Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Padova

LE PRINCIPALI NOVITÀ FISCALI DEL D.L. 244/2016, CONVERTITO IN LEGGE 27/2/2017, IL MILLEPROROGHE

10 aprile 2017

Padova

Dott. Pietro Freddo - Cortellazzo & Soatto - freddo@cortellazzo-soatto.it

Novità del D.Lgs. 139/2015 in materia di bilancio (cenni)

- Documenti che compongono il bilancio (rendiconto finanziario)
- **Principi di redazione del bilancio**
- **Criteri di valutazione**
- **Contenuto dello Stato patrimoniale e del Conto economico**
- Contenuto della Nota integrativa
- **Bilancio delle imprese di dimensioni minori**
- Relazione di revisione
- **Aggiornamento del set di principi contabili OIC**

Principi di redazione del bilancio

- Introduzione del **principio di rilevanza**: «*4. 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. Rimangono fermi gli obblighi in tema di regolare tenuta delle scritture contabili. Le società illustrano nella nota integrativa i criteri con i quali hanno dato attuazione alla presente disposizione*» (art. 2423, co. 4, c.c.)
- Modifica del **principio di prevalenza della sostanza sulla forma**: «*1. la valutazione delle voci deve essere fatta secondo prudenza e nella prospettiva della continuazione dell'attività~~, nonché tenendo conto della funzione economica dell'elemento dell'attivo o del passivo considerato~~. 1-bis la rilevazione e la presentazione delle voci è effettuata* ***tenendo conto della sostanza dell'operazione o del contratto***» (art. 2423, co. 1-bis, c.c.)

Principi di redazione del bilancio

- «… ***ai principi contabili occorrerà fare riferimento per quanto riguarda la necessaria declinazione pratica***, *ivi compresa la descrizione delle possibili casistiche,* ***di norme di carattere generale*** *che, per loro intrinseca natura e finalità (****quali ad esempio quelle relative ai principi della rilevanza e della sostanza economica****), recano criteri generali e non una descrizione di dettaglio che, inevitabilmente, non potrebbe essere esaustiva delle diverse fattispecie e dei fatti gestionali a cui sono rivolte»* (Relazione Illustrativa allo schema di D.Lgs. 139/15)
- *« … l'OIC nel rivedere i singoli standards contabili sulla base delle novità legislative contenute nel D.lgs. 139/15, ha anche provveduto all'****immediata declinazione pratica – con riferimento a una serie di fattispecie significative – dei principi generali della rilevanza e della sostanza economica****. L'individuazione, in futuro, sulla base delle prassi operative, di eventuali ulteriori fattispecie concrete di applicazione di tali principi generali, potrà comportare* ***l'ampliamento delle esemplificazioni riflesse negli standards contabili ora pubblicati****. Inoltre,* ***l'attività di revisione dell'OIC 11 Bilancio d'esercizio, finalità e postulati sarà l'occasione per inquadrare a livello più generale i principi della rilevanza e della sostanza economica****»* (OIC, dicembre 2016, Presentazione dei nuovi principi contabili).

Criteri di valutazione – principali novità

- **Azioni proprie** (OIC 28: imputazione diretta a riduzione del patrimonio netto dell'acquisto, imputazione diretta a patrimonio netto delle differenze da annullamento/alienazione)
- **Strumenti finanziari derivati** (OIC 32: disciplina civilistica completamente nuova che prevede l'obbligo di rilevazione in bilancio delle operazioni sia di copertura sia non di copertura)
- **Criterio del costo ammortizzato per crediti/debiti/titoli** (OIC 15 e 19: attualizzazione delle poste produttive di interessi, «finanziarizzazione» dei costi di transazione, rilevazione degli interessi in base del rendimento effettivo, «patrimonializzazione» dei finanziamenti infragruppo infruttiferi o a tassi < al mercato a rafforzamento patrimoniale della controllata, valore di iscrizione dei beni tra le rimanenze o immobilizzazioni)
- **Rilevanza della data di trasferimento dei rischi/benefici** (OIC 13 e 16: rilevazione iniziale dei beni iscritti tra le immobilizzazioni o rimanenze; OIC 15: rilevazione dei ricavi/crediti per la vendita di beni; OIC 23: rilevazione dei ricavi secondo il criterio della «commessa completata»)

Criteri di valutazione – principali novità

- **Costi di ricerca e pubblicità** (OIC 24: eliminazione della possibilità di capitalizzazione)
- **Costi di sviluppo** (OIC 24: ammortamento in funzione della «vita utile»)
- **Avviamento** (OIC 24: ammortamento in funzione della «vita utile»)
- **Correzione di errori rilevanti/mutamenti di principi contabili** (OIC 29: imputazione diretta a patrimonio netto)
- **Dividendi** (OIC 21: eliminazione della possibilità di rilevazione per «maturazione»; rilevazione di proventi finanziari a prescindere dalla natura delle riserve oggetto di distribuzione)

Criteri di valutazione – decorrenza

- **Applicazione retroattiva alle operazioni in essere al 1/1/2016 salvo**:
  1) **Avviamento e costo ammortizzato**: applicazione prospettica facoltativa dei criteri previgenti alle operazioni già in essere prima del 1/1/2016 ex art. 12, co. 2, del D.Lgs. 139/2015
  2) **Dividendi per maturazione**: applicazione prospettica facoltativa concessa dall'OIC 21
  3) **Strumenti finanziari derivati**: applicazione retroattiva «limitata», con specifiche regole di semplificazione dettate dall'OIC 32
- *«Il breve tempo concesso dal Legislatore, vincolato al rispetto della tempistica fissata dall'Unione Europea, ha, quindi, già reso evidente a taluni operatori come* ***il tempo previsto per poter approvare il bilancio nelle scadenze dettate dal codice civile non sia sufficiente per poter organizzare e stimare in maniera adeguata l'impatto derivante dall'applicazione delle nuove norme*** *…* ***il Consiglio ritiene che****, qualora ricorrano le sopra richiamate condizioni (previsione di statuto e particolari esigenze relative alla struttura della società)* ***non sia improprio il ricorso all'art.2364, c.c. (art.2478-bis, c.c.) per l'approvazione del bilancio entro i 180 giorni****»* (comunicato stampa CNDCEC del 16/1/2017)

Aggiornamento del set di principi contabili OIC

- Abrogati: OIC 3 Le informazioni sugli strumenti finanziari da includere nella Nota integrativa e nella Relazione sulla gestione, OIC 22 Conti d'ordine
- Aggiornati: OIC 9 Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali, OIC 10 Rendiconto finanziario, **OIC 12 Composizione e schemi del bilancio d'esercizio**, OIC 13 Rimanenze, OIC 14 Disponibilità liquide, **OIC 15 Crediti**, OIC 16 Immobilizzazioni materiali, OIC 17 Bilancio consolidato e metodo del patrimonio netto, OIC 18 Ratei e risconti, **OIC 19 Debiti, OIC 20 Titoli di debito**, **OIC 21 Partecipazioni**, OIC 23 Lavori in corso su ordinazione, **OIC 24 Immobilizzazioni immateriali**, OIC 25 Imposte sul reddito, OIC 26 Operazioni, attività e passività in valuta estera, **OIC 28 Patrimonio netto**, **OIC 29 Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio**, OIC 31 Fondi per rischi e oneri e Trattamento di Fine Rapporto

Aggiornamento del set di principi contabili OIC

- **Completamente nuovi: OIC 32 Strumenti finanziari derivati**
- Da aggiornare per adeguamento al nuovo formato: OIC 2 Patrimoni e finanziamenti destinati ad uno specifico affare, OIC 3 Fusione e scissione, OIC 4 Bilanci di liquidazione, OIC 5 Ristrutturazione del debito
- Pubblicati ab origine con il nuovo formato: OIC 7 i certificati verdi
- **Da aggiornare in modo sostanziale: OIC 11 Bilancio d'esercizio - Finalità e postulati**
- **Decorrenza: bilanci 2016 per i soggetti «solari», bilanci «a cavallo» 2016-2017, per i soggetti «non solari» (art. 12, D.Lgs. 139/2015)**

Contenuto dello Stato patrimoniale e del Conto economico

- Imprese sorelle (SP: nuove voci di crediti immobilizzati e del circolante, debiti; CE: nuove voci di proventi e oneri finanziari)
- Azioni proprie (SP: eliminazione delle voci dai crediti immobilizzati e del circolante e della riserva del PN, nuova riserva negativa nel PN)
- Strumenti finanziari derivati (SP: nuove voci di immobilizzazioni finanziarie, attività finanziarie non immobilizzate, riserva di PN, fondi per rischi e oneri; CE: nuove voci tra le rettifiche di valore di attività e passività finanziarie)
- Costi di ricerca e sviluppo (SP: eliminazione delle voci dalle immobilizzazioni immateriali)
- **Eliminazione dell'area straordinaria del conto economico**
- Eliminazione dei conti d'ordine
- Ratei e risconti (eliminazione dell'aggio/disaggio sui prestiti)

Bilancio delle imprese di dimensioni minori

- Nessuna modifica ai limiti per la redazione del bilancio in forma abbreviata (art. 2435-bis del c.c.)
- **Nuova categoria delle «microimprese»**, ossia **società di capitali che non hanno emesso titoli negoziati in mercati regolamentati che**, nel primo esercizio o, successivamente, **per due esercizi consecutivi, non superano due dei seguenti limiti** (art. 2435-ter del c.c.)

Limiti dimensionali	Micro imprese	Bilancio abbreviato	Bilancio ordinario
Totale dell'attivo dello Stato patrimoniale	≤ 175.000,00 euro	≤ 4.400.000,00 euro	> 4.400.000,00 euro
Ricavi delle vendite e delle prestazioni	≤ 350.000,00 euro	≤ 8.800.000,00 euro	> 8.800.000,00 euro
Dipendenti occupati in media durante l'esercizio	≤ 5 unità	≤ 50 unità	> 50 unità

Imprese che redigono il bilancio in forma abbreviata

- Semplificazione degli schemi di Stato patrimoniale e Conto economico
- Riduzione dell'informativa da presentare nella nota integrativa
- Esonero dal rendiconto finanziario e dalla relazione sulla gestione (salvo presentazione di specifica informativa in nota integrativa)
- **Criteri di valutazione:**
  1) **Facoltà di iscrivere i titoli al costo di acquisto, i crediti al valore di presumibile realizzo e i debiti al valore nominale in deroga a quanto disposto dall'art. 2426 co. 1 n. 1 e 8 c.c., quindi NON È OBBLIGATORIO il criterio del costo ammortizzato (art. 2435-bis, co. 7-bis, c.c.)**
  2) **SONO APPLICABILI le disposizioni di cui all'art. 2426 co. 1 n. 11-bis c.c. sulla valutazione degli strumenti finanziari derivati e delle operazioni di copertura**

Microimprese

- Semplificazione degli schemi di Stato patrimoniale e Conto economico
- Esonero dalla nota integrativa salvo presentazione di specifica informativa in calce allo SP
- Esonero rendiconto finanziario e relazione sulla gestione
- **Criteri di valutazione:**
  1) **Facoltà di iscrivere i titoli al costo di acquisto, i crediti al valore di presumibile realizzo e i debiti al valore nominale in deroga a quanto disposto dall'art. 2426 co. 1 n. 1 e 8 c.c., quindi NON È OBBLIGATORIO il criterio del costo ammortizzato (art. 2435-bis, co. 7-bis, c.c. e art. 2435-ter, co. 2, c.c.)**
  2) **NON SONO APPLICABILI le disposizioni di cui all'art. 2426 co. 1 n. 11-bis c.c. sulla valutazione degli strumenti finanziari derivati e delle operazioni di copertura (art. 2435-ter, co. 3, c.c.)**

Impatto fiscale IRES e IRAP del D.Lgs. 139/2015

- **Il D.Lgs. 139/2015 non stabilisce modifiche dirette o indirette tramite normative secondaria da emanare al TUIR o al Decreto IRAP** al fine di coordinare sotto il profilo fiscale le modifiche in materia di bilancio
- Il Decreto è norma ordinamentale (Relazione illustrativa), relativa esclusivamente all'ordinamento giuridico, che non modifica le entrate o le spese dello Stato, e **l'art. 11 dispone semplicemente che «Dall'attuazione del presente decreto non devono derivare nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica»** (c.d. **«clausola di invarianza di gettito»**)
- In assenza di alcun cenno fiscale nella Legge delega il Decreto da solo non sembra idoneo a modificare i principi cardine dell'IRES e dell'IRAP, ma **la predisposizione di un bilancio informato a rappresentare i fatti gestionali privilegiando la sostanza economica rispetto alla forma giuridica confligge con l'impostazione strutturale del TUIR, che privilegia il dato giuridico-formale**

Impatto fiscale IRES e IRAP del D.Lgs. 139/2015

- Nel parere della V Comm. Camera (Bilancio, tesoro e programmazione) del 25/6/2015 è 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»** (c.d. «principio di neutralità»?)
- L'emendamento alla Legge di bilancio 2017 che prevedeva l'introduzione di una normativa di coordinamento della disciplina in materia di IRES e IRAP con il D.Lgs. 139/2015 viene bloccato in Commissione e non recepito nella legge
- L'Agenzia delle Entrate in sede di Telefisco conferma che **in mancanza di un intervento normativo ad hoc la «clausola di invarianza di gettito» impone di continuare a determinare l'imponibile IRES ed IRAP partendo da un bilancio conforme ai criteri previgenti al recepimento del D.Lgs. 139/2015** e, quindi, che fosse inevitabile sterilizzare gli effetti delle novità contabili ai fini fiscali (c.d. **«doppio binario» civilistico-fiscale**), predisponendo apposito codice nel quadro RV del modello UNICO 2017

Art. 13-bis del D.L. Milleproroghe – Coordinamento della disciplina in materia di IRES e IRAP con il D.Lgs. 139/2015 – Relazione illustrativa

La clausola di invarianza del D.lgs. 139/2015 *«…nel prevedere la non emersione di oneri a carico della finanza pubblica,* ***determina*** *la gestione per i contribuenti di* ***un doppio binario tra valori contabili e fiscali. Al fine di ridurre tale aggravio operativo e di semplificare le modalità di determinazione del reddito imponibile****, nel rispetto del principio di derivazione del reddito imponibile dal risultato di bilancio …* ***si introducono per i soggetti, diversi dalla micro imprese*** *di cui all'art. 2435-ter del codice civile,* ***che redigono il bilancio ai sensi delle disposizioni del codice civile*** *…* ***regole di determinazione del reddito coerenti con le nuove modalità di rappresentazione contabile****,* ***estendendo, di fatto, le modalità*** *di determinazione del reddito imponibile* ***previste*** *nel sistema del testo unico* ***per i soggetti IAS/IFRS adopter****. In particolare,* ***assume rilievo ai fini dell'applicazione del norme del TUIR in tema di reddito d'impresa la rappresentazione contabile - sintetizzabile nei concetti di qualificazione, classificazione ed imputazione temporale - così come regolamentata dai principi contabili nazionali****. In conseguenza dell'estensione del principio di derivazione rafforzata anche per i soggetti che adottano i nuovi OIC* ***sono fiscalmente riconosciute le delle rappresentazioni di bilancio fondate sul principio di prevalenza della sostanza sulla forma, come declinato nei singoli principi contabili****, aggiornati a seguito delle modifiche apportate con il citato D.Lgs. n. 139 del 2015»*

Art. 13-bis del D.L. Milleproroghe – Coordinamento della disciplina in materia di IRES e IRAP con il D.Lgs. 139/2015

- **Proroga dei termini per la presentazione delle dichiarazioni in materia di imposte sui redditi e IRAP (co. 1)**
- **Introduzione del «principio di derivazione rafforzata» per i soggetti ITA Gaap (co. 2, lett. a)**
- **Modifiche alla disciplina degli interessi passivi deducibili ex art. 96 del TUIR per i soggetti ITA Gaap (co. 2, lett. b)**
- **Modifiche alla disciplina delle spese relative a più esercizi ex art. 108 del TUIR per i soggetti ITA Gaap (co. 2, lett. c)**
- **Estensione della «previa imputazione» a conto economico ex art. 109, co. 4, del TUIR ai componenti negativi imputati a patrimonio netto dai soggetti ITA Gaap (co. 2, lett. d)**
- Modifiche alla disciplina dei tassi di cambio delle valute estere (co. 2, lett. e)
- Modifiche alla disciplina delle operazioni fuori bilancio per i soggetti ITA Gaap (strumenti finanziari derivati) ex art. 112 del TUIR (co. 2, lett. f)

Art. 13-bis del D.L. Milleproroghe – Coordinamento della disciplina in materia di IRES e IRAP con il D.Lgs. 139/2015

- **Modifiche alla disciplina IRAP delle società di capitali per coordinamento con l'abrogazione dell'area straordinaria del conto economico (comma 3)**
- **Coordinamento generale per l'abrogazione dell'area straordinaria del conto economico (co. 4)**
- **Decorrenza e regime transitorio (co. 5 e 6)**
- **Regime della First Time Adoption (co. 7 e 8)**
- Modifiche alla disciplina delle spese relative a più esercizi ex art. 108 del TUIR per i soggetti IAS Adopter (co. 9)
- Delega al MEF per l'emanazione di eventuali disposizioni di coordinamento per la determinazione della base imponibile dell'IRES e dell'IRAP, c.d. «endorsement fiscale» (co. 10) e per la revisione della disciplina attuativa dell'ACE (co. 11)
- Disposizioni in termini di maggiori oneri per il bilancio dello Stato (co. 12 e 13)

Proroga dei termini per la presentazione delle dichiarazioni in materia di imposte sui redditi e IRAP (art. 13-bis, co. 1, D.L. MP)

D.L. Milleproroghe, art. 13-bis, co. 1:

*«… **il termine** di cui al comma 2 dell'articolo 2 del regolamento di cui al D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, **per la presentazione delle dichiarazioni in materia di imposte sui redditi e di IRAP, è prorogato di quindici giorni al fine di agevolare la prima applicazione delle disposizioni introdotte dal D.Lgs.18 agosto 2015, n. 139, e delle disposizioni di coordinamento** contenute nei commi seguenti»*

- La proroga è prevista per i soggetti in relazione ai quali sono state introdotte le nuove regole di coordinamento della disciplina in materia di IRES e IRAP con il D.Lgs. 139/2015
- La proroga si applica in relazione alle dichiarazioni relative al periodo di imposta 2016 per i soggetti «solari», al periodo d'imposta «a cavallo» 2016-2017 oppure avente inizio dal 1/1/2016 ma inferiore all'anno per i soggetti «non solari»

Introduzione del «principio di derivazione rafforzata» per i soggetti ITA Gaap (art. 13-bis, co. 2, lett. a) D.L. MP)

Art. 83 del TUIR:

«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. … Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali … e per ***i soggetti****, diversi dalle micro-imprese di cui all'articolo 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~~ dai rispettivi principi contabili».*

«1-bis Ai fini del comma 1, ai soggetti, diversi dalle micro-imprese di cui all'articolo 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'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244, e del comma 7-quater dell'articolo 4 del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38****»*

Introduzione del principio di «derivazione rafforzata» per i soggetti ITA Gaap (art. 13-bis, co. 2, lett. a) D.L. MP) – Relazione illustrativa

«L'articolo 1, comma 1, lettera a), n. 2) è volto a ***consentire l'applicazione, in quanto compatibili, ai soggetti che adottano i nuovi OIC delle disposizioni contenute nei decreti di attuazione del comma 60 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244 e del comma 7- quater dell'articolo 4 del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38****. In sostanza, il riconoscimento della diversa rappresentazione di bilancio (in termini di qualificazioni, classificazioni ed imputazioni temporali), come già avvenuto per i soggetti IAS/IFRS adopter, è stato integrato con* ***una serie di precetti contenuti nel Regolamento n. 48 del 1 aprile 2009 e nel decreto ministeriale dell'8 giugno 2011****. In tal modo, si consente il* ***pieno riconoscimento della rappresentazione di bilancio fondata sul principio della prevalenza della sostanza sulla forma mediante la disattivazione delle regole di competenza fiscale di cui ai commi 1 e 2 dell'articolo 109 del TUIR*** *(articolo 2, comma 1, Reg. n. 48/2009)* ***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 Reg. n. 48/2009)* ***al fine di garantire l'applicazione simmetrica degli istituti fiscali quali l'esenzione delle plusvalenze e l'esclusione dei dividendi****».*

Introduzione del principio di «derivazione rafforzata» per i soggetti ITA Gaap (art. 13-bis, co. 2, lett. a) D.L. MP)

- Ambito soggettivo:
  1) **società di capitali ITA Gaap (non finanziarie) che redigono il bilancio in forma abbreviata o ordinaria**
  2) **società di persone interamente partecipate da società di capitali** che redigono il bilancio secondo le norme previste per le s.p.a. ex art. 111-duodecies disp. att. c.c.
  3) Altre casistiche ex art. 73, co. 1, del TUIR (enti commerciali/non commerciali, trust, etc.)???
- Sono escluse le altre società di persone e sembrano altresì da escludere le microimprese che facoltativamente redigono il bilancio in forma abbreviata

Le disposizioni di attuazione dell'art. 1, co. 60, L. 244/2007 e dell'art. 4, co. 7-quater, D.Lgs. 38/2005

- L'art. 1, co. 58, L. 244/2007 ha introdotto il principio di «derivazione rafforzata» per i soggetti IAS Adopter; il successivo co. 60 ha demandato al MEF disposizioni di attuazione e di coordinamento sulla base dei seguenti principi, che dovevano prevedere, tra l'altro, criteri per:
  1) evitare fenomeni di **doppia deduzione o nessuna deduzione di componenti negativi ovvero doppia tassazione o nessuna tassazione di componenti positivi**
  2) la rilevazione e il trattamento ai fini fiscali delle **transazioni che vedano coinvolti soggetti che applicano il principio di «derivazione rafforzata» e soggetti diversi**
  3) il coordinamento con la disciplina fiscale in materia di **operazioni straordinarie**
  4) il coordinamento con le norme sul **consolidato nazionale e mondiale**
  5) il trattamento ai fini fiscali dei **costi imputabili a diretta riduzione del patrimonio netto**

Le disposizioni di attuazione dell'art. 1, co. 60, L. 244/2007 e dell'art. 4, co. 7-quater, D.Lgs. 38/2005

- L'art. 4, co. 7-quater, D.Lgs. 38/2005 ha demandato al MEF di emanare eventuali disposizioni di coordinamento per la determinazione della base imponibile dell'IRES e dell'IRAP, necessarie a seguito dell'adozione di nuovi principi contabili internazionali o modifiche di quelli vigenti
- **Le disposizioni regolamentari emanate in forza delle norme sopra richiamate sono rispettivamente il D.M. 48 del 1/4/2009 e il D.M. del 8/6/2011, entrambi accompagnati da apposita relazione illustrativa**
- **L'Agenzia delle Entrate ha commentato l'introduzione del principio di «derivazione rafforzata» e le regole introdotte dal D.M. 48 del 1/4/2009 con Circolare del 28/2/2011 n. 7**
- Il D.M. del 8/6/2011 invece non è stato commentato organicamente dall'Agenzia delle Entrate

Il D.M. 48 del 1/4/2009: art. 1, co. 1 e 2

- *«1. Ai sensi dell'articolo 83, comma 1, terzo periodo, del testo unico, per i soggetti IAS* ***assumono rilevanza****, ai fini dell'applicazione del Capo II, Sezione I, del testo unico,* ***gli elementi reddituali e patrimoniali rappresentati in bilancio in base al criterio della prevalenza della sostanza sulla forma*** *previsto dagli IAS. Conseguentemente,* ***devono intendersi non applicabili a tali soggetti le disposizioni dell'articolo 109, commi 1 e 2, del testo unico, nonché ogni altra disposizione di determinazione del reddito che assuma i componenti reddituali e patrimoniali in base a regole di rappresentazione non conformi all'anzidetto criterio****».*
- *«2. Anche ai soggetti IAS, fermo restando quanto previsto al comma 1,* ***si applicano le disposizioni*** *del Capo II, Sezione I del testo unico* ***che prevedono limiti quantitativi alla deduzione di componenti negativi o la loro esclusione o ne dispongono la ripartizione in più periodi di imposta****, nonché* ***quelle che esentano o escludono, parzialmente o totalmente, dalla formazione del reddito imponibile componenti positivi****, comunque denominati,* ***o ne consentono la ripartizione in più periodi di imposta, e quelle che stabiliscono la rilevanza di componenti positivi o negativi nell'esercizio, rispettivamente, della loro percezione o del loro pagamento****.* ***Concorrono comunque alla formazione del reddito imponibile i componenti positivi e negativi, fiscalmente rilevanti ai sensi delle disposizioni dello stesso testo unico, imputati direttamente a patrimonio*** *per effetto dell'applicazione degli IAS».*

Il D.M. 48 del 1/4/2009: art. 1, co. 1 e 2

- In estrema sintesi, il D.M. comporta
  1) Una deroga ai requisiti di certezza e determinabilità dei componenti reddituali (art. 109, co. 1, del TUIR)
  2) Una deroga alle risultanze negoziali e, in particolare, all'acquisizione o passaggio della proprietà o altro diritto reale sui beni (art. 109, co. 2, del TUIR)
  3) Il concorso alla formazione del reddito dei componenti positivi e negativi imputati direttamente a patrimonio, dove fiscalmente rilevanti ai sensi del TUIR
  4) Il mantenimento di limitazioni al principio di prevalenza della sostanza sulla forma per specifiche fattispecie motivate da ragioni sistematiche, di cautela fiscale o agevolative: in tali casi le regole fiscali prevalgono sulle valutazioni di bilancio e generano delle divergenze di trattamento con conseguente doppio binario fra valori civili e fiscali

I criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione

- *«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**. … discende, pertanto, dall'interpretazione dei fatti, degli atti e dei negozi giuridici da cui esse derivano; più in particolare, essa **consente di individuare il "modello" giuridico-negoziale cui ricondurre ciascuna operazione aziendale, in relazione alla specifica funzione economica ed agli effetti sostanziali che essa determina** (in tal senso, un'operazione si qualifica, ad esempio, come vendita piuttosto che come locazione ovvero come finanziamento piuttosto che come conferimento di capitale, e via discorrendo)» (Circ. Ag. Entrate 7/2011 par. 3.2.1)*
- *«**Sulla base dello schema giuridico-negoziale individuato** secondo i principi contabili in parola **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)» (Circ. Ag. Entrate 7/2011 par. 3.2.1)*

I criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione

- Esempi di qualificazione secondo il «principio di prevalenza della sostanza sulla forma»:
  1) **Leasing finanziario**: acquisto di bene e non locazione – non recepito dagli OIC
  2) **Lease back**: contratto atipico con causa finanziaria e non cessione di bene/locazione finanziaria – non recepito dagli OIC (ma dalla Cass. 35294/2016)
  3) **Stock options**: conferimento di opere/servizi – non recepito dagli OIC
  4) **Vendita di bene con opzione di riacquisto/retrocessione a condizioni favorevoli**: locazione e non cessione/retrovendita di beni – non recepito dagli OIC
  5) **Acquisto/rivendita di azioni proprie**: rimborso del capitale sociale e non compravendita di beni – OIC 28
  6) **Costo ammortizzato** (attualizzazione delle poste produttive di interessi, «finanziarizzazione» dei costi di transazione, «patrimonializzazione» dei finanziamenti infragruppo, etc.) – OIC 15 e 19
  7) **Scomposizione di contratti ibridi che incorporano un derivato** (ad es. prestito obbligazionario convertibile) – OIC 32

I criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione

- *«Atteso che … le qualificazioni attengono alla "sostanziale" individuazione degli effetti di ciascuna operazione aziendale,* ***le "classificazioni", invece, costituiscono il passo successivo****: infatti,* ***una volta 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 definirne gli specifici effetti che la stessa eventualmente produce sul reddito*** *(e, contestualmente, individuare la specifica appostazione in bilancio dei relativi elementi reddituali e/o patrimoniali). Sotto il profilo reddituale,* ***si tratta in sintesi di individuare la specifica tipologia (o "classe") di provento o di onere di ciascuna operazione così come qualificata nella rappresentazione … »*** **conforme ai principi contabili adottati dall'impresa** (Circ. Ag. Entrate 7/2011 par. 3.2.2)

I criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione

- *«**Il fenomeno delle "imputazioni temporali" attiene alla corretta individuazione del periodo d'imposta in cui i componenti reddituali fiscalmente rilevanti devono concorrere a formare la base imponibile**»* (Circ. Ag. Entrate 7/2011 par. 3.2.3)
- Per i soggetti IAS Adopter assume rilievo *«… 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»*
- A seguito del D.L. Milleproroghe, tale criterio rileva anche per i soggetti ITA Gaap

I criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione

- **I fenomeni di mera valutazione o quantificazione dei componenti di reddito risultano estranei al principio di «derivazione rafforzata»** e pertanto restano applicabili le ordinarie regole IRES (Circ. Ag. Entrate 7/2011 par. 3.3; ad es. rivalutazioni di beni al fair value, svalutazioni da impairment test)
- **Al fine di poter applicare il principio di «prevalenza della sostanza sulla forma»** ad una specifica casistica, ottenere riconoscimento civilistico del relativo trattamento e, conseguentemente, anche fiscale in forza del principio di «derivazione rafforzata», **la casistica deve essere per forza previamente recepita dagli OIC???**
- La rilevanza fiscale dei criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione è in ogni caso subordinata alla corretta applicazione della norma civilistica e dei principi contabili OIC; **nei casi in cui il trattamento contabile adottato non sia conforme alle indicazioni del principio contabile, l'Amministrazione Finanziaria potrebbe «sindacare» il bilancio e rettificare l'imponibile fiscale!?!**

Limitazioni al principio di prevalenza della sostanza sulla forma

- Restano comunque valide specifiche norme IRES di esclusione/limitazione della deduzione, esclusione/esenzione da tassazione, ripartizione in più anni (Circ. Ag. Entrate 7/2011 par. 3.4), a titolo meramente esemplificativo:
  - Art. 102, 102-bis, 103 del TUIR: limiti alla deduzione degli ammortamenti e manutenzioni
  - Art. 90 del TUIR: indeducibilità dei costi relativi agli immobili patrimoniali
  - Art. 100 del TUIR: limiti alla deduzione di oneri di utilità sociale
  - Art. 106: limiti alla deduzione di svalutazioni sui crediti
  - Art. 108: limiti alla deduzione delle spese di rappresentanza
  - Art. 109, co. 5, del TUIR: pro-rata di indeducibilità delle spese generali
  - Art. 109, co. 5, del TUIR: limiti alla deduzione delle spese per alberghi e ristoranti
  - Art. 107, co. 4, del TUIR: indeducibilità di accantonamenti a fondi
  - Art. 87 del TUIR: regime PEX
  - Art. 89 del TUIR: esclusione parziale dei dividendi e rilevanza fiscale per cassa
  - Art. 86, co. 4, del TUIR: rateazione delle plusvalenze da cessione di beni strumentali
  - Art. 95, co. 4, del TUIR: compensi amministratori deducibili per cassa
  - Art. 109, co. 7, del TUIR: interessi di mora fiscalmente rilevanti per cassa

Operazioni per cui il regime fiscale è individuato sulla base della natura giuridica

- Secondo l'art. 3, co. 3 e 4, del D.M. del 1/4/2009 **continua ad applicarsi la derivazione giuridico-formale in luogo della «derivazione rafforzata» alle operazioni**:
  1) **aventi ad oggetto azioni o quote di partecipazioni**, anche non rappresentate da titoli, al capitale di società ed enti di cui all'art. 73 del TUIR e strumenti finanziari similari (art. 85, co. 1, lett. c) e d) del TUIR) con esclusione delle azioni proprie e degli altri strumenti rappresentativi del patrimonio; l'eccezione riguarda le operazioni che comportano il trasferimento, totale o parziale, dei diritti connessi a tali azioni e per esse vale il «realizzo» giuridico-formale al fine di evitare asimmetrie impositive e incoerenze col regime PEX; può valere anche per la distribuzione di «dividendi» utilizzando riserve di capitale come da OIC 21?!
  2) **riguardanti, in generale, l'imputazione di ritenute e di crediti d'imposta**, che sono attribuiti al soggetto che ne risulta titolare in base alla natura giuridica dell'operazione
  3) **riguardanti titoli acquisiti, sotto il profilo giuridico, in base ai rapporti di riporto e pronti contro termine su titoli e valute e rapporti di mutuo di titoli garantito** (art. 44, co. 1, lett. g-bis) e g-ter) del TUIR)

Modifiche alla disciplina degli interessi passivi deducibili ex art. 96 del TUIR per i soggetti ITA Gaap (art. 13-bis, co. 2, lett. b), D.L. MP)

Art. 96 del TUIR:

«1. Gli interessi passivi e gli oneri assimilati, diversi da quelli compresi nel costo dei beni ai sensi del comma 1, lettera b), dell'articolo 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. ...»

«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'articolo 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».*

Modifiche alla disciplina degli interessi passivi deducibili ex art. 96 del TUIR per i soggetti ITA Gaap (art. 13-bis, co. 2, lett. b), D.L. MP)

- I costi e proventi (ex) straordinari diversi da quelli derivanti da trasferimenti d'azienda che, a seguito dell'abrogazione dell'area straordinaria del conto economico, sono riclassificati in voci di conto economico rilevanti ai fini del ROL (ad es. A.5 o B.14), rilevano per la quantificazione della soglia di interessi passivi deducibili, con conseguenze potenzialmente distoniche (si pensi ai proventi da operazioni di riconversione produttiva o da cessione di immobili civili, agli oneri da calamità naturali, etc.)
- Anche l'Agenzia Entrate ha affermato che *« … ai fini del calcolo del ROL è necessario fare riferimento alle voci indicate nel conto economico che rappresentano la gestione caratteristica della società»* (Circ. 19/2009), ma la norma già faceva riferimento a voci contenenti costi e ricavi dell'area accessoria
- I costi di transazione «finanziarizzati» a seguito dell'applicazione del costo ammortizzato devono essere sottoposti alla disciplina degli interessi passivi; l'eliminazione della possibilità di capitalizzazione dei costi di pubblicità e ricerca ha un impatto negativo immediato sul ROL

Modifiche alla disciplina delle spese relative a più esercizi ex art. 108 del TUIR per i soggetti ITA Gaap (art. 13-bis, co. 2, lett. c), D.L. MP)

Art. 108 del TUIR

«1. ~~Le spese relative a studi e ricerche sono deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute ovvero in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi ma non oltre il quarto. 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. Per i contributi corrisposti a norma di legge dallo Stato o da altri enti pubblici a fronte di tali costi si applica l'articolo 88, comma 3.~~ ***Le spese relative a più esercizi sono deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio*** *».*

«2. ~~Le spese di pubblicità e di propaganda sono deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute o in quote costanti nell'esercizio stesso e nei quattro successivi.~~ Le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo di imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, anche in funzione della natura e della destinazione delle stesse. …».

Modifiche alla disciplina delle spese relative a più esercizi ex art. 108 del TUIR per i soggetti ITA Gaap (art. 13-bis, co. 2, lett. c), D.L. MP)

«3. ~~Le altre spese relative a più esercizi, diverse da quelle considerate nei commi 1 e 2 sono deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio. Le medesime spese, non capitalizzabili per effetto dei principi contabili internazionali, sono deducibili in quote costanti nell'esercizio in cui sono state sostenute e nei quattro successivi.~~ 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. Per i contributi corrisposti a norma di legge dallo Stato o da altri enti pubblici a fronte dei costi relativi a studi e ricerche si applica l'articolo 88, comma 3».

«4. Le spese di cui al presente articolo sostenute dalle imprese di nuova costituzione, comprese le spese di impianto, sono deducibili secondo le disposizioni dei commi 1, 2 ~~e 3~~ a partire dall'esercizio in cui sono conseguiti i primi ricavi».

Modifiche alla disciplina delle spese relative a più esercizi ex art. 108 del TUIR per i soggetti ITA Gaap (art. 13-bis, co. 2, lett. c), D.L. MP)

- Il D.Lgs. 139/2015 ha stabilito (vedi art. 2426, co. 1, n. 5 e 6, c.c.):
  1) l'eliminazione della possibilità di capitalizzare i costi di ricerca e di pubblicità
  2) l'ammortamento dei costi di sviluppo e dell'avviamento in base alla «vita utile»
- Per quanto attiene alle spese di impianto, pubblicità, ricerca, sviluppo e migliorie di terzi, a seguito del D.L. Milleproroghe la deduzione fiscale segue le regole contabili senza deroga o modifica da parte del legislatore fiscale
- Per quanto attiene all'avviamento il D.L. Milleproroghe non ha apportato modifiche al TUIR, pertanto resta fermo l'art. 103 co. 3 del TUIR che dispone il limite di 1/18 del costo per la deducibilità del relativo ammortamento
- Il nuovo principio OIC 24 prevede l'applicazione retrospettica delle suddette novità, obbligatoria per i costi di ricerca e sviluppo, meramente facoltativa per l'avviamento: si rimanda al regime della First Time Adoption

Estensione della «previa imputazione» a CE ai componenti negativi imputati a PN dai soggetti ITA Gaap (art. 13-bis, co. 2, lett. d) D.L. MP)

Art. 109, co. 4, del TUIR:

«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****».*

- L'art. 1, co. 2, del D.M. del 1/4/2009 già prevede l'inclusione nel reddito imponibile dei componenti positivi/negativi, fiscalmente rilevanti ai sensi del TUIR, imputati direttamente a PN
- *«La derivazione rafforzata … non pregiudica inoltre la necessità che nella determinazione del reddito d'impresa siano computati tutti i* ***componenti che … si manifestano quali elementi di natura reddituale, a prescindere dalle modalità di contabilizzazione****»* (Circ. Ag. Entrate 7/2011 par. 3.5)
- È il caso delle correzioni di errori contabili rilevanti o dei criteri di valutazione (ad es. rimanenze da Lifo a costo medio ponderato) come previsto dall'OIC 29

Modifiche alla disciplina IRAP per coordinamento con l'abrogazione dell'area straordinaria del CE (art. 13-bis, co. 3, D.L. MP)

Art. 5 del D.Lgs. 446/1997:

*«1. Per i soggetti di cui all'articolo 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'articolo 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»*

Art. 11, co. 3, del D.Lgs. 446/1997 abrogato dalla L. 244/2007:

*«Ai fini della determinazione della base imponibile … concorrono … in ogni caso, le plusvalenze e le minusvalenze relative a beni strumentali **non derivanti da operazioni di trasferimento di azienda**»*

Modifiche alla disciplina IRAP per coordinamento con l'abrogazione dell'area straordinaria del CE (art. 13-bis, co. 3, D.L. MP)

Art. 5, co. 4, del D.Lgs. 446/1997 - **Principio di correlazione**

«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»

Art. 5, co. 5, del D.Lgs. 446/1997 - **Principio di «presa diretta» dell'imponibile dal bilancio**

*«Indipendentemente dall'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**»*

Modifiche alla disciplina IRAP per coordinamento con l'abrogazione dell'area straordinaria del CE (art. 13-bis, co. 3, D.L. MP)

- L'abrogazione dell'area straordinaria del conto economico non dovrebbe comportare rilevanti variazioni, perché alcuni dei proventi e oneri (ex) straordinari già in precedenza erano considerati rilevanti ai fini IRAP in forza del «principio di correlazione» (**componenti di reddito relativi ad esercizi precedenti**) o perché già richiamati dalla legge (**plusvalenze e minusvalenze derivanti dall'alienazione di immobili civili**) o inclusi secondo l'interpretazione dell'A.F. (**operazioni di riconversione/ristrutturazione/ridimensionamento produttivo**)
- Resta da capire il trattamento di alcune fattispecie particolari quali **sopravvenienze attive e passive derivanti da fatti naturali o da fatti estranei alla gestione dell'impresa** oppure **sopravvenienze da procedure concorsuali e accordi di ristrutturazione dei debiti** la cui inclusione nella base imponibile comporterebbe conseguenze potenzialmente distoniche

Modifiche alla disciplina IRAP per coordinamento con l'abrogazione dell'area straordinaria del CE (art. 13-bis, co. 3, D.L. MP)

- Con riferimento ai **componenti positivi e negativi di reddito imputati direttamente a patrimonio netto** manca un riferimento normativo nel D.L. Milleproroghe, tuttavia nell'art. 2, co. 2, del D.M.del 8/6/2011 è disposto che *«I componenti fiscalmente rilevanti ai sensi delle disposizioni del decreto IRAP, imputati direttamente a patrimonio netto … concorrono alla formazione della base imponibile IRAP al momento dell'imputazione a conto economico. Se per tali componenti non è mai prevista l'imputazione a conto economico la rilevanza fiscale è stabilita secondo le disposizioni di cui al decreto IRAP indipendentemente dall'imputazione a patrimonio netto»*
- In forza del principio di «presa diretta» rilevano ai fini IRAP la **«finanziarizzazione» dei costi di transazione in applicazione del costo ammortizzat**o nonché le **nuove regole di deduzione o ammortamento dei costi di pubblicità, ricerca, sviluppo** mentre per l'avviamento resta il previgente limite all'ammortamento di 1/18 ex art. 5, co. 3, del D.Lgs. 446/1997

Coordinamento generale con l'abrogazione dell'area straordinaria del conto economico (art. 13-bis, co. 4, D.L. MP)

D.L. Milleproroghe, art. 13-bis, co. 4:

«4. Il riferimento contenuto nelle norme vigenti di natura fiscale ai componenti positivi o negativi di cui alle lettere A) e B) dell'articolo 2425 del codice civile 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****».*

- la formulazione testuale della clausola residuale non è precisa nei casi in cui «le norme vigenti di natura fiscale» non si riferiscano direttamente alle predette voci del conto economico ma, meno puntualmente, alla gestione caratteristica dell'impresa o ad altri parametri
- attribuire rilevanza ai proventi e oneri (ex) straordinari anche diversi da quelli derivanti da trasferimenti d'azienda può comportare conseguenze distoniche nell'ambito di specifiche discipline fiscali

Coordinamento generale con l'abrogazione dell'area straordinaria del conto economico (art. 13-bis, co. 4, D.L. MP)

- Per calcolare i ricavi effettivi necessari per il «test di operatività» delle c.d. **società di comodo** (richiamate esplicitamente dalla Relazione illustrativa), l'art. 30, L. 724/1994 considera *«l'ammontare complessivo dei ricavi, degli incrementi delle rimanenze e dei proventi,* ***esclusi quelli straordinari****, risultanti dal conto economico»*
- Il D.M. del 19/11/2008, contenente la disciplina per il calcolo del plafond delle **spese di rappresentanza** deducibili, stabilisce che queste ultime *«sono commisurate all'ammontare dei* ***ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa****»*; anche la norma primaria, l'art. 108, co. 2, del TUIR, conferma che la deducibilità è stabilita *«in funzione … del volume dei ricavi dell'attività caratteristica dell'impresa»*
- La norma antielusiva contenuta nell'art. 172, co. 7, del TUIR sul riporto delle perdite, interessi passivi e eccedenze di ACE fa riferimento a *«****ricavi e proventi dell'attività caratteristica, e … spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi, di cui all'art. 2425 del codice civile****»,*
- La Relazione illustrativa richiama esplicitamente anche gli **Studi di settore: quale impatto**!?!

Decorrenza e regime transitorio (art. 13-bis, co. 5 e 6 D.L. MP)

- Analogamente a quanto accaduto all'entrata in vigore del principio di «derivazione rafforzata» per i soggetti IAS adopter, **le disposizioni dei commi precedenti esplicano efficacia con riguardo ai componenti reddituali e patrimoniali rilevati in bilancio a decorrere dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015**
- **Gli effetti reddituali e patrimoniali delle operazioni già avviate e che si protraggono per i periodi d'imposta successivi alla prima adozione delle nuove regole contabili dovranno essere assoggettate alla disciplina fiscale IRES e IRAP previgente (segregazione al precedente reime fiscale e gestione del «doppio binario»), al fine di evitare fenomeni di tassazione anomala** derivante dall'applicazione di regole fiscali difformi alla medesima operazione; non si tratta, tuttavia, di tutte le operazioni interessate da una nuova modalità di rappresentazione ma la norma fa riferimento a quelle "qualificate, classificate, valutate e imputate temporalmente ai fini fiscali" in modo differente rispetto al bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2015 (sembra trattarsi di casi circoscritti: ad es. operazioni di acquisto di obbligazioni proprie)
- In deroga a tali disposizioni, la norma introduce un peculiare **regime transitorio per gli strumenti finanziari derivati**

Regime della First Time Adoption (art. 13-bis, co. 7 e 8 D.L. MP)

- Sono previste alcune norme speciali per garantire la cristallizzazione fiscale delle rettifiche operate in sede di prima applicazione dei nuovi OIC (c.d. principio di **neutralità della First Time Adoption**)
- Ai fini IRES **le rilevazioni di componenti imputati direttamente a PN sono assimilate alle imputazioni a CE**, con estensione dell'effetto anche ai fini IRAP al fine di evitare che si generino fenomeni di tassazione anomala a causa del mancato concorso alla determinazione della base imponile di componenti transitati nei periodi d'imposta precedenti in voci rilevanti IRAP che in sede di prima adozione subiscono una rettifica previa imputazione a PN
- **Si sterilizzano le rettifiche dell'attivo patrimoniale derivanti dalla FTA**, considerando non rilevanti, né ai fini della determinazione del reddito né del valore fiscalmente riconosciuto, **il ripristino di costi già imputati a CE di precedenti esercizi e l'eliminazione di costi iscritti e non più capitalizzabili**. È il caso dell'eliminazione delle spese di ricerca o pubblicità precedentemente capitalizzate: la rettifica dell'attivo non è riconosciuta e, come espressamente previsto dalla norma, resta ferma la deducibilità sulla base dei criteri applicabili negli esercizi precedenti
- Disposizioni analoghe valgono per le **eliminazioni nel passivo patrimoniale di passività e fondi di accantonamento già dedotti**

Regime della First Time Adoption (art. 13-bis, co. 7 e 8 D.L. MP)

- Le disposizioni di FTA si applicano anche in caso di **successive variazioni che intervengono nei principi contabili**. Pertanto, qualora negli esercizi successivi a quello in corso al 31 dicembre 2015 l'OIC provveda ad aggiornare o integrare i principi contabili nazionali, le nuove modalità di rappresentazione avranno effetto sulla determinazione delle basi imponibili ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP relativi ai componenti patrimoniali e reddituali iscritti in bilancio a partire dal primo periodo d'imposta di adozione delle nuove qualificazioni, classificazioni ed imputazioni temporali; diversamente, le operazione pregresse saranno segregate al precedente regime fiscale, sia ai fini dell'IRES sia ai fini della determinazione dell'IRAP.
- Le medesime disposizioni si applicano anche nelle **ipotesi in cui il regime fiscale dell'impresa muti per effetto di variazione dimensionali** (si pensi, ad esempio, all'impresa che perde la qualifica di micro impresa)