



Il fotovoltaico in Italia, un mercato tra prospettive e aspettative – Le principali novità normative

Indice

Le modifiche ai principi contabili nazionali ed il nuovo principio di derivazione

I regimi fiscali agevolativi

• L'ACE

- ***Ratio* e finalità**
- ***Appeal* e distribuzione territorial**
- **Ambito soggettivo**
- **Le “nuove” modalità di determinazione dell’agevolazione per i soggetti IRES**
- **La disciplina antielusiva speciale**
- **Le novità della Legge di Bilancio 2017**
- **Il Decreto Ministeriale del 3 agosto 2017**

• Super & Iper-ammortamento

- **Super ammortamento**
- **Iper-ammortamento**

Il *component approach* e l’ammortamento degli impianti fotovoltaici

Le modifiche ai principi contabili nazionali, i riflessi fiscali ed il nuovo principio di derivazione rafforzata

Il nuovo principio di derivazione rafforzata

L'espressione derivazione "**rafforzata**" conferma l'esistenza di un **rapporto tra bilancio civilistico e criteri di determinazione del reddito imponibile (fiscale)**, che, prima della modifica normativa (in esame), doveva essere verificato **caso per caso** sulla base della precedente versione dell'articolo 83 del TUIR.

Prevedeva **va** la disposizione citata *«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 dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni della presente sezione. [...] Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali [...], valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti da detti principi contabili»***.

Il nuovo principio di derivazione rafforzata

Riflessi tributari delle modifiche al bilancio

Per recepire la Direttiva 2013/34/UE sono stati emanati due distinti decreti legislativi:

- ✓ **il D.lgs. n. 139 del 18 agosto 2015 (c.d. «Decreto Bilanci»);**
- ✓ **il D.lgs. n. 136 del 18 agosto 2015, relativo alla redazione del bilancio dei confidi minori ed operatori del micro-credito.**

Nessuno dei due decreti contiene disposizioni di carattere tributario.

L'articolo 11 del D.lgs. 139/2015 stabilisce che dall'attuazione del medesimo decreto *«non devono derivare nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica»*, trattandosi di disposizioni di **carattere «ordinamentale»** e determinando, conseguentemente, un'*invarianza di gettito*.

Nel parere approvato dalla V Commissione Bilancio, Tesoro e Programmazione della Camera il 25.6.2015 (era) è stato specificato che dai chiarimenti forniti dal Governo si evince che le modifiche introdotte dal decreto *«non rilevano ai fini della determinazione della base imponibile delle imprese interessate»*.

Il nuovo principio di derivazione rafforzata

Riflessi tributari delle modifiche al bilancio - Doppio binario civilistico-fiscale

In assenza di norme di «coordinamento» tra la disciplina civilistica e quella fiscale, si sarebbero generati numerosi fenomeni di **doppio binario** in quanto la derivazione «giuridica», su cui l'articolo 83 TUIR basa la determinazione del reddito dei soggetti ITA GAAP, mal si conciliava con il **principio della sostanza sulla forma**.

I componenti imputati direttamente al patrimonio netto avrebbero potuto, ad esempio, non risultare deducibili in quanto l'articolo 109, comma 4, TUIR stabilisce che «*le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati a conto economico*» (ovvero ***previa imputazione al conto economico***), a differenza di quanto previsto per i soggetti IAS.

Il nuovo principio di derivazione rafforzata

La disciplina fiscale di coordinamento con il bilancio redatto in base alle nuove regole contabili

Il D.lgs. n. 139/2015 ha, in particolare, delineato **tre categorie di imprese** differenziando il contenuto dell'informativa di bilancio in funzione della loro rispettiva dimensione:

- quelle che redigono il bilancio in **forma ordinaria**,
- quelle che lo redigono in **forma abbreviata** (le piccole imprese) e
- quelle che adottano una **forma ultra-semplificata** (c.d. microimprese).

In secondo luogo, ha introdotto nel nostro ordinamento una serie di **principi** e di **regole di rappresentazione** che **evocano analoghi istituti già presenti nell'ambito degli *standard* contabili internazionali IAS/IFRS**, realizzando, di fatto, una **convergenza sostanziale - anche se non integrale** - tra il bilancio redatto secondo le regole del Codice Civile e il bilancio delle imprese *IAS adopter*.

Il nuovo principio di derivazione rafforzata

La disciplina fiscale di coordinamento con il bilancio redatto in base alle nuove regole contabili

Questo **avvicinamento** traspare nitidamente

- dalle modifiche introdotte dal D.lgs. n. 139/2015, e
- dalle varie regole applicative risultanti dalla versione aggiornata dei principi contabili nazionali che l'OIC ha pubblicato a far data dal 22 dicembre 2016.

In questo senso depongono alcune **novità** apportate direttamente dal D.lgs. n. 139/2015 che **delineano tratti comuni agli IAS/IFRS:**

- a) le spese di ricerca e di pubblicità non sono più capitalizzabili;
- b) l'acquisto di azioni proprie deve essere rilevato mediante l'iscrizione di una riserva negativa di patrimonio netto;
- c) i crediti, debiti e i titoli di debito devono essere rappresentati in bilancio con il criterio del costo ammortizzato;
- d) i derivati, che in precedenza potevano non essere rilevati fino a realizzo, devono essere iscritti separatamente in bilancio, anche quando incorporati in altri strumenti finanziari, e valutati al *fair value*, adottando altresì le tecniche di contabilizzazione del *fair value hedge* e del *cash flow hedge* in presenza di derivati di copertura.

Il nuovo principio di derivazione rafforzata

La disciplina fiscale di coordinamento con il bilancio redatto in base alle nuove regole contabili

Sempre in quest'ottica si muove la codificazione del principio di prevalenza della c.d. «sostanza economica sulla forma», secondo cui *“nella redazione del bilancio [...] 1-bis) la rilevazione e la presentazione delle voci è effettuata tenendo conto della **sostanza dell'operazione o del contratto**”* (articolo 2423-bis, comma 1-bis, c.c.) e, cioè, privilegiando la **sostanza dell'operazione anche quando essa risulti non coincidente con il dato giuridico degli atti conclusi dall'impresa.**

La centralità di questo principio, che è un **postulato “implicito”** del **sistema IAS/IFRS**, si desume dalla declinazione che ne ha fatto l'OIC dando spazio, ad esempio, al **trasferimento dei rischi e benefici**” come *driver* per l'iscrizione dei ricavi (OIC 15), delle immobilizzazioni (OIC 16) o delle rimanenze (OIC 13).

Allo stesso modo, è rilevante il riconoscimento della possibilità, nell'ipotesi di un **finanziamento infruttifero** concesso dal socio in favore della propria controllata, di qualificare il differenziale tra il valore nominale e il valore attuale del credito non come onere finanziario, ma alla stregua di un apporto, in base alla sostanza economica dell'operazione (cfr. l'OIC 15).

Il nuovo principio di derivazione rafforzata

La disciplina fiscale di coordinamento con il bilancio redatto in base alle nuove regole contabili

In questo quadro generale si inseriscono altre **novità contabili** che meritano di essere segnalate per le loro ricadute sulla determinazione dell'imponibile:

- l'esplicitazione del c.d. «**principio di rilevanza**» secondo cui «*non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta*» (articolo 2423, comma 4, c.c.);
- la **soppressione dell'area straordinaria** (voci E20 e E21) dello schema di conto economico che impone di ricollocare le componenti di natura straordinaria nelle voci appropriate del valore della produzione o nell'area finanziaria, seguendo a tal fine le indicazioni racchiuse nel nuovo OIC 12.

Il nuovo principio di derivazione rafforzata

La disciplina fiscale di coordinamento con il bilancio redatto in base alle nuove regole contabili

Così tracciato lo scenario delle novità contabili, **la sostanziale convergenza tra bilancio dei soggetti ITA GAAP e bilancio delle imprese IAS/IFRS ha condizionato anche le scelte del legislatore sul versante fiscale.**

In mancanza di un intervento normativo *ad hoc*, l'Amministrazione finanziaria aveva ritenuto che la clausola di invarianza di gettito contenuta nell'articolo 11 citato **imponesse di continuare a determinare l'imponibile IRES ed IRAP partendo da un bilancio conforme ai criteri vigenti prima del recepimento della Direttiva UE 2013/34/UE**, e, quindi, che fosse **inevitabile sterilizzare gli effetti delle novità contabili ai fini fiscali.**

Questa soluzione avrebbe evidentemente instaurato un **regime di doppio binario** completo tra valori civili e fiscali e le imprese avrebbero dovuto farsi carico di una gestione extracontabile, assai complessa e gravosa, dei componenti reddituali da assumere ai fini fiscali e delle relative variazioni (senza contare l'**irragionevolezza** di un sistema che avrebbe contemplato due categorie di soggetti, a seconda degli *standard* contabili adottati: le imprese *IAS adopter*, che avrebbero potuto fare affidamento sul principio di derivazione rafforzata e le imprese *ITA GAAP*, che avrebbero dovuto gestire la propria fiscalità in doppio binario).

Il nuovo principio di derivazione rafforzata

L'approccio del legislatore fiscale

L'articolo 13-*bis* del D.L. n. 244 del 30 dicembre 2016, convertito in Legge n. 19 del 27 febbraio 2017 (c.d. «Milleproroghe»), apportando modifiche (prevalentemente) agli articoli **83** e **109** del TUIR, **scongiora l'eventualità precedentemente descritta.**

L'attività legislativa si è resa necessaria in quanto mancava un «**elemento di raccordo**» con i principi introdotti dal D.lgs. n. 139 del 18 agosto del 2015, che, a sua volta, aveva previsto modifiche di natura giuridica e tecnica ai principi contabili.

L'«operazione» più rilevante è intervenuta proprio sull'articolo 83 del TUIR, con la previsione di una **deroga alle disposizioni fiscali**, applicando i **criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio**, già previsti per i soggetti IAS *adopter*; ad oggi, estesi, dunque, ai soggetti OIC *adopter*.

Il nuovo principio di derivazione rafforzata

L'approccio del legislatore fiscale

In sostanza, si tende ad assumere **le rappresentazioni di bilancio ispirate al principio di prevalenza della sostanza (economica) sulla forma (legale)**.

Si assiste ad una sorta di **rimozione** dell'**abitudine di rappresentare i fatti secondo la natura giuridico formale degli stessi**, cedendo il passo ad una **rappresentazione tesa ad evidenziare gli effetti sostanziali alla luce dell'effettivo trasferimento dei correlati rischi e benefici**.

Si **riducono così, significativamente, le discordanze tra l'utile di bilancio ed il reddito di impresa**.

La derivazione rafforzata dovrebbe ridurre i fenomeni di doppio binario. Tuttavia, proprio perché **tale dipendenza è limitata al riconoscimento delle "qualificazioni", delle "classificazioni" e delle "imputazioni temporali"**, la stessa rappresenta una **derivazione "rafforzata"** (e non già "**piena**").

Coordinamento della disciplina a seguito del D.lgs. 139/2015

Le modifiche alla disciplina IRES

TUIR vigente

ART. 83 «Determinazione del reddito complessivo»

1. 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 dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni della presente sezione. In caso di attività che fruiscono di regimi di parziale o totale detassazione del reddito, le relative perdite fiscali assumono rilevanza nella stessa misura in cui assumerebbero rilevanza i risultati positivi. Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 luglio 2002, anche nella formulazione derivante dalla procedura prevista dall'art. 4, comma 7-ter, del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38 valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti da detti principi contabili.

TUIR post emendamento

ART. 83 «Determinazione del reddito complessivo»

1. 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 dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni della presente sezione. In caso di attività che fruiscono di regimi di parziale o totale detassazione del reddito, le relative perdite fiscali assumono rilevanza nella stessa misura in cui assumerebbero rilevanza i risultati positivi. Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 luglio 2002, anche nella formulazione derivante dalla procedura prevista dall'art. 4, comma 7-ter, del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38 **e per i soggetti, diversi dalla micro imprese di cui all'art. 2435 ter del codice civile, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile** valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti ~~da detti principi contabili dai~~ **rispettivi principi contabili.**

1bis. Ai fini del comma 1, ai soggetti, diversi dalla micro imprese di cui all'art. 2435 ter del codice civile, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile, si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni emanate in attuazione del comma 60 dell'art. 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244 e del comma 7 quater dell'art. 4 del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38.

Il nuovo principio di derivazione rafforzata

L'approccio del legislatore fiscale – Deroga alla competenza fiscale

L'affermazione della prevalenza della sostanza sulla forma determina, per conseguenza, una **necessaria disapplicazione** delle regole previste dall'**articolo 109, commi 1 e 2** del TUIR che fanno riferimento:

- ai requisiti di certezza e determinabilità dei componenti reddituali (comma 1);
- alle risultanze negoziali e, in particolare, all'acquisizione o passaggio della proprietà o altro diritto reale sui beni (comma 2).

L'individuazione della competenza fiscale dei componenti reddituali è dunque d'ora in poi integralmente affidata alle regole contabili correttamente applicate.

Il nuovo principio di derivazione rafforzata

L'approccio del legislatore fiscale – Deroga alla competenza fiscale

Le ricadute della **disapplicazione del comma 1, dell'articolo 109** sono, per le imprese OIC, meno rilevanti di quanto avviene per quelle *IAS-adopter*, dato **che i principi internazionali prevedono in larga misura la qualificazione delle operazioni sulla base di atti valutativi, mentre così non è generalmente per i principi italiani.**

La rilevanza della certezza e determinabilità oggettiva si pone, in particolare, per individuare il momento di imputazione temporale dei componenti reddituali (e dei correlati crediti o debiti) che si originano per ragioni differenti dallo scambio di beni e servizi.

Il documento OIC 15 ed il documento OIC 19 prevedono **l'iscrizione in bilancio quando sorge una obbligazione di terzi verso la società (proventi) o una obbligazione della società verso terzi (oneri)**, con concetti che in qualche modo sembrano riprodurre, seppure sinteticamente, i requisiti fiscali disapplicati.

L'eliminazione dei requisiti di certezza e determinabilità non comporta in ogni caso l'introduzione della rilevanza fiscale dei costi stimati o comunque incerti.

Il nuovo principio di derivazione rafforzata

L'approccio del legislatore fiscale – Deroga alla competenza fiscale

La disapplicazione delle regole previste dall'articolo 109, comma 2 comporta che ai **fini fiscali** (determinazione del reddito di impresa) **l'esercizio di competenza dei proventi e degli oneri è quello in cui il componente reddituale viene iscritto in bilancio secondo corrette regole contabili**, senza che si debbano o si possano applicare criteri difformi.

L'Ufficio non potrà dunque disconoscere la rilevanza temporale di un componente reddituale in base alle norme fiscali, fermo restando che, qualora l'imputazione a bilancio sia effettuata in difformità dai principi contabili, l'Amministrazione finanziaria avrà comunque titolo per operare una rettifica all'imponibile secondo quanto sarebbe risultato da una corretta applicazione di tali principi.

Va sottolineato che il **momento di competenza dei componenti reddituali sancita dagli standard OIC tende generalmente** - e salvo eccezioni invero assai limitate - **a coincidere con quello dell'articolo 109, comma 2**, del TUIR.

Il nuovo principio di derivazione rafforzata

L'approccio del legislatore fiscale – Deroga alla competenza fiscale

Cessioni di beni - Il documento OIC 15 individua come **criterio guida** della competenza il **momento in cui si verifica il passaggio "sostanziale" della proprietà da individuare nella data del trasferimento dei rischi e benefici.**

Questo trasferimento, salvo che in presenza di difformi condizioni contrattuali, viene fatto coincidere dal principio contabile con

- la consegna o spedizione per le vendite di beni mobili (anche in presenza di vendita a rate con riserva di proprietà) e con
- la stipula del contratto di compravendita per le cessioni di immobili, partecipazioni e aziende (beni che richiedono l'atto notarile).

Nella loro declinazione pratica, le regole civilistico-contabili del trasferimento di rischi e benefici tendono dunque a coincidere con quelle "formali" sancite dall'articolo 109, comma 2, del TUIR. Solo qualora, alla data in cui si verificano gli eventi sopra indicati, non si possa ritenere effettuato il trasferimento sostanziale di rischi e benefici, il ricavo (o il costo) non assumerà rilevanza, oltre che contabile, neppure fiscale.

Il nuovo principio di derivazione rafforzata

L'approccio del legislatore fiscale – Deroga alla competenza fiscale

I principi contabili nazionali riguardanti i criteri di imputazione temporale non sono, tuttavia, cambiati e continuano a fare riferimento a parametri conformi a quelli già previsti dal TUIR per quanto concerne

- la «**maturazione**» in relazione ai servizi di durata,
- «**l'ultimazione della prestazione**» per quanto attiene ai servizi di risultato.

L'OIC 15 fa ancora riferimento **al momento in cui il servizio è reso** cioè, sostanzialmente, alla **ultimazione della prestazione** (data in cui sorge contrattualmente il diritto alla percezione del corrispettivo) in modo perfettamente conforme all'articolo 109, comma 2.

Le deroghe dovrebbero operare, pertanto, soltanto con riferimento alle cessioni di beni e non anche alle prestazioni di servizi.

Coordinamento della disciplina a seguito del D.lgs. 139/2015

Le modifiche alla disciplina IRES

TUIR vigente

ART. 109 – «Norme generali sui componenti del reddito di impresa»

4. 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. Si considerano imputati a conto economico i componenti imputati direttamente a patrimonio per effetto dei principi contabili internazionali. Sono tuttavia deducibili:

- a) quelli imputati al conto economico di un esercizio precedente, se la deduzione è stata rinviata in conformità alle precedenti norme della presente sezione che dispongono o consentono il rinvio;
- b) quelli che pur non essendo imputabili al conto economico, sono deducibili per disposizione di legge. Le spese e gli oneri specificamente afferenti i ricavi e gli altri proventi, che pur non risultando imputati al conto economico concorrono a formare il reddito, sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui risultano da elementi certi e precisi.

TUIR post emendamento

ART. 109 – «Norme generali sui componenti del reddito di impresa»

4. 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. Si considerano imputati a conto economico i componenti imputati direttamente a patrimonio per effetto dei principi contabili **internazionali adottati dall'impresa**. Sono tuttavia deducibili:

- a) quelli imputati al conto economico di un esercizio precedente, se la deduzione è stata rinviata in conformità alle precedenti norme della presente sezione che dispongono o consentono il rinvio;
- b) quelli che pur non essendo imputabili al conto economico, sono deducibili per disposizione di legge. Le spese e gli oneri specificamente afferenti i ricavi e gli altri proventi, che pur non risultando imputati al conto economico concorrono a formare il reddito, sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui risultano da elementi certi e precisi.

Il nuovo principio di derivazione rafforzata

L'approccio del legislatore fiscale

L'impostazione di fondo dell'intervento normativo risponde ad una **logica ben precisa**: il legislatore fiscale ha preso atto che le nuove regole del *Framework* contabile OIC ponevano un **problema** per certi versi analogo al tema centrale già emerso con riguardo alla fiscalità dei soggetti IAS/IFRS



conciliare le regole del TUIR, **focalizzate sul contenuto giuridico-formale delle operazioni compiute dall'impresa,**



con un **bilancio** che si **ispira a criteri di rappresentazione conformi al principio di prevalenza della sostanza sulla forma**



dando altresì **rilievo** al fatto che la **chiave di lettura dei fatti gestionali che permea i nuovi OIC** è per molti aspetti **sovrapponibile a quella dei principi contabili internazionali.**

Il nuovo principio di derivazione rafforzata

L'approccio del legislatore fiscale

Partendo da questa premessa, per il bilancio redatto ai sensi del D.lgs. n. 139/2015, il legislatore si è **uniformato** - *mutatis mutandis* - **alle linee guida che caratterizzano la disciplina fiscale dei soggetti IAS/IFRS.**

Quella **convergenza** che si è registrata sul piano delle regole contabili è stata in qualche modo replicata sul piano fiscale.

A tal fine, il D.L. n. 244/2016 ripropone, in termini generali e con qualche adattamento, i contenuti tecnici della fiscalità dei soggetti *IAS adopter*,

- per quanto attiene alle regole applicabili a regime, e
- per quanto concerne quelle che definiscono il regime fiscale applicabile in sede di prima applicazione dei nuovi criteri di rappresentazione contabile.

Il nuovo principio di derivazione rafforzata

L'articolo 83 del TUIR

Anche per le **società di capitali** che redigono il bilancio in base al Codice Civile trovano perciò riconoscimento fiscale i criteri di

- **qualificazione,**
- **imputazione temporale e**
- **classificazione**

così come risultanti dalla corretta applicazione dei principi contabili di riferimento, anche in deroga alle regole del TUIR.

Il successivo comma 1-*bis*, dell'articolo 83, di nuova introduzione, **aggiunge** che valgono altresì, "*in quanto compatibili*", le disposizioni attuative che delimitano la portata del principio di derivazione rafforzata per i soggetti *IAS adopter* e che sono contenute nel D.M. n. 48/2009 e del D.M. 8 giugno 2011 - In tal modo, il **legislatore lascia all'interprete l'incombente di stabilire** quali sono **le disposizioni dei decreti fiscali** già emanati per i soggetti *IAS adopter* che possono in concreto operare anche per i soggetti OIC.

Il nuovo principio di derivazione rafforzata

L'articolo 83 del TUIR

Sono stati indicati i **criteri** ai quali far riferimento per la verifica della corretta impostazione degli OIC:

- **Qualificazione**: trattasi della **fase preliminare** di studio per **definire la natura delle operazioni aziendali, l'aspetto economico/patrimoniale** e per la **verifica** dello **schema giuridico-contrattuale**. Detto esame porta a distinguere le operazioni con effetto sul reddito rispetto a quelle con effetto sul patrimonio;
- **Classificazione**: il passo successivo consiste nell'attività svolta per l'individuazione specifica della tipologia di provento/onere;
- **Imputazione temporale**: l'esame riguarda la valutazione della corretta individuazione del periodo d'imposta, che diviene esercizio di competenza. Tale controllo consente di svolgere, ad esempio, l'attività tesa ad identificare la suddivisione tra i diversi esercizi di costi o ricavi, a mezzo ratei e risconti, ovvero distinguendo i costi/ricavi aventi natura pluriennale, da attribuire a più conti economici piuttosto che ad un singolo esercizio.

Il nuovo principio di derivazione rafforzata

L'articolo 83 del TUIR – Il fenomeno della “qualificazione”

Il fenomeno della “**qualificazione**” attiene essenzialmente all'esatta **individuazione dell'operazione** aziendale **posta in essere** e, conseguentemente, dei **relativi effetti** che da essa derivano tanto sul **piano economico-patrimoniale** quanto sul piano **strettamente giuridico**.

Il percorso logico è il seguente:

- individuare il “**modello**” **giuridico-negoziale** cui ricondurre ciascuna operazione aziendale, **in relazione alla specifica funzione economica ed agli effetti sostanziali che essa determina**;
- sulla base dello schema giuridico-negoziale individuato secondo i principi contabili è possibile verificare se e con quali modalità la stessa generi flussi reddituali – positivi e/o negativi (in termini di ricavi, plus/minusvalenze, ammortamenti, valutazioni, ecc.) – per l'impresa ovvero se, diversamente, rappresenti una mera manifestazione patrimoniale (qual è, ad esempio, il conferimento di risorse finanziarie nell'azienda).

Il nuovo principio di derivazione rafforzata

L'articolo 83 del TUIR – Il concetto delle “classificazioni”

Individuato il “modello” giuridico-negoziale di riferimento – e una volta chiarito se l'operazione presenti unicamente profili patrimoniali o si manifesti, in tutto o in parte, come fenomeno reddituale – occorre **definire** gli **specifici effetti che l'operazione stessa eventualmente produce sul reddito** (e, contestualmente, individuare la specifica appostazione in bilancio dei relativi elementi reddituali e/o patrimoniali).

In pratica, sotto il profilo reddituale, si tratta di **individuare la specifica tipologia (o “classe”) di provento o di onere di ciascuna operazione così come qualificata nella rappresentazione contabile.**

Il nuovo principio di derivazione rafforzata

L'articolo 83 del TUIR – Il concetto delle “imputazioni temporali”

Concetto che attiene alla corretta individuazione del periodo d'imposta in cui i componenti reddituali fiscalmente rilevanti devono concorrere a formare la base imponibile.

I nuovi principi danno rilievo ad un criterio di competenza basato sulla



- “**maturazione economica**” dei componenti reddituali (generalmente individuabile nel **momento in cui si ritiene probabile che i benefici economici futuri saranno goduti dall'impresa** ed in cui **sarà possibile valutarne l'entità in modo attendibile**, nonché quando anche i relativi costi sono attendibilmente determinabili)



- e non più sulla “**maturazione giuridica**” degli stessi, alla quale era invece improntata la previgente impostazione del TUIR.

Il nuovo principio di derivazione rafforzata

L'articolo 83 del TUIR

Il dato fondamentale è che, con queste integrazioni all'articolo 83 del TUIR, si **attribuisce rilevanza fiscale alle nuove declinazioni del principio di prevalenza della sostanza sulla forma che si ritrovano nei nuovi principi contabili nazionali.**

Ad esempio,

- nel caso di vendita di un bene con opzione di riacquisto a condizioni favorevoli, l'operazione non è più qualificata nel bilancio OIC come una vendita - non essendosi verificato il trasferimento di tutti i rischi e benefici - ma, a seconda dei casi, come una locazione o come una operazione di finanziamento, così come accade in ambito IAS/IFRS.
- Questa diversa qualificazione è recepita ai fini fiscali, ancorché sul piano giuridico la proprietà del bene possa dirsi trasferita all'acquirente.

Di qui, il superamento, anche per le imprese OIC dei criteri indicati nell'articolo 109, comma 2, del TUIR, che fissano la competenza temporale in funzione del dato formale del trasferimento della proprietà (consegna del bene, rogito notarile, etc.)

Il nuovo principio di derivazione rafforzata

L'articolo 83 del TUIR - Limitazioni

Limitazioni al principio di derivazione rafforzata (valevoli anche per i soggetti IAS)



La derivazione rafforzata implica che si debbano assumere ai fini fiscali le **qualificazioni di bilancio** (e i correlati criteri di imputazione temporale e classificazione), **anche se diverse dal dato giuridico**



Continuano comunque a trovare applicazione **le disposizioni del TUIR che derogano al bilancio in un'ottica meramente fiscale** come quelle che

- circoscrivono la rilevanza dei componenti valutativi (es. ammortamenti, accantonamenti, rettifiche di valore) o che
- differiscono o limitano il riconoscimento degli oneri o dei proventi (es. l'inerenza dei costi, il principio di cassa su talune componenti, etc.), così come previsto dall'articolo 2 del D.M. n. 48/2009.

Il nuovo principio di derivazione rafforzata

L'articolo 83 del TUIR - Limitazioni

Sul piano applicativo, qualcuno ha posto il dubbio che **il recepimento fiscale dei criteri di classificazione**, nel caso dei **soggetti OIC**, possa condurre ad **effetti diversi rispetto a quelli già conosciuti per i soggetti IAS/IFRS** in considerazione del fatto che i principi contabili nazionali, a differenza degli IAS/IFRS, impongono l'adozione di uno specifico schema di bilancio: quello dell'articolo 2425 c.c.

Ad esempio, poiché le **cessioni di azienda**, a seguito dell'abrogazione dell'area straordinaria, devono essere classificate tra i ricavi di esercizio, ci si è chiesti se, in relazione a questi componenti, per effetto dell'introduzione del principio di derivazione rafforzata, sia applicabile

- la disciplina dell'articolo 85, ovvero
- quella dell'articolo 86 del TUIR.

Il nuovo principio di derivazione rafforzata

L'articolo 83 del TUIR - Limitazioni

Al riguardo, sembra logico ritenere che nel caso ipotizzato il regime fiscale debba continuare ad essere quello delle plusvalenze (articolo 86) in quanto **gli aspetti meramente classificatori, non accompagnati da una diversa qualificazione del bilancio, non dovrebbero essere idonei a prevalere sulle definizioni e sulle regole impositive del TUIR.**

Il nuovo principio di derivazione rafforzata

L'articolo 83 del TUIR ed il rapporto con i nuovi OIC

In base a una prima tesi, il **legislatore avrebbe demandato all'OIC la concreta declinazione del principio di prevalenza della sostanza sulla forma**, attribuendo a detto ente la prerogativa di individuare e disciplinare le fattispecie concrete in cui esso deve essere applicato: **la rappresentazione sostanziale degli eventi aziendali**, dunque, **assumerebbe rilevanza fiscale solo nei casi in cui essa discende dalle statuizioni dell'OIC** (così anche Assonime, nota n. 11/2017).

Un secondo orientamento ritiene invece che **la declinazione del predetto principio spetti istituzionalmente all'OIC**, ma al contempo **il redattore del bilancio abbia il diritto di farne applicazione con riguardo alle fattispecie non considerate e/o non compiutamente disciplinate dall'OIC**.

Il nuovo principio di derivazione rafforzata

L'articolo 83 del TUIR ed il rapporto con i nuovi OIC

Allo stato attuale, l'**articolo 2423-bis** c.c. **stabilisce un principio generale** di redazione del bilancio di esercizio: **il bilancio non deve essere redatto solo secondo i principi contabili ma (anche) secondo il Codice Civile**; la sua redazione dovrebbe comunque **essere informata al principio della prevalenza della sostanza sulla forma, indipendentemente dalla declinazione di quest'ultimo.**

Una volta stabilito ciò, **pare arduo attribuire rilevanza fiscale alle rappresentazioni di bilancio conformi ai principi contabili e non anche a quelle che sono conformi a un principio di redazione previsto direttamente dal Codice Civile.**

Se si ritiene utile **delimitare** il campo di applicazione del principio della prevalenza della sostanza sulla forma, occorre modificare l'articolo 2423-bis (sicuramente la revisione del documento OIC n. 11, dedicato alla finalità ed ai postulati del bilancio di esercizio, già anticipata, potrà contribuire a fare chiarezza).

Il nuovo principio di derivazione rafforzata

L'articolo 83 del TUIR ed i soggetti esclusi

L'articolo 13-*bis* del D.L. n. 244/2016 stabilisce che le modifiche alla disciplina del reddito d'impresa non si applicano alle c.d. «**micro-imprese**» di cui all'articolo 2435-*ter* c.c., che **posseggono normalmente strutture amministrative poco sviluppate e non in grado di gestire regimi fiscali complessi.**

La categoria delle micro-imprese rappresenta la maggioranza delle società ITA GAAP (pari a circa il 60% del totale) – L'idea di mantenere in vita l'impianto tradizionale del TUIR e di introdurre deroghe solo per le altre categorie di imprese era probabilmente quella più semplice da realizzare e, tutto sommato, la più coerente.

La categoria delle micro-imprese non riguarda, tuttavia, solo soggetti economici di scarse dimensioni ma anche, ad esempio, le *holding* capogruppo che, pur detenendo partecipazioni di controllo in società operative di grandi dimensioni, non superano i parametri previsti, limitandosi a conseguire dividendi ed interessi.

Il nuovo principio di derivazione rafforzata

L'articolo 83 del TUIR ed i soggetti esclusi

Inoltre anche le micro-imprese devono rappresentare contabilmente i fatti gestionali in modo conforme alla loro sostanza economica con riguardo ad alcune fattispecie, quali quelle del costo ammortizzato e dei derivati.

Poiché, tuttavia, l'impostazione contabile non assume rilevanza ai fini impositivi, tali imprese sono costrette ad applicare un "doppio binario", ricostruendo i componenti reddituali fiscalmente rilevanti in via extracontabile.

Ai fini dell'IRAP, (paradossalmente) l'impostazione contabile continua, invece, ad assumere piena rilevanza in virtù del principio della "presa diretta" dal bilancio.

Il nuovo principio di derivazione rafforzata

Efficacia temporale e principio di salvaguardia

Con particolare riguardo alle disposizioni previste per le imprese che redigono il bilancio in base ai nuovi principi contabili italiani, è da ritenere che esse si applichino già **a partire dal periodo di imposta 2016**, cioè dall'esercizio di prima introduzione di tali nuovi principi contabili.

L'articolo 3 del D.M. 3 agosto 2017 contiene, anche a seguito del ritardo con cui il D.M. è stato emanato, una **disposizione transitoria** in base alla quale sono fatti salvi, per gli esercizi precedenti a quello in corso alla data di entrata in vigore del D.M. stesso per i quali i termini di versamento sono scaduti anteriormente a tale ultima data, gli effetti sulla determinazione dell'imponibile IRES e IRAP generati dalla applicazione delle norme fiscali anche in modo non coerente con quanto disposto dal D.M. medesimo.

In pratica, chi, nel calcolo delle imposte versate a giugno o a luglio 2017, ha applicato le regole fiscali in modo non coerente con le disposizioni del D.M. può confermare tale comportamento nella dichiarazione REDDITI o IRAP 2017 (in scadenza il 31 ottobre 2017), essendo lo stesso comportamento ratificato dall'articolo 3 del D.M.

Eliminazione della sezione straordinaria del Conto economico

Una delle principali novità recate dal D.lgs. n. 139/2015 riguarda lo schema del conto economico, dal quale è stata **eliminata la sezione straordinaria**.

La novità deriva direttamente dalla Direttiva UE n. 34/2013 e, almeno in apparenza, **costituisce un ulteriore tassello del processo di avvicinamento ai principi contabili internazionali IAS/IFRS che da tempo non prevedono la possibilità di evidenziare componenti straordinarie all'interno del Conto Economico**.

In termini di intellegibilità del risultato economico l'eliminazione della sezione straordinaria pone alcuni **problemi nei limiti in cui la confluenza di certi costi e ricavi nella sezione ordinaria finisce**, talvolta, **per privare di significatività il saldo espresso dalla differenza tra le classi A) e B), dell'articolo 2425 c.c..**

Riflessi imposte sui redditi

Eliminazione area straordinaria IRES

Ai fini delle **imposte sui redditi** la soppressione della sezione straordinaria del conto economico e la rilevazione delle voci prima allocate nell'area straordinaria nelle altre voci di conto economico **non determina effetti significativi in quanto le regole di determinazione della base imponibile IRES operano**, in linea generale, **indipendentemente dalla diversa classificazione delle componenti di costo e di ricavo**.

Eccezioni (norme che rinviano espressamente agli schemi/voci di bilancio):

- determinazione del **ROL** (variazioni positive o negative);
- **società di comodo** (miglioramento: incremento ricavi - incremento MOL per disapplicazione);
- miglioramento della soglia di deducibilità delle **spese di rappresentanza**;
- test di vitalità nelle **fusioni e scissioni**.

Riflessi IRAP

Eliminazione area straordinaria

La soppressione della sezione straordinaria del conto economico e la rilevazione delle voci attualmente allocate nell'area straordinaria nelle altre voci di conto economico **può determinare la loro inclusione nel calcolo del valore della produzione netta.**

Tuttavia, occorre tenere conto dell'esistenza del *cd. principio di correlazione* secondo il quale i componenti positivi e negativi classificabili in voci «**non ordinarie**» del conto economico concorrono alla formazione del valore della produzione se correlati a componenti rilevanti del valore della produzione di periodi di imposta precedenti o successivi.

Inoltre, tra i componenti negativi non si considerano comunque in deduzione: le spese per il personale dipendente e assimilato classificate in voci diverse dalla citata voce di cui alla lettera B), numero 9), dell'articolo 2425 c.c..

Esistono, comunque, componenti positive e negative prima imputate nell'area straordinaria che non sono correlate a componenti ordinarie degli esercizi precedenti o successivi, che confluiscono nell'area ordinaria.

Riflessi IRAP

Eliminazione area straordinaria

Discorso diverso va fatto per le plusvalenze o minusvalenze che riguardano l'effettuazione di **operazioni di riorganizzazione aziendale**.

I plus/minusvalori attivi e passivi derivanti da operazioni di riorganizzazione (ad es. **cessioni di azienda**), che hanno un effetto significativo sulla struttura societaria, confluiscono nelle voci «Altri ricavi» (A5) o «Altri costi» (B14), stravolgendo i principi alla base dell'IRAP.

Eliminazione area straordinaria

Norma di coordinamento

Il riferimento contenuto nelle norme vigenti di natura fiscale ai componenti positivi e negativi di cui alle lettere A) e B), dell'articolo 2425 c.c. va inteso come riferito ai medesimi componenti assunti al netto dei **componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda.**

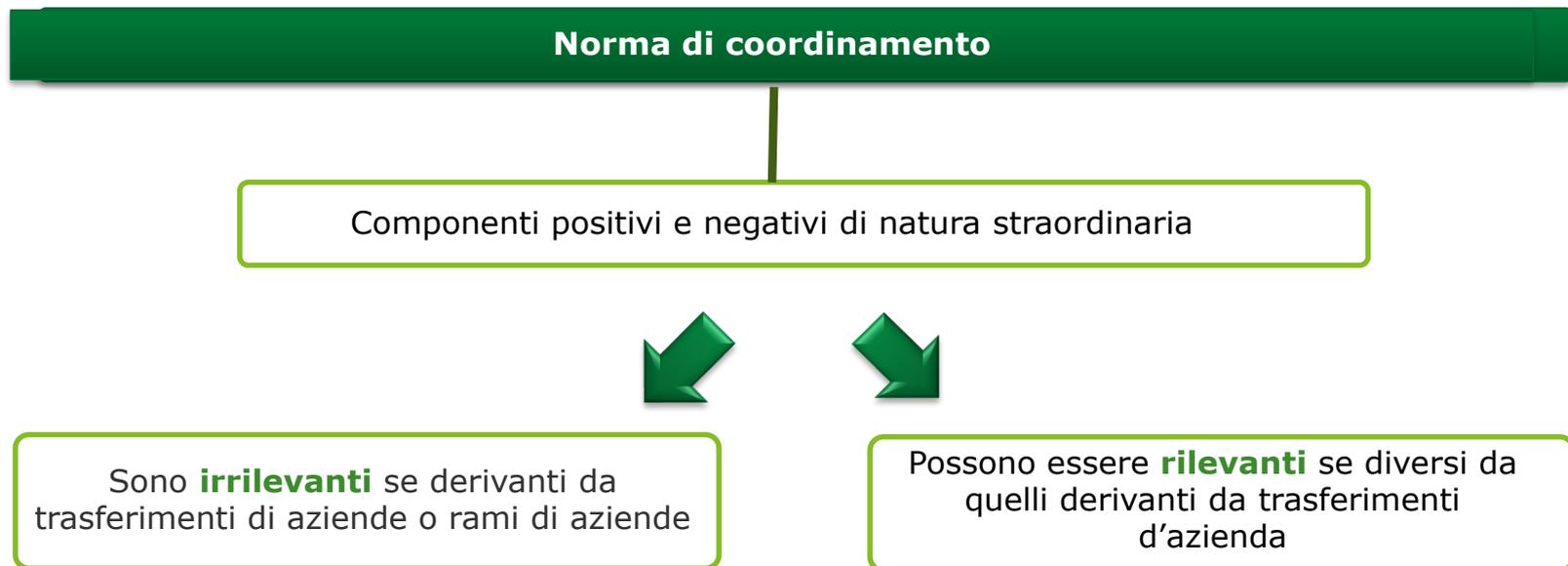
Ai fini IRAP i componenti positivi e negativi derivanti da operazioni di trasferimento d'azienda rilevabili secondo i nuovi schemi di bilancio nelle voci A e B non rilevano nella determinazione della base imponibile.

Ai fini IRAP possono rilevare comunque alcuni componenti (ex) straordinari, diversi da quelli derivanti da trasferimento di azienda.

Ai fini della determinazione del **ROL**, delle **società di comodo**, delle **spese di rappresentanza**, del test di vitalità delle **fusioni e scissioni** non si tiene conto dei componenti positivi e negativi derivanti da operazioni di trasferimento di azienda.

Riflessi IRAP

Eliminazione area straordinaria



Coordinamento della disciplina IRES e IRAP a seguito del D.lgs. 139/2015

Le modifiche alla disciplina IRES

TUIR vigente

ART. 96 «Interessi passivi»

1. Gli interessi passivi e gli oneri assimilati, diversi da quelli compresi nel costo dei beni ai sensi del comma 1, lettera b), dell'art. 110, sono deducibili in ciascun periodo d'imposta fino a concorrenza degli interessi attivi e proventi assimilati. L'eccedenza è deducibile nel limite del 30 per cento del risultato operativo lordo della gestione caratteristica. La quota del risultato operativo lordo prodotto a partire dal terzo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, non utilizzata per la deduzione degli interessi passivi e degli oneri finanziari di competenza, può essere portata ad incremento del risultato operativo lordo dei successivi periodi d'imposta.

2. Per risultato operativo lordo si intende la differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) dell'art. 2425 del codice civile, con esclusione delle voci di cui al numero 10, lettere a) e b), e dei canoni di locazione finanziaria di beni strumentali, così come risultanti dal conto economico dell'esercizio; per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali si assumono le voci di conto economico corrispondenti. Ai fini del calcolo del risultato operativo lordo si tiene altresì conto, in ogni caso, dei dividendi incassati relativi a partecipazioni detenute in società non residenti che risultino controllate ai sensi dell'art. 2359, comma 1, n. 1), del codice civile.

TUIR post emendamento

ART. 96 «Interessi passivi»

1. Gli interessi passivi e gli oneri assimilati, diversi da quelli compresi nel costo dei beni ai sensi del comma 1, lettera b), dell'art. 110, sono deducibili in ciascun periodo d'imposta fino a concorrenza degli interessi attivi e proventi assimilati. L'eccedenza è deducibile nel limite del 30 per cento del risultato operativo lordo della gestione caratteristica. La quota del risultato operativo lordo prodotto a partire dal terzo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, non utilizzata per la deduzione degli interessi passivi e degli oneri finanziari di competenza, può essere portata ad incremento del risultato operativo lordo dei successivi periodi d'imposta.

2. Per risultato operativo lordo si intende la differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) dell'art. 2425 del codice civile, con esclusione delle voci di cui al numero 10, lettere a) e b), e dei canoni di locazione finanziaria di beni strumentali **nonché dei componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda**, così come risultanti dal conto economico dell'esercizio; per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali si assumono le voci di conto economico corrispondenti. Ai fini del calcolo del risultato operativo lordo si tiene altresì conto, in ogni caso, dei dividendi incassati relativi a partecipazioni detenute in società non residenti che risultino controllate ai sensi dell'art. 2359, comma 1, n. 1), del codice civile.

Coordinamento della disciplina IRES e IRAP a seguito del D.lgs. 139/2015

Le modifiche alla disciplina IRAP

D. Lgs. 446/1997 vigente

Art. 5. Determinazione del valore della produzione netta delle società di capitali e degli enti commerciali

1. Per i soggetti di cui all'art. 3, comma 1, lettera a), non esercenti le attività di cui agli articoli 6 e 7, la base imponibile è determinata dalla differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) dell'art. 2425 del codice civile, con esclusione delle voci di cui ai numeri 9), 10), lettere c) e d), 12) e 13), così come risultanti dal conto economico dell'esercizio.

2. Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali, la base imponibile è determinata assumendo le voci del valore e dei costi della produzione corrispondenti a quelle indicate nel comma 1.

3. Tra i componenti negativi non si considerano comunque in deduzione: le spese per il personale dipendente e assimilato classificate in voci diverse dalla citata voce di cui alla lettera B), numero 9), dell'art. 2425 del codice civile(omissis)....

D. Lgs. 446/1997 post emendamento

Art. 5. Determinazione del valore della produzione netta delle società di capitali e degli enti commerciali

1. Per i soggetti di cui all'art. 3, comma 1, lettera a), non esercenti le attività di cui agli articoli 6 e 7, la base imponibile è determinata dalla differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) dell'art. 2425 del codice civile, con esclusione delle voci di cui ai numeri 9), 10), lettere c) e d), 12) e 13) **nonché dei componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda**, così come risultanti dal conto economico dell'esercizio.

2. Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali, la base imponibile è determinata assumendo le voci del valore e dei costi della produzione corrispondenti a quelle indicate nel comma 1.

3. Tra i componenti negativi non si considerano comunque in deduzione: le spese per il personale dipendente e assimilato classificate in voci diverse dalla citata voce di cui alla lettera B), numero 9), dell'art. 2425 del codice civile(omissis)....

Coordinamento della disciplina IRES e IRAP a seguito del D. Lgs. 139/2015

Le modifiche alla disciplina IRAP

D. Lgs. 446/1997 vigente

Art. 5. Determinazione del valore della produzione netta delle società di capitali e degli enti commerciali

4. I componenti positivi e negativi classificabili in voci del conto economico diverse da quelle indicate al comma 1 concorrono alla formazione della base imponibile se correlati a componenti rilevanti della base imponibile di periodi d'imposta precedenti o successivi.

5. Indipendentemente dalla effettiva collocazione nel conto economico, i componenti positivi e negativi del valore della produzione sono accertati secondo i criteri di corretta qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili adottati dall'impresa

D.lgs. 446/1997 post emendamento

Art. 5. Determinazione del valore della produzione netta delle società di capitali e degli enti commerciali

4. I componenti positivi e negativi classificabili in voci del conto economico diverse da quelle indicate al comma 1 concorrono alla formazione della base imponibile se correlati a componenti rilevanti della base imponibile di periodi d'imposta precedenti o successivi.

5. Indipendentemente dalla effettiva collocazione nel conto economico, i componenti positivi e negativi del valore della produzione sono accertati secondo i criteri di corretta qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili adottati dall'impresa.

Eliminazione area straordinaria

Composizione e schemi del bilancio d'esercizio

Bilancio ante D.lgs. 139/2015

A1 - ricavi delle vendite e delle prestazioni	1000
A5 - altri ricavi e proventi	200
Totale A - ricavi dell'esercizio	1200
B6 - costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	50
B7 - costi per servizi	400
B8 - costi per godimento beni di terzi	40
B9 - costi per il personale	50
B10 - ammortamenti e svalutazioni	20
B11 - variazioni delle rimanenze	-
B12 - accantonamenti per rischi	30
B13 - altri accantonamenti	-
B14 - oneri diversi di gestione	80
Totale B - costi dell'esercizio	670
C - proventi e (oneri) finanziari	10
D - rettifiche di valore di attività e passività finanziarie	-
E20 - proventi straordinari	35
<i>di cui plusvalenza da cessione d'azienda</i>	<i>35</i>
E21 - oneri straordinari	75
<i>di cui incentivi all'esodo</i>	<i>25</i>
<i>di cui oneri per eventi naturali</i>	<i>50</i>
Utile*	500

* per semplicità si tralascia il carico fiscale

Bilancio post D.lgs. 139/2015

A1 - ricavi delle vendite e delle prestazioni	1000
A5 - altri ricavi e proventi	235
<i>di cui plusvalenza da cessione d'azienda</i>	<i>35</i>
Totale A - ricavi dell'esercizio	1235
B6 - costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	50
B7 - costi per servizi	400
B8 - costi per godimento beni di terzi	40
B9 - costi per il personale	75
<i>di cui incentivi all'esodo</i>	<i>25</i>
B10 - ammortamenti e svalutazioni	20
B11 - variazioni delle rimanenze	-
B12 - accantonamenti per rischi	30
B13 - altri accantonamenti	-
B14 - oneri diversi di gestione	130
<i>di cui oneri per eventi naturali</i>	<i>50</i>
Totale B - costi dell'esercizio	745
C - proventi e (oneri) finanziari	10
D - rettifiche di valore di attività e passività finanziarie	-
E20 - proventi straordinari	0
<i>di cui plusvalenza da cessione d'azienda</i>	0
E21 - oneri straordinari	0
<i>di cui incentivi all'esodo</i>	0
<i>di cui oneri per calamità naturali</i>	0
Utile*	500

*per semplicità si tralascia il carico fiscale

Eliminazione area straordinaria

Composizione e schemi del bilancio d'esercizio

Aspetti fiscali ante

1) ricavi delle vendite e delle prestazioni	1.000	
2) variazioni rimanenze prodotti		
3) variazioni lavori su ordinazione		
4) incrementi immo lavori interni		
5) altri ricavi e proventi	200	
Valore della produzione	1.200	
6) costi materie prime e merci	50	<i>voci non rilevanti ai fini IRAP</i>
7) costi per servizi	400	9) costi del personale 50
8) costi godimento beni di terzi	40	10)d svalutazione dei crediti -
10-a) amm.to immateriali	20	12) accantonamenti per risc 30
10-b) amm.to materiali	-	13) altri accantonamenti -
11) variazioni rimanenze materie e merc	-	
14) oneri diversi di gestione	80	
Costi della produzione	590	
Valore della produzione lorda	610	
Variazioni in aumento*	100	
Variazioni in diminuzione*	150	
Valore della produzione netta	560	
IRAP 3,9%	22	

*valori ipotizzati

Aspetti fiscali post emendamento

1) ricavi delle vendite e delle prestazioni	1.000	
2) variazioni rimanenze prodotti	-	
3) variazioni lavori su ordinazione	-	
4) incrementi immo lavori interni	-	
5) altri ricavi e proventi	235	
<i>di cui plusvalenza da cessione d'azienda</i>	<i>35</i>	
Valore della produzione	1.235	
6) costi materie prime e merci	50	<i>voci non rilevanti ai fini IRAP</i>
7) costi per servizi	400	9) costi del personale 75
8) costi godimento beni di terzi	40	<i>di cui incentivi all'esodo 25</i>
10-a) amm.to immateriali	20	10)d svalutazione dei crediti -
10-b) amm.to materiali	-	12) accantonamenti per rischi 30
11) variazioni rimanenze materie e merci	-	13) altri accantonamenti -
14) oneri diversi di gestione	130	
<i>di cui oneri per calamità naturali</i>	<i>50</i>	
Costi della produzione	640	
Valore della produzione lorda	595	
Variazioni in aumento*	100	
Variazioni in diminuzione*	185	
<i>di cui per plusvalenza da cessione d'azienda</i>	<i>35</i>	
Valore della produzione netta	510	
IRAP 3,9%	20	

*valori ipotizzati

**come affermato dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 27/E/2009, "la cessione di azienda è un'operazione che genera sempre componenti straordinarie che non concorrono alla formazione della base imponibile IRAP". Pertanto dal 2016, in presenza di una norma di coordinamento, l'iscrizione di plusvalenze e minusvalenze da cessione d'azienda nell'area ordinaria, risulterà irrilevante ai fini IRAP

Eliminazione area straordinaria

Composizione e schemi del bilancio d'esercizio

Eliminazione area straordinaria: conseguenze per le Holding di partecipazione (art. 6, comma 9, D.P.R. 15/12/1997, n. 446)

Bilancio ante D. Lgs. 139/2015

A1 - ricavi delle vendite e delle prestazioni;	1000
A5 - altri ricavi e proventi	200
Totale A - ricavi dell'esercizio	1200
B6 - costi per per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	-
B7 - costi per servizi	400
B8 - costi per godimento beni di terzi	-
B9 - costi per il personale	-
B10 - ammortamenti e svalutazioni	-
B11 - variazioni delle rimanenze	-
B12 - accantonamento per rischi	-
B13 - altri accantonamenti	-
B14 - oneri diversi di gestione	20
Totale B - costi dell'esercizio	420
C - proventi e (oneri) finanziari	100
C16 - altri proventi finanziari	200
C17 - interessi e altri oneri finanziari	100
D - rettifiche di valore di attività e passività finanziarie	-
E20 - proventi straordinari	35
<i>di cui sopravvenienza attiva per ristrutturazione del debito</i>	<i>35</i>
E21 - oneri straordinari	-
Utile*	915

* per semplicità si tralascia il carico fiscale

Bilancio post D. Lgs. 139/2015

A1 - ricavi delle vendite e delle prestazioni;	1000
A5 - altri ricavi e proventi	200
Totale A - ricavi dell'esercizio	1200
B6 - costi per per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	-
B7 - costi per servizi	400
B8 - costi per godimento beni di terzi	-
B9 - costi per il personale	-
B10 - ammortamenti e svalutazioni	-
B11 - variazioni delle rimanenze	-
B12 - accantonamento per rischi	-
B13 - altri accantonamenti	-
B14 - oneri diversi di gestione	20
Totale B - costi dell'esercizio	420
C - proventi e (oneri) finanziari	135
C16 - altri proventi finanziari	235
<i>di cui sopravvenienza attiva per ristrutturazione del debito</i>	<i>35</i>
C17 - interessi e altri oneri finanziari	100
D - rettifiche di valore di attività e passività finanziarie	-
E20 - proventi straordinari	0
<i>di cui sopravvenienza attiva per ristrutturazione del debito</i>	<i>0</i>
E21 - oneri straordinari	0
Utile*	915

* per semplicità si tralascia il carico fiscale

Studio Tributario e Societario

Il nome Deloitte si riferisce a una o più delle seguenti entità: Deloitte Touche Tohmatsu Limited, una società inglese a responsabilità limitata ("DTTL"), le member firm aderenti al suo network e le entità a esse correlate. DTTL e ciascuna delle sue member firm sono entità giuridicamente separate e indipendenti tra loro. DTTL (denominata anche "Deloitte Global") non fornisce servizi ai clienti. Si invita a leggere l'informativa completa relativa alla descrizione della struttura legale di Deloitte Touche Tohmatsu Limited e delle sue member firm all'indirizzo www.deloitte.com/about.

La presente comunicazione contiene unicamente informazioni a carattere generale che possono non essere necessariamente esaurienti, complete, precise o aggiornate. Nulla di quanto contenuto nella presente comunicazione deve essere considerato esaustivo ovvero alla stregua di una consulenza professionale o legale. A tale proposito Vi invitiamo a contattarci per gli approfondimenti del caso prima di intraprendere qualsiasi iniziativa suscettibile di incidere sui risultati aziendali. È espressamente esclusa qualsivoglia responsabilità in capo a Deloitte Touche Tohmatsu Limited, alle sue member firm o alle entità ad esse a qualsivoglia titolo correlate, compreso lo Studio Tributario e Societario, per i danni derivanti a terzi dall'aver, o meno, agito sulla base dei contenuti della presente comunicazione, ovvero dall'aver su essi fatto a qualsiasi titolo affidamento.