

NOVITA' PER BILANCI 2017

- Quest'anno non vi sono modifiche normative dopo il D.Lgs. n. 139/2015
- Ma vi è stato ulteriore aggiornamento di principi contabili (Post implementation e precisazioni su diversi OIC)
- Poi vale la pena di ritornare brevemente sulle conseguenze fiscali delle nuove norme sul Bilancio: D.L. 244/2016 e principio della “derivazione rafforzata” per i soggetti OIC adopter
- Ricordamo il Decreto 3/8/17 (ACE) e il D.M. 10/1/2018 (DERIVATI INCORPORATI)

PRINCIPALI IMPLEMENTAZIONI DI OIC

- **OIC 12 e 25**: IMPOSTE ANTICIPATE

Nessuna modifica per Bilanci ordinari (C II , 5 – TER).

Modifica ed evidenza specifica delle stesse per i Bilanci abbreviati: in voce C II prima mancante. Conseguente modifica in tracciato XBRL dall'1/3/2018

- **OIC 12**: RETTIFICHE DI RICAVI

Vanno contabilizzati non fra i costi, ma a deduzione dei ricavi alla voce A/1.

Analoga rettifica per le voci B/6 e B/7.

- **OIC 13 – 16 – 24**: ACQUISTI A PAGAMENTO DIFFERITO

Va applicato il criterio del “costo ammortizzato” ove l’effetto sia rilevante.

Modifiche al trattamento delle svalutazioni su beni precedentemente rivalutati: vanno a conto economico

PRINCIPALI IMPLEMENTAZIONI DI OIC

- **OIC 19**: CLASSIFICAZIONE DEI DEBITI

La classificazione deve essere fatta seguendo la natura del debito, anche se il debito è rinegoziato.

- **OIC 32**: DERIVATI E VARIAZIONI DI FAIR-VALUE

Tutte le variazioni di fair-value dei derivati non di copertura devono confluire nelle voci D/18 e D/19, anche se derivanti da realizzo.

- **OIC 19**: EFFETTI DI RISTRUTTURAZIONI DEL DEBITO

Solo per ipotesi di riduzioni del debito a causa di difficoltà finanziarie del debitore.

Si sostituisce il debito nuovo a quello preesistente: la differenza (ove di importo sostanziale) è un componente positivo di provento finanziario che va spalmato sugli esercizi che sono interessati dall'effetto della ristrutturazione del debito.

Anche i costi di ristrutturazione (advisor – attestatore ecc.) vanno rilevati a riduzione dell'effetto positivo finanziario.

PRINCIPALI IMPLEMENTAZIONI DI OIC

Segue OIC 19:

Se viene ottenuta una consistente riduzione del tasso di interesse, inferiore ai tassi di mercato, il debito ristrutturato va attualizzato secondo il criterio del “costo ammortizzato”

- Gli effetti di questi adeguamenti di principi contabili devono essere trattati come cambiamenti obbligatori per cambio di normativa come prevede l'OIC 29.

Se prevedono applicazione retroattiva: va fatta sui valori di apertura all'1/1/2017.

Se prevedono applicazione prospettica: sono da applicare solo ad eventi nati nel 2017 e successivi.

GLI IMPATTI FISCALI DEL D.LGS.N. 139/2015 E NUOVI PRINCIPI CONTABILI - OIC

- Con l'articolo 13 bis del D.L. 244/2016, sono state fissate le prime regole fiscali applicative, pur in attesa delle prime interpretazioni dottrinali e giurisprudenziali: è stato introdotto ed esteso il cosiddetto principio di derivazione rafforzata anche ai soggetti OIC ADOPTER (esclusi i bilanci abbreviati).
- Proventi e oneri straordinari nelle sezioni ordinarie del Bilancio.

I ricavi e costi che ne conseguono hanno valenza fiscale sia IRES che IRAP con la sola eccezione delle plus-minus da cessione di azienda o di rami aziendali. Sono altresì rilevanti per ROL: Plafond spese rappresentanza-calcoli di comodo – limiti di fusioni.

Permangono però non tassabili IRAP gli utilizzi a ricavo dei fondi tassati.

- STORNO SPESE DI PUBBLICITA' E RICERCA NON PIU' CAPITALIZZABILI, a riduzione del patrimonio netto: tale eliminazione non genera oneri deducibili. Prosegue invece fiscalmente fino ad esaurimento il processo di ammortamento fiscale: si genera cioè un doppio binario.

Il necessario preventivo transito a conto economico si considera realizzato con la contabilizzazione a patrimonio netto.

La conseguente riduzione di riserve del patrimonio netto influenza negativamente la base ACE.

- Criterio del costo ammortizzato sui debiti, crediti, titoli e mutui a lungo termine (applicazione retroattiva opzionale): genera componenti finanziarie attive o passive rilevanti IRES, salvo per i finanziamenti infra-gruppo infruttiferi che vanno a patrimonio netto.

Non hanno invece rilevanza IRAP per i soggetti non finanziari

Ai fini del ROL sono rilevanti poiché ad ammortamenti si sostituiscono componenti finanziarie (escluse dal valore della produzione) con influenza negativa sulla base del ROL.

- Continuano ad avere vigore le norme fondamentali del testo unico circa la tassabilità di alcuni ricavi tipici: ripartizione di costi in più periodi di imposta; plusvalenze pex; dividendi; tassazione frazionata opzionale su immobilizzazioni non pex; tassazione dividendi nell'esercizio di percezione per cassa, ecc...

Per contro, civilisticamente in Bilancio i dividendi spettanti vanno contabilizzati alla data di delibera da parte della partecipata.

- PLUSVALENZA DA CESSIONE DI AZIONI PROPRIE: è prevista la concorrenza alla formazione del reddito imponibile dei componenti positivi e negativi imputati a patrimonio netto (art. 2 co. 2 D.M. 48/2009) a condizione che abbiano natura reddituale e non patrimoniale.

La movimentazione delle azioni proprie è considerata fenomeno solo patrimoniale, quindi plus-minusu ininfluenti fiscalmente.

Ai fini ACE la nuova riserva negativa emergente dalla nuova modalità di espressione in bilancio abbatte la base ACE. Per contro la liberazione della riserva precedente ha effetto in quanto tale riserva passa da vincolata a libera.

- RISERVE DI PATRIMONIO NETTO CONNESSE CON GLI STRUMENTI FINANZIARI DERIVATI (ove si iscrivono le oscillazioni di fair-value degli strumenti di copertura).

Queste poste di patrimonio netto (solitamente derivanti da flussi finanziari di futura manifestazione) non sono né disponibili né utilizzabili a copertura di perdite e quindi non rilevano ai fini della base ACE.

Le coperture di fair-value su attività e passività (come pure i derivati non di copertura – speculativi) comportano rilevazioni a conto economico fiscalmente rilevanti ai fini IRES.

- CORREZIONE DI ERRORI FISCALI PREGRESSI E DICHIARAZIONI INTEGRATIVE A FAVORE ai sensi del decreto 193/2016 possono essere presentate fino ai termini di decadenza dell'azione accertativa (F24 subito se entro l'anno successivo o dal periodo d'imposta successivo se presentate dopo l'anno).

Questi oneri rettificativi si considerano “transitati a conto economico” ex art. 109 T.U. anche se con il nuovo O.I.C. 29 vanno imputati a patrimonio netto e non più fra gli oneri straordinari: quindi hanno a tutti gli effetti valenza fiscale.

DERIVAZIONE RAFFORZATA

PROSPETTO RIEPILOGATIVO DI SINTESI

Articolo TUIR	Descrizione	Deroga ex art. 83 del TUIR
Art. 86	Plusvalenze patrimoniali	Norma fiscale non derogata – Ripartizione temporale delle plusvalenze
	Plusvalenze su azioni proprie	Non si verificano fenomeni reddituali
Art. 87	Plusvalenze esenti	Norma non derogata – Permane esenzione
Art. 88	Contributi	Norma non derogata – Cassa e ripartizione temporale
Art. 89	Dividendi	Norma non derogata – Cassa
Art. 95	Compensi Amministratori	Norma non derogata - Cassa
Art. 96	Interessi passivi	Derivazione rafforzata – L'interesse rileva in base alle qualificazioni di bilancio con eccezione per gli interessi sui finanziamenti infragruppo infruttiferi che non rilevano

PROSPETTO RIEPILOGATIVO DI SINTESI

Articolo TUIR	Descrizione	Deroga ex art. 83 del TUIR
Art. 100	Oneri di utilità sociale	Norma non derogata – Permangono criteri forfettari
Art. 102	Ammortamenti dei beni materiali	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Derivazione rafforzata: per la base dell'ammortamento rilevano i principi OIC ▪ Non derogato il limite massimo della quota di ammortamento deducibile ▪ Non derogati i limiti forfettari per auto, telefonini, ecc.
Art. 103	Ammortamento dei beni immateriali	Non derogato il limite massimo della quota di ammortamento deducibile
Art. 105	Accantonamenti di quiesenza e previdenza (TFR)	Norma non derogata
Art. 107	Altri accantonamenti	Norma non derogata – Valgono i limiti del TUIR

PROSPETTO RIEPILOGATIVO DI SINTESI (SEGUE)

Articolo TUIR	Descrizione	Deroga ex art. 83 del TUIR
Art. 108	Spese relative a più esercizi	<ul style="list-style-type: none">▪ Per spese di pubblicità e ricerca non capitalizzabili prosegue l'ammortamento fiscale fino ad esaurimento▪ Per le spese di rappresentanza : norma non derogata
Art. 109 co. 1 e 2	Certezza e oggettiva determinabilità Competenza temporale	Derivazione rafforzata – Competenza con rilievo degli accadimenti anteriori successivi al 31/12, fino alla formazione del Bilancio
Art. 109 co. 7	Interessi di mora	Norma non derogata - Cassa

DISAPPLICAZIONE DELLE REGOLE DI DETERMINABILITA' E COMPETENZA TEMPORALE (ART. 109 CO. 1 E 2)

- Particolarmente importanti ed innovative sono le conseguenze in tema di competenza ed imputazione temporale.
- Il principio della derivazione rafforzata fa divenire rilevanti tutti i fenomeni la cui certezza e determinabilità si verifica dopo il 31/12, ma prima della formazione del Bilancio.
- Il riferimento è all'OIC 29, par. 59 a): il ricavo o costo diventa rilevante già sulla dichiarazione dell'esercizio in chiusura e non su quello successivo.

- Alcuni esempi tipici:

- Contenzioso con sentenza depositata il 10 Febbraio ($n + 1$)
- Transazione con cliente e fornitore sottoscritta nei primi mesi ($n + i$)
- Bonus a dirigenti approvati e pagati entro la formazione del bilancio
- Vendita di partecipazione con prezzo legato a due-diligence anteriore al Bilancio
- Indennizzo assicurativo definito prima della formazione del Bilancio

- Quanto sopra non vale per gli accantonamenti a fondi non deducibili espressamente ai sensi dell'art. 107 del T.U.
- Attenzione al fatto che per i Bilanci 2016 eravamo protetti dalla “clausola di salvaguardia”, mentre la clausola non vale più per i Bilanci 2017.