

**Edizione di mercoledì 25 ottobre 2017**

## **BILANCIO**

**In consultazione gli emendamenti ai principi contabili nazionali**  
di **Luca Mambrin**

## **AGEVOLAZIONI**

**Super e iper ammortamento in caso di leasing: i chiarimenti del Fisco**  
di **Raffaele Pellino**

## **IMPOSTE SUL REDDITO**

**Il binario parallelo delle locazioni brevi**  
di **Alessandro Bonuzzi**

## **PROFESSIONISTI**

**Deduzione al 100% per le trasferte riaddebitate**  
di **Fabio Garrini**

## **REDDITO IMPRESA E IRAP**

**La base imponibile Irap da bilancio**  
di **Dottryna**

## BILANCIO

---

### ***In consultazione gli emendamenti ai principi contabili nazionali***

di Luca Mambrin

Il Consiglio di Gestione dell'OIC ha recentemente approvato **la pubblicazione in consultazione della bozza dell'OIC 11 "Finalità e postulati del bilancio d'esercizio"**, proseguendo così nell'aggiornamento dei principi contabili nazionali, e di **alcune proposte di emendamenti ad alcuni principi contabili pubblicati nel 2016**.

Gli emendamenti sono stati approvati dal Consiglio di Gestione del 9 ottobre 2017 e hanno riguardato i seguenti principi contabili:

- **OIC 12** – COMPOSIZIONE E SCHEMI DEL BILANCIO D'ESERCIZIO
- **OIC 13** – RIMANENZE
- **OIC 16** – IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI
- **OIC 17** – BILANCIO CONSOLIDATO E METODO DEL PATRIMONIO NETTO
- **OIC 19** – DEBITI
- **OIC 21** – PARTECIPAZIONI
- **OIC 24** – IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI
- **OIC 25** – IMPOSTE SUL REDDITO
- **OIC 29** – CAMBIAMENTI DI PRINCIPI CONTABILI, CAMBIAMENTI DI STIME CONTABILI, CORREZIONE DI ERRORI, FATTI INTERVENUTI DOPO LA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO
- **OIC 32** – STRUMENTI FINANZIARI DERIVATI

Analizziamo, quindi, quali sono gli **emendamenti** proposti e le relative motivazioni.

#### **OIC 12**

Il paragrafo 50 dell'OIC 12 prevede che le **rettifiche di ricavi di competenza dell'esercizio** siano portate a riduzione della voce ricavi mentre **le rettifiche riferite a ricavi di precedenti esercizi e derivanti da correzioni di errori o cambiamenti di principi contabili** siano rilevate secondo le indicazioni contenute nell' OIC 29; viene proposta la modifica del paragrafo 50 dell'OIC 12 precisando che **tutte le rettifiche di ricavo vanno portate a riduzione dei ricavi** ad eccezione di quelle derivanti da correzioni di errori o cambiamenti di principi contabili ai sensi dell'OIC 29.

#### **OIC 12 e OIC 25**

Con riferimento alla **rappresentazione delle imposte anticipate** nello stato patrimoniale, l'OIC 26 al paragrafo 19 prevede che *"per le imposte anticipate non è fornita l'indicazione separata di quelle esigibili oltre l'esercizio successivo"*, coerentemente con quanto indicato nella relazione al

D.Lgs. 6/2003, che chiarisce che le **imposte anticipate non sono dei veri e propri crediti** e quindi il concetto di esigibilità non può essere a loro applicato.

Tuttavia l'iscrizione nell'ambito del bilancio in forma abbreviata delle imposte anticipate sotto un'unica voce *crediti*, senza che se ne dia separata evidenza determina una commistione **di valori di natura eterogenea** (non essendo le imposte anticipate dei crediti), rendendo **meno chiaro il contenuto della voce**. Pertanto è stato ritenuto più opportuno prevedere che, nell'ambito della voce **CII Crediti** dello stato patrimoniale in forma abbreviata, **le società forniscano indicazione separata delle imposte anticipate**.

### OIC 16 e OIC 24

L'OIC propone la modifica dei paragrafi che disciplinano le **modalità di svalutazione di beni precedentemente rivalutati**: dal momento che non era intenzione dell'OIC limitare la rilevazione a conto economico delle svalutazioni delle immobilizzazioni materiali e immateriali precedentemente rivalutate solo a quelle rivalutate in base a parametri prestabiliti, è stato chiarito che **la svalutazione di un bene rivalutato in esercizi precedenti deve sempre essere rilevata a conto economico**, salvo che la **legge non preveda diversamente**.

### OIC 17

Viene emendato il paragrafo 6 relativo alle *"motivazioni alla base delle decisioni assunte"* per eliminare un'incoerenza tra tale paragrafo con altri dello stesso OIC 17 che prevedono che una **controllata possa essere esclusa dall'area di consolidamento se è stata acquisita con il fine di rivenderla entro 12 mesi dalla data di acquisizione del controllo**.

### OIC 19

L'OIC ha ritenuto opportuno chiarire **la corretta classificazione di un debito commerciale scaduto** che, a seguito di una rinegoziazione, **diventa a lungo termine**, in quanto manca, nell'OIC 19 una disciplina simile a quella dell'OIC 15, che guidi il redattore del bilancio nella classificazione di un debito di natura commerciale scaduto e rinegoziato a lungo termine. Pertanto, è stato inserito il paragrafo 21A nell'OIC 19 per chiarire che **la classificazione di un debito deve essere effettuata sulla base della natura (o dell'origine) dello stesso rispetto alla gestione ordinaria**.

### OIC 6

Con riferimento all'esistente asimmetria nel **trattamento contabile dei costi di transazione** di un'operazione di ristrutturazione del debito tra società che adottano il metodo del costo ammortizzato e società che non lo adottano, l'OIC, al fine di colmare tale asimmetria contabile, ha previsto che **le società che non applicano il costo ammortizzato imputino i costi di transazione di un'operazione di ristrutturazione del debito a conto economico nell'esercizio in cui viene ricevuto il beneficio**. Quindi in caso di "riduzione del debito", i costi di transazione

**saranno imputati nello stesso esercizio in cui si riceve il beneficio.** Negli altri casi (riduzione degli interessi; modifica della tempistica originaria dei pagamenti), i **costi saranno iscritti tra i risconti attivi**, ma in ogni caso nei limiti dei benefici ottenuti dalla riduzione del valore economico del debito, e addebitati a conto economico lungo la durata residua del debito.

### OIC 21

È stata chiarita la corretta determinazione **del costo di acquisto di una partecipazione** nel caso in cui il pagamento sia differito a condizioni diverse da quelle normalmente praticate sul mercato. Analogamente a quanto previsto dagli OIC 13, 16 e 24 è stato modificato l'OIC 21 per chiarire che se il pagamento di una partecipazione è differito a condizioni diverse rispetto a quelle normalmente praticate sul mercato, per operazioni simili o equiparabili, **la partecipazione è iscritta in bilancio al valore corrispondente al debito** determinato ai sensi dell'OIC 19.

### OIC 29

L'OIC ha rilevato una possibile incoerenza tra diversi principi contabili in merito alla classificazione delle eccedenze dei fondi in seguito a cambiamenti di stima, ritenendo opportuno quindi emendare il paragrafo 37 dell'OIC 29 per chiarire che i **cambiamenti di stima sono classificati nella voce di conto economico prevista dall'OIC 12 o da altri principi contabili.**

### OIC 32

Viene chiarita **la corretta classificazione degli utili e delle perdite computate al momento dell'eliminazione contabile dei derivati non designati come di copertura**, in quanto, con riferimento ai derivati non di copertura lo stesso principio contabile disciplina esclusivamente la classificazione a conto economico delle variazioni positive e negative di *fair value* rispetto alla valutazione precedente. L'OIC ha valutato **le difficoltà tecniche** per separare le componenti realizzate da quelle non realizzate per un derivato valutato al *fair value* e ha ritenuto di prevedere che **tutti gli effetti economici che interessano i derivati confluiscano in un'unica voce**, al fine di favorire la valutazione della gestione dei derivati, dando piena evidenza della differenza tra quanto gestito per la copertura dei rischi e quanto per finalità diverse.

Eventuali osservazioni devono pervenire all'OIC preferibilmente entro il **13 novembre 2017**, all'indirizzo e-mail [staffoic@fondazioneoic.it](mailto:staffoic@fondazioneoic.it) o via fax al numero 06.69766830.

Seminario di specializzazione

## **ANALISI DEL NUOVO BILANCIO D'ESERCIZIO**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

## AGEVOLAZIONI

---

# ***Super e iper ammortamento in caso di leasing: i chiarimenti del Fisco***

di **Raffaele Pellino**

Con la [risoluzione 132/E](#) di ieri, l'Agenzia delle Entrate, tornando ad occuparsi delle disposizioni in materia di “super” e “iper” ammortamento, ha precisato che rientrano nella **proroga al 30 giugno 2018 (30 settembre 2018 per l'iper ammortamento)** e, quindi, possono fruire della “maggiorazione”, anche gli **investimenti in leasing** effettuati secondo particolari modalità. Nell'ambito del documento di prassi è stata, altresì, ribadita dall'Agenzia “*la validità del principio di non discriminazione degli investimenti in base alla modalità di effettuazione degli stessi affermato nella circolare n. 4/E del 2017*”.

Ma procediamo con ordine.

In primo luogo, l'Agenzia delle Entrate ricorda che l'[articolo 1, comma 8, della L. 232/2016](#) ha **prorogato**, tranne che per taluni mezzi di trasporto a motore, la disciplina relativa al c.d. “super ammortamento”. Tale proroga riguarda, in particolare, gli investimenti in beni materiali strumentali “nuovi” effettuati entro il 31/12/2017, ovvero entro il 30/06/2018 a condizione che entro il 31/12/2017:

- il relativo **ordine** risulti accettato dal venditore;
- sia avvenuto il pagamento di **acconti** in misura almeno pari al **20%** del costo di acquisizione.

Solo al verificarsi di **entrambe** le **condizioni** risultano ammissibili al “super ammortamento” anche gli investimenti effettuati nel periodo 1° gennaio 2018 – 30 giugno 2018.

La stessa legge di Bilancio 2017 (al comma 9) ha introdotto la disciplina del c.d. “iper ammortamento”, che consiste nella possibilità di maggiorare del 150% il costo di acquisizione di alcuni beni materiali strumentali nuovi ad **alto contenuto tecnologico** (elencati nell'[allegato A alla L. 232/2016](#)).

Tale agevolazione si applica agli investimenti effettuati fino al 31 dicembre 2017 ovvero fino al 30 settembre 2018 (termine prorogato dal D.L. 91/2017) in presenza delle suddette due condizioni (accettazione ordine e acconti del 20% entro il 31 dicembre 2017).

Riguardo alla “proroga” della maggiorazione per gli investimenti effettuati entro il 30 giugno 2018 (30 settembre 2018 per l'iper ammortamento), con la [circolare 4/E/2017](#) l'Agenzia ha

precisato che:

- **per i beni acquisiti “in proprietà”**, la **verifica della sussistenza delle suddette condizioni** risulta relativamente semplice in quanto, sia il momento dell'accettazione dell'ordine che quello del pagamento dell'acconto, **sono “momenti temporali agevolmente individuabili”**, per i quali il contribuente è tenuto a **conservare idonea documentazione giustificativa** (ad esempio, copia dell'ordine, corrispondenza, email, bonifici, ecc.);
- **per i beni acquisiti “in leasing”**, entro il 31 dicembre 2017, deve essere: sottoscritto da entrambe le parti il relativo contratto di *leasing* nonché avvenuto il pagamento di un *maxi-canone* in misura almeno pari al 20% della quota capitale complessivamente dovuta al locatore. In tal caso, la “maggiorazione” spetterà anche per i contratti di *leasing* per i quali il momento di effettuazione dell'investimento (consegna del bene al locatario o esito positivo del collaudo) si sia verificato oltre il 31 dicembre 2017 ed entro il 30 giugno 2018.

Ciò detto, le **richieste di chiarimento** hanno riguardato la possibilità di **fruire della maggiorazione nell'ipotesi in cui, dopo aver effettuato l'ordine e aver versato l'acconto del 20% entro il 31 dicembre 2017, l'investitore decida, solo successivamente a tale data, di acquisire il bene tramite contratto di leasing**. In tale eventualità, l'investitore potrebbe alternativamente:

- **“compensare” l'acconto versato al fornitore con il maxi-canone iniziale** da corrispondere alla società di *leasing*, la quale concederà in locazione finanziaria il bene all'investitore e pagherà, per la differenza, il fornitore;
- **ottenere la “restituzione” dell'acconto** dal fornitore del bene; la società di *leasing* concederà in locazione finanziaria il bene all'investitore e pagherà, per intero, il fornitore.

A fronte di tale situazione l'Agenzia delle Entrate, in primo luogo, ribadisce la **validità del principio di “non discriminazione” degli investimenti** in base alla modalità di effettuazione degli stessi (come affermato nella [circolare 4/E/2017](#)). La stessa, per il caso oggetto di esame, chiarisce quanto segue:

- in relazione all'ipotesi di “compensazione” dell'acconto con il *maxi-canone* iniziale, l'investitore **può fruire della maggiorazione** in quanto, entro il 31 dicembre 2017, ha effettuato un ordine accettato dal fornitore e ha versato ad esso un acconto almeno pari al 20%. Al 31/12/2017 esiste, infatti, **sia l'impegno all'acquisizione del bene che il versamento “minimo”** da parte dell'investitore; risulta, così, irrilevante, che l'impegno sia stato inizialmente assunto nei confronti del fornitore e che l'acconto, a seguito della compensazione, si “trasformi” in un *maxi-canone*;
- in relazione all'ipotesi di “restituzione” dell'acconto versato, tenuto conto delle considerazioni su esposte (esistenza dell'impegno e del versamento minimo), **l'investitore può fruire della maggiorazione** a condizione che, in sede di restituzione dell'acconto da parte del fornitore e di stipula del contratto di *leasing*, venga

corrisposto al locatore un “*maxi-canone*” in misura almeno pari al predetto acconto e venga **inserito nel contratto di leasing** il riferimento all'ordine originariamente **effettuato** con il fornitore del bene.



*La soluzione ai tuoi casi,*  
**sempre a portata di mano.**

Adepiimenti, fonti e aggiornamento quotidiano a tre clic da te.



[richiedi la prova gratuita per 30 giorni >](#)

## IMPOSTE SUL REDDITO

---

### ***Il binario parallelo delle locazioni brevi***

di **Alessandro Bonuzzi**

La [circolare AdE 24/E/2017](#) ha confermato che il regime fiscale delle locazioni brevi **deroga** alcuni principi di ordine generale del sistema tributario. Ciò potrebbe ingenerare non poche difficoltà soprattutto con riferimento al caso della **sublocazione** e della **concessione in godimento** dell'immobile da parte del **comodatario**.

Per quanto riguarda il primo aspetto, è noto che, ai sensi dell'[articolo 67, comma 1, lettera h\), del Tuir](#), costituiscono **redditi diversi** quelli derivanti dalla **sublocazione di beni immobili**, se conseguiti al di fuori dell'esercizio d'impresa o di arti e professioni.

Con la [circolare 26/E/2011](#), l'Agenzia delle Entrate ha avuto modo di precisare che la **cedolare secca**:

- da una parte, *“può essere esercitata anche per i **contratti di locazione di durata inferiore a trenta giorni nell'anno, per i quali non sussiste l'obbligo di registrazione in termine fisso**”*;
- dall'altra, *“**non trova applicazione con riferimento ai contratti di sublocazione di immobili, in quanto i relativi redditi rientrano nella categoria dei redditi diversi di cui all'articolo 67, comma 1, lett. h) del Tuir e non tra i redditi di natura fondiaria**”*.

Ebbene, proprio in relazione a quest'ultimo aspetto, il nuovo regime delle locazione brevi deroga alle regole *standard* della tassazione sostitutiva; difatti, afferma la [circolare 24/E](#), la cedolare secca, *“già applicabile ai redditi fondiari derivanti dalle **locazioni anche di breve durata, risulta ora estesa ai redditi diversi derivanti dai contratti di sublocazioni**”*, fermo restando che *“l'applicazione della cedolare secca **non modifica la qualificazione reddituale dei proventi derivanti da tale contratto**”*.

L'altra deroga è quella che riguarda i contratti stipulati dal **comodatario** per la concessione a terzi del godimento dell'immobile abitativo. Sul tema, in passato, l'Agenzia ha sostenuto che il contratto di comodato **non trasferisce** la titolarità del reddito fondiario dal comodante al comodatario. Ciò in quanto il comodato è un contratto ad effetti **“obbligatori”** e non **“reali”** che fa nascere, a favore del comodatario, cioè di colui che riceve in comodato il bene, un **diritto “personale”** di godimento sulla cosa concessa in comodato, e non un altro diritto reale. Pertanto, nel caso in cui il comodatario stipuli, quale locatore, un contratto di locazione, dal punto di vista fiscale, il **reddito effettivo del fabbricato deve essere imputato al comodante/proprietario** ([risoluzioni 381/E/2008](#) e [394/E/2008](#)).

Non è così, però, per le locazioni brevi, per le quali la [circolare 24/E](#) precisa che sono

*“superati i precedenti orientamenti di prassi volti ad attribuire al comodante la titolarità del reddito fondiario, determinato tenendo conto **anche dei corrispettivi** derivanti dal contratto di locazione stipulato dal comodatario/locatore”.* Difatti, nell’ambito del nuovo regime, atteso che l’applicazione della **ritenuta** è prevista in capo al **comodatario**:

- il **comodante** resta titolare del **reddito fondiario** derivante dal possesso dell’immobile oggetto di comodato;
- il **comodatario/locatore** diventa titolare del reddito derivante dalla concessione in godimento qualificabile come **reddito diverso da sublocazione**.

Alla luce dei chiarimenti dell’Agenzia, sembra quindi delinearsi un **binario parallelo**, rispetto alle regole “tradizionali”, per i contratti di locazione breve, che, si ricorda, sono quei contratti di locazione di **immobili ad uso abitativo situati in Italia di durata non superiore a 30 giorni**, stipulati da **persone fisiche** al di fuori dell’esercizio di attività di impresa, ai quali sono, per l’appunto, equiparati:

- i **contratti di sublocazione**
- i contratti di **concessione in godimento** dell’immobile stipulati dal **comodatario**,

aventi **medesima durata**. Si veda il seguente **schema di sintesi**.

	<b>NON BREVE</b>	<b>BREVE</b>
<b>SUBLOCAZIONE</b>	No opzione cedolare secca	Sì opzione cedolare secca
<b>COMODATO + LOCAZIONE</b>	Reddito da locazione imputato al comodante	

Convegno di aggiornamento

**I CONTRATTI IMMOBILIARI E LA NUOVA DISCIPLINA DELLA FISCALITÀ IMMOBILIARE**

Scopri le sedi in programmazione >

## PROFESSIONISTI

---

### ***Deduzione al 100% per le trasferte riaddebitate***

di **Fabio Garrini**

Con il “*jobs act lavoro autonomo*”, come è stata definita la L. 81/2017, finalmente viene risolta l’anomalia riguardante le **spese di vitto e alloggio sostenute da professionisti**: quando tali spese vengono **riaddebitate analiticamente** al committente, divengono **pienamente deducibili**, senza subire né la limitazione al 75%, né il tetto del 2% dei compensi percepiti nel periodo d’imposta, limiti che ora continuano ad operare per le spese non addebitate al committente.

#### **Le spese di vitto e alloggio**

Il **D.L. 193/2016** era intervenuto per stabilire che le spese di viaggio **non rappresentano più reddito in natura per il professionista**. In particolare, il decreto fiscale aveva corretto la previgente disciplina che non considerava le spese di viaggio, con conseguenti poco ragionevoli storture applicative legate appunto alla rilevanza reddituale di tali spese in capo al professionista, pur **se sostenute dal committente**.

**È evidente che quella delineata dal D.L. 193/2016 era, ancora una volta, una soluzione non soddisfacente**. Infatti, visto che è il professionista il soggetto che si sposta, pare molto più efficiente che sia egli stesso ad organizzarsi la trasferta, sostenendo in proprio le spese, per poi riaddebitarle al committente; con il quadro esistente dopo l’intervento del **D.L. 193/2016**, alberghi e ristoranti sostenuti dal professionista, benché riaddebitati, avrebbero **continuato a subire la limitazione del 2%**.

Tale stortura viene riparata con un intervento condivisibile della L. 81/2017: l'**articolo 8, comma 1**, sostituisce il secondo periodo del **comma 5 dell’articolo 54** che oggi recita: “*Le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande sono deducibili nella misura del 75 per cento e, in ogni caso, per un importo complessivamente non superiore al 2 per cento dell’ammontare dei compensi percepiti nel periodo di imposta.*”

***I limiti di cui al periodo precedente non si applicano alle spese relative a prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande sostenute dall’ esercente arte o professione per l’esecuzione di un incarico e addebitate analiticamente in capo al committente. Tutte le spese relative all’esecuzione di un incarico conferito e sostenute direttamente dal committente non costituiscono compensi in natura per il professionista.***

Tale intervento, quindi, risolve le perplessità sollevate a seguito della correzione operata dal D.L. 193/2016, **rendendo di fatto equivalente, per il professionista, sostenere in proprio la spesa di vitto e alloggio ovvero chiedere al committente di sostenerla**.

Potremmo affermare che la disciplina introdotta dalla L. 81/2017 è **complementare** alla disciplina che era stata delineata dal D.L. 193/2016.

Al fine di garantire l'inerenza della spesa sostenuta dal professionista, è imposto l'**analitico riaddebito** nella fattura emessa nei confronti del committente che ha richiesto la consulenza per la quale è stata effettuata la trasferta. Tale riaddebito non deve essere generico, ma analitico e deve produrre **evidenza nel corpo della fattura** (capiremo se tale richiesta sarà soddisfatta anche quando il dettaglio dovesse risultare da un allegato della fattura); conseguentemente, ogni addebito generico o forfettario non permetterà l'integrale deduzione delle relative spese (che quindi sconteranno le limitazioni previste al primo periodo).

Da notare, in particolare, che quando il professionista sostiene la spesa e la riaddebita, detta spesa diviene **integralmente deducibile**, sfuggendo tanto al tetto del 2% dei compensi percepiti nel corso del periodo d'imposta, quanto alla limitazione del 75% propria delle spese di vitto e alloggio.

Ultima notazione riguardante la decorrenza: il comma 2 dell'articolo 8 stabilisce l'efficacia della nuova previsione "a decorrere dal **periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2017**". Questo significa che, anche per le fatture emesse nei primi mesi dell'anno, qualora l'addebito delle spese fosse stato analitico, la relativa deduzione risulterebbe assicurata.



La soluzione ai tuoi casi,  
**sempre a portata di mano.**

Adempimenti, fonti e aggiornamento quotidiano a tre clic da te.



[richiedi la prova gratuita per 30 giorni >](#)

## REDDITO IMPRESA E IRAP

---

### ***La base imponibile Irap da bilancio***

di **Dottryna**



Con il cosiddetto metodo da bilancio la base imponibile Irap è calcolata come differenza tra il valore e i costi della produzione così come risultano dal conto economico dell'esercizio (lettere A) e B) dell'articolo 2425 del cod. civ.), seppur con l'esclusione di alcune voci.

Al fine di approfondire i diversi aspetti della materia, è stata pubblicata in *Dottryna*, nella sezione "Irap", una apposita *Scheda di studio*.

Il presente contributo individua le componenti di conto economico rilevanti nel calcolo della base imponibile Irap anche alla luce delle novità recate dal decreto Milleproroghe (D.L. 244/2016).

La base imponibile per i soggetti che applicano l'articolo 5 è data **dalla differenza tra:**

- il **valore della produzione** di cui alla **lettera A)** dello schema di conto economico;
- i **costi della produzione** di cui alla **lettera B)**, con **esclusione delle seguenti voci:**
- **9** costi per il personale;
- **10 lett. c)** altre svalutazioni delle immobilizzazioni;
- **10 lett. d)** svalutazione dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide;
- **12** accantonamenti per rischi;
- **13** altri accantonamenti;

**nonché dei componenti positivi e negativi di natura "straordinaria"** derivanti da trasferimenti di azienda o rami di azienda, così come risultanti dal conto economico.

I **componenti positivi e negativi** rilevanti sono assunti, ai fini della determinazione del **valore della produzione netta**, in base al **valore risultante a conto economico**, applicando il c.d. **principio di derivazione**, senza considerare gli importi che rilevano ai fini fiscali secondo le indicazioni del Tuir.

A partire dal 2016, è stato previsto un **principio di derivazione “rafforzata”**, per le imprese che redigono il bilancio in base agli OIC, ad eccezione delle micro-imprese, che prevede il riconoscimento dei criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio contenuti nei nuovi principi contabili.

Ai sensi dell'**articolo 5, comma 5, a prescindere dall'effettiva collocazione** nel conto economico, l'accertamento dei componenti positivi e negativi di determinazione della base imponibile, avviene secondo i **criteri di “corretta qualificazione, imputazione temporale e classificazione”** previsti dai **principi contabili** adottati dall'impresa.

Si applicano regole specifiche, prescindendo dal principio di derivazione, per le seguenti fattispecie:

- le **quote di ammortamento** dei costi sostenuti per l'acquisizione di **marchi** di impresa e a titolo di **avviamento (voce B.10 lett. a)**, che sono **deducibili in misura non superiore ad un diciottesimo del costo**, a prescindere dall'importo imputato a Conto economico ([articolo 5, comma 3, D.Lgs. 446/1997](#));
- le **quote di ammortamento** delle **aree sottostanti** o di **pertinenza** dei **fabbricati strumentali** e le **quote dei canoni di locazione finanziaria** riferibili alle predette aree, che **non sono deducibili**.

L'**eliminazione dell'area straordinaria** dallo schema di Conto economico **comporta una nuova collocazione per i relativi componenti positivi e negativi**. Ai fini Irap, si pone quindi il problema di definire il trattamento da adottare per quei componenti estranei alla gestione che confluiscono in una voce rilevante ai fini della determinazione del valore della produzione netta (ad esempio, A5. o B14).

Nessuna questione si pone, invece, per i proventi e gli oneri che, non potendo più essere contabilizzati nelle voci E20 ed E21, sono rilevati all'interno delle macro classi C e D. Si tratta ad esempio delle plusvalenze o minusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni che sono riportate nelle voci C15 o C17, non rilevanti ai fini Irap.

Per effetto delle modifiche apportate dal **D.L. 244/2016** all'[articolo 5 comma 1 del D.Lgs. 446/1997](#), sono **esclusi** dalla determinazione della base imponibile Irap **“i componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda”**. Pertanto, **non rientrano nel computo della base imponibile Irap**, per i periodi di imposta 2016 e successivi, **le plusvalenze/minusvalenze e gli altri proventi ed oneri di natura straordinaria derivanti da trasferimenti d'azienda o rami d'azienda**, anche se classificati nelle voci A5 e B14 di Conto economico.

Diversamente, **dovrebbero continuare a rilevare le plusvalenze/minusvalenze derivanti da ristrutturazioni o riconversioni produttive**, in quanto assimilabili ad operazioni afferenti singoli cespiti ([C.M. 141/E/1998](#) e [263/E/1998](#)).

**Nessun intervento** ha, invece, riguardato **i proventi e gli oneri straordinari non afferenti a trasferimenti d'azienda**. Per questi, la riclassificazione nell'area ordinaria ne determina l'automatico concorso alla determinazione della base imponibile Irap.

Si rammenta che anche in precedenza i proventi e gli oneri straordinari concorrevano alla base imponibile Irap ove correlati a proventi e oneri rilevanti ex [articolo 5 comma 4 del D.Lgs.446/1997](#) (ad esempio: sopravvenienze passive derivanti dalla distruzione delle giacenze di magazzino o di beni strumentali).

Fattispecie	In bilancio	Rilevanza Irap
<b>Plusvalenze o minusvalenze da trasferimenti di azienda o rami d'azienda</b>	A5/B14	NO
<b>Plusvalenze o minusvalenze relative a beni strumentali</b>		SI
<b>Plusvalenze o minusvalenze immobili patrimoniali</b>		SI
<b>Indennizzi assicurativi</b>	A5	Si (*)
<b>Contributi erogati per legge</b>	A5	Si (**)
<b>Sopravvenienze attive e passive</b>	A5/B14	Si (*)
<b>Componenti reddituali da ristrutturazioni del debito</b>	C16d)	NO

*(\*) salvo che siano correlati a proventi e oneri non imponibili o indeducibili ai fini Irap; (\*\*) eccetto quelli correlati a costi indeducibili o la cui esclusione Irap sia stabilita dalla relativa legge istitutiva*

A seguito delle novità apportate dal D.Lgs. 139/2015 **va applicato il principio della correlazione "inversa"** secondo cui occorre verificare se nelle voci di Conto economico rilevanti ai fini Irap vi siano proventi o oneri che siano correlati a componenti positivi o negativi che non hanno concorso alla determinazione del valore della produzione netta negli esercizi precedenti o successivi.



La soluzione ai tuoi casi,  
sempre a portata di mano.

Adempimenti, fonti e aggiornamento quotidiano a tre clic da te.



richiedi la prova gratuita per 30 giorni >