costo di pubblicità possa essere trattato come d'impianto e di ampliamento.
- Dovremo gestire il doppio binario tra valori contabili e fiscali compilando nel modello Redditi 2017 il quadro RV con i codici opportuni per la casella «IAS/D.lgs. 139/2015» campo 3 per permettere di identificare la contabilità adottata ai fini degli adempimenti, evidenziando le variazioni dei singoli beni, i valori di bilancio e i valori fiscali degli stessi. Il campo 3 andrà compilato con il codice 3.

		Tipo di beni/Voce di bilancio			Causa		139/2015		Valore precedente	
		1			2	3	4			
RV1	Valore contabile	5	6	7	8	9			,00	
	Valore fiscale	10	11	12	13					,00

In colonna 1 descriveremo il nome della posta eliminata; in colonna 3 scriveremo il codice 3; in colonna 4 il valore in bilancio ante transizione ai nuovi principi contabili; le colonne da 5 a 9 non vanno compilate; in colonna 10 si indicherà il valore fiscale al 1° gennaio dell'anno in cui per la prima volta si applicano i nuovi principi (2016); in colonna 11 e 12 gli incrementi/decrementi rilevanti fiscalmente della voce di bilancio non più iscrivibile; in colonna 13 il valore fiscale alla data di chiusura dell'esercizio (31.12.2016).

ACE (1)

- L'articolo 13 bis comma 11 DL 244/2016 prevede che vengano apportate le necessarie correzioni al DM 14.3.2012 (Decreto ACE) per coordinare la normativa ivi prevista per i soggetti IAS adopter con quella prevista per i soggetti OIC adopter che applicheranno il principio di derivazione rafforzata dal 2016.
- Vanno affrontate imputazioni dirette a patrimonio netto senza preventiva contabilizzazione a conto economico e senza una delibera assembleare di destinazione: tali movimentazioni di patrimonio netto devono essere valutate anche con riferimento alla disciplina ACE. L'articolo 13 bis DL 244/2016 non ha fornito chiarimenti in merito agli impatti ACE di tali movimentazioni del patrimonio netto.
- Il CNDC ha pubblicato il 3 maggio 2017 il documento «**Le problematiche in materia di ACE derivanti dall'adozione dei nuovi principi contabili nazionali in vista dell'emanazione del decreto ministeriale**» - Osservazioni e proposte.
- Tre aspetti vengono valutati:

1. Il trattamento ACE delle poste che hanno natura reddituale, ma sono rilevate direttamente a patrimonio netto: le correzioni di errori rilevanti punto 48 OIC 29) e la contabilizzazione degli effetti dei cambiamenti dei principi contabili (punto 17 OIC 29) incluso il caso rilevante nel 2016 del passaggio dai vecchi ai nuovi principi (costi di pubblicità e costi di ricerca).

Queste poste rilevano senza dubbio ai fini del limite del patrimonio netto ex art. 11 DM 14/3/2012.

Non è però chiaro se impattano la base ACE.

Considerazioni di carattere semplificatorio suggeriscono la generalizzata irrilevanza ai fini ACE delle poste che pur di natura reddituale, vengono rilevate direttamente a patrimonio netto.

ACE (2)

- 2. le poste di natura reddituale rilevate in conto economico (pur avendo natura figurativa) e che trovano diretta contropartita in rilevazioni uguali e contrarie di patrimonio netto. Ad esempio con la regola del costo ammortizzato, l'attualizzazione dei crediti e dei debiti come nel caso di prestito infruttifero del socio e che implica, in determinate ipotesi, la rilevazione da parte della società beneficiaria di un apporto figurativo a patrimonio netto a fronte di interessi passivi figurativi a conto economico per la durata del prestito.

Considerazioni di carattere sistematico suggeriscono di prevedere la rilevanza generalizzata ai fini del calcolo della base ACE degli interessi passivi come riduzione dell'utile accantonato a riserva, ma anche della movimentazione del patrimonio rilevata al momento di contabilizzazione iniziale dell'operazione.

ACE (3)

- Trattamento delle riserve alla luce del loro regime di disponibilità previsto dalle nuove regole.
- In attesa del Legislatore, in base all'attuale normativa in tema di ACE e dei chiarimenti forniti dall'AdE per i soggetti IAS adopter si può supporre che assumano rilevanza ai fini ACE le movimentazioni di patrimonio che hanno natura di riserva di utile disponibile, ma non quelle che si qualificano come riserve indisponibili.
- Due casi: le azioni proprie e gli utili derivanti dalla valutazione dei derivati.
- Dal 1° gennaio 2016 (art. 2357 ter CC) l'acquisto delle azioni proprie è una modalità di restituzione del capitale ai soci e la vendita una nuova emissione di azioni. L'OIC 28 introduce dunque l'apposita riserva negativa per il caso dell'acquisto.
- Ove si dia preminenza al dato contabile netto l'importo pagato in sede di acquisto va trattato come riduzione del patrimonio netto e simmetricamente la vendita è nuova emissione di capitale rilevante ai fini ACE.
- Per quanto riguarda le riserve formate con utili derivanti da valutazione al fair value dei derivati si dovrebbe tener conto delle regole di distribuibilità e disponibilità delle riserve (es. la riserva per operazioni di copertura di flussi finanziari attesi non dovrebbe rilevare ai fini della variazione in aumento del capitale proprio in quanto non disponibile e non utilizzabile).

Micro imprese

- L'applicazione delle semplificazioni deve essere coerente con le clausole generali articolo 2423 CC .
- Si applica comunque il principio di rilevanza ed il principio di prevalenza della sostanza sulla forma.
- Il principio fiscale di derivazione rafforzata però non si applica.
- Le micro imprese determinano il reddito ex articolo 81-116 TUIR senza applicare le deroghe che scaturiscono dall'applicazione del principio di derivazione rafforzata
- Il principio OIC 24 per le immobilizzazioni immateriali vale anche per le microimprese e la conseguente necessità di utilizzare OIC 29.
- I criteri di valutazione sono quelli dell'abbreviato articolo 2435 bis CC con le semplificazioni del 2435 ter comma 2 CC (non sono applicabili le disposizioni relative all'iscrizione dei derivati al fair value)