

## REDDITO IMPRESA E IRAP

---

### ***Milleproroghe: norme fiscali “adeguate” alle novità del bilancio***

di Raffaele Pellino

Tra le novità previste dal decreto Milleproroghe (D.L. 244/2016), in materia di coordinamento tra regole fiscali e novità in materia di bilancio d'esercizio, vi è l'introduzione, a partire dal 2016, del **principio di derivazione “rafforzata” del reddito imponibile per le imprese che redigono il bilancio in base agli OIC, ad eccezione delle micro-imprese**. In particolare, con l'[articolo 13-bis](#) vengono estese le modalità di determinazione del reddito previste per i **soggetti IAS-adopter anche alle imprese che redigono il bilancio sulla base dei nuovi principi contabili nazionali**. Sono escluse dal principio di “derivazione rafforzata” le sole microimprese di cui all'[articolo 2435-ter del cod. civ.](#), in virtù delle semplificazioni ad esse riservate.

Specifiche modifiche hanno, quindi, interessato alcuni articoli del Tuir quale effetto del coordinamento appunto con le nuove disposizioni civilistiche in materia di bilancio. Inoltre, al fine di agevolare la “prima applicazione” delle suddette novità è **prorogato al 16/10/2017** (il 15/10 cade di domenica) **il termine di presentazione delle dichiarazioni dei redditi e Irap relative al 2016**.

#### **Determinazione del reddito**

Come noto, l'articolo 83 del Tuir regola la determinazione del reddito d'impresa, per i soggetti non-IAS, secondo il principio di “**derivazione**”: il reddito complessivo è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta, le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione delle rispettive disposizioni tributarie.

Di recente il legislatore, intervenendo sul punto con l'[articolo 13-bis del D.L. 244/2016](#), ha **esteso le modalità di determinazione del reddito previste per i soggetti IAS/IFRS anche alle imprese che redigono il bilancio sulla base dei nuovi principi contabili nazionali redatti dall'OIC, ad eccezione delle micro-imprese**.

In particolare, con la modifica dell'[articolo 83, comma 1 del Tuir](#), viene **introdotto un principio di “derivazione rafforzata”**, già operante per i soggetti IAS, **che prevede il riconoscimento**, per i soggetti diversi dalle micro-imprese di cui all'[articolo 2435-ter del cod. civ.](#), **dei criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio contenuti nei nuovi principi contabili OIC**. A tal fine **sono applicabili**, in quanto compatibili, **le disposizioni attuative emanate per i soggetti che applicano i principi contabili internazionali** ([articolo 1, comma 59](#)

della L. 244/2007 e [articolo 4, comma 7-quater del D.Lgs.38/2005](#)).

Si consente a tali soggetti – precisa la scheda di lettura al D.L. 244/2016 – **“il pieno riconoscimento della rappresentazione di bilancio fondata sul principio della prevalenza della sostanza sulla forma mediante la disattivazione delle regole di competenza fiscale ... 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’articolo 3 del predetto DM 48/2009) al fine di garantire l’applicazione di istituti fiscali quali l’esenzione delle plusvalenze e l’esclusione dei dividendi ...”**.

Coerentemente con le modifiche apportate, **viene prorogato di 15 giorni il termine per la presentazione delle dichiarazioni dei redditi e delle dichiarazioni Irap** relative al 2016 che, quindi, slitta al **16/10/2017** (il 15/10 cade di domenica); tale differimento è stato predisposto **“al fine di agevolare la prima applicazione delle disposizioni introdotte dal decreto legislativo 18 agosto 2015, n. 139, e delle disposizioni di coordinamento ...”**.

### **Modifiche di coordinamento al Tuir**

Le principali novità hanno riguardato le seguenti **modifiche di coordinamento con il Tuir**:

- ai fini della determinazione del ROL (risultato operativo lordo) in materia di interessi passivi, sono esclusi i **componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da operazioni di trasferimento di azienda o rami d’azienda**; l’irrelevanza dei citati componenti è stata disposta anche ai fini Irap, con la modifica dell’[articolo 5, comma 1 del D.Lgs. 446/1997](#);
- si introduce **un unico limite di deducibilità delle spese relative a più esercizi** di cui all’[articolo 108, del Tuir](#), costituito dalla quota delle stesse imputabile a ciascun esercizio, ad eccezione delle spese di rappresentanza; inoltre, il nuovo comma 3 dispone che **“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”**;
- si consente il **rispetto del principio di “previa imputazione a conto economico”** anche a quei componenti di reddito che non transitano più al conto economico, pur se rilevati nello stato patrimoniale (modifica dell’[articolo 109, comma 4 del Tuir](#));
- si introduce la possibilità di fare riferimento, ai fini fiscali, a **tassi di cambio “alternativi”** rispetto a quelli della BCE, purché si tratti di quotazioni fornite da operatori indipendenti con idonee forme di pubblicità;
- viene disciplinato il **trattamento fiscale degli strumenti finanziari derivati**, a seguito delle nuove regole di contabilizzazione che comporta l’iscrizione degli stessi al valore di *fair value*.

Inoltre, si fa presente che, secondo il [comma 4 dell’articolo 13-bis del D.L. 244/2016](#), il riferimento alle norme fiscali vigenti per i **componenti positivi o negativi** di cui alle lett. A) e B)

dell'[articolo 2425 del cod. civ.](#) va inteso al netto dei componenti di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda.

### **Decorrenza**

Le suddette novità decorrono, anche ai fini Irap, **dall'esercizio successivo a quello in corso al 31/12/2015, quindi, per le imprese solari dal 2016.** Continuano, invece, ad essere assoggettati alla disciplina previgente *“gli effetti reddituali e patrimoniali sul bilancio del predetto esercizio e di quelli successivi delle operazioni che risultino diversamente qualificate, classificate, valutate e imputate temporalmente ai fini fiscali rispetto alle qualificazioni, classificazioni, valutazioni e imputazioni temporali risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2015”.* È previsto poi un **“regime transitorio” per i derivati diversi da quelli iscritti in bilancio**, la cui valutazione assume rilievo ai fini della determinazione del reddito al momento del realizzo.

### **Disciplina transitoria**

All'[articolo 13-bis, comma 7, del D.L. 244/2016](#) è prevista una **disciplina transitoria che garantisce**, ai fini fiscali (anche Irap), la **“crystallizzazione delle rettifiche operate in sede di prima applicazione dei nuovi OIC”**; nello specifico, viene stabilito che:

1. le disposizioni di cui all'articolo 109, comma 4, del Tuir **sono applicabili anche ai componenti imputati direttamente a patrimonio;**
2. i componenti imputati **direttamente a patrimonio netto** concorrono alla formazione della **base imponibile Irap** se, sulla base dei criteri applicabili negli esercizi precedenti, sarebbero stati classificati nelle voci di cui alle lettere A) e B) dell'[articolo 2425 del cod. civ.](#) rilevanti ai fini Irap;
3. **il ripristino e l'eliminazione**, nell'attivo patrimoniale, rispettivamente, **di costi già imputati a conto economico** di precedenti esercizi e di **costi iscritti e non più capitalizzabili non rilevano ai fini della determinazione del reddito** né del valore fiscalmente riconosciuto; resta ferma per questi ultimi la deducibilità sulla base dei criteri applicabili negli esercizi precedenti;
4. **l'eliminazione nel passivo patrimoniale di passività e fondi di accantonamento**, considerati dedotti per effetto dell'applicazione delle disposizioni del Tuir, **non rileva ai fini della determinazione del reddito**; resta ferma l'indeducibilità degli oneri a fronte dei quali detti fondi sono stati costituiti, nonché l'imponibilità della relativa sopravvenienza nel caso del mancato verificarsi degli stessi;
5. le previsioni di cui alle lettere c) e d) si applicano, in quanto compatibili, anche ai fini Irap.

Il [comma 10 dell'articolo 13-bis](#) autorizza il MEF ad adottare disposizioni di coordinamento per la determinazione della base imponibile dell'Ires e dell'Irap in caso di approvazione o aggiornamento dei principi contabili nazionali. Viene, poi, demandato ad un **apposito**

**provvedimento**, da emanare entro 60 giorni dall'entrata in vigore della legge di conversione **ossia entro il prossimo 30/04/2017, la revisione delle disposizioni dei decreti n. 48/2009 e 8/06/2011** contenenti le disposizioni di coordinamento fiscale per i soggetti che adottano i principi contabili internazionali ora applicabili anche ai soggetti che adottano i nuovi OIC, **nonché del [decreto 14/03/2012](#) contenente la disciplina dell'ACE.**

Seminario di specializzazione

**LE REGOLE OPERATIVE PER LA REDAZIONE DEL  
BILANCIO 2016 E LA NUOVA DISCIPLINA FISCALE**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)