

# CORRIERE TRIBUTARIO

40  
ANNI

11 SETTEMBRE

2017

34

## IRAP

Effetti dei nuovi principi contabili nazionali

## ACE

Novità per i soggetti IRES

## IMPOSTA DI REGISTRO

Interpretazione degli atti

## VOLUNTARY DISCLOSURE BIS

Riapertura dei termini di adesione

## ACCERTAMENTO

- Prova del nesso eziologico tra risorse e spese
- Raccomandata informativa nel procedimento notificatorio

## STUDI DI SETTORE

Applicazione per il periodo d'imposta 2016

## FISCALITA' INTERNAZIONALE

Convezione multilaterale BEPS

## REDDITI D'IMPRESA

Impatti fiscali dell'OIC 13 - Rimanenze

### DI PROSSIMA PUBBLICAZIONE

- Compensazione dei crediti IVA infrannuali
- Enti del Terzo settore
- Percentuali di imponibilità per i dividendi
- Beneficiario effettivo

Anno XL - Direzione e Redazione: Via Dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)  
Tariffa R.O.C.: Poste Italiane Spa - Spedizione in abbonamento Postale - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano



Wolters Kluwer



[www.edicolaprofessionale.com](http://www.edicolaprofessionale.com)

SOLO PER GLI ABBONATI A CORRIERE TRIBUTARIO

*Nuova App  
Edicola Professionale.  
Per chi guarda sempre avanti,  
l'evoluzione continua.*



Consultare le tue riviste in mobilità oggi è ancora più semplice. Con la **nuova App Edicola Professionale** sfogli ogni articolo di **Corriere Tributario, Pratica Fiscale e Professionale e i Pocket**, anche lontano dal tuo ufficio e senza connessione internet. In un click condividi gli articoli più interessanti con i tuoi collaboratori, oltre ad archivarli e rileggerli quando vuoi, con le tue note e i tuoi commenti.

**SCARICA OGGI STESSO LA NUOVA APP.**  
È COMPRESA NEL TUO ABBONAMENTO.

Vai su [edicolaprofessionale.com/app](http://edicolaprofessionale.com/app).  
Scegli lo Store che preferisci e scaricala inserendo le tue credenziali di registrazione.

## IRAP

**Gli effetti ai fini IRAP dei nuovi principi contabili nazionali**

La nuova disciplina contabile introdotta dal D.Lgs. n. 139/2015 ha posto numerose problematiche in merito alle conseguenze sulla determinazione della base imponibile IRAP. Il D.M. 3 agosto 2017 ha risolto la questione concernente l'applicazione a regime del principio in base al quale i componenti imputati direttamente a patrimonio netto concorrono a formare il valore della produzione nell'esercizio in cui sono imputati al conto economico. Restano, però, da risolvere in via interpretativa alcune problematiche riguardanti l'ambito applicativo della norma che ha stabilito la irrilevanza ai fini dell'IRAP delle plusvalenze, minusvalenze e degli altri proventi e oneri derivanti dai trasferimenti di aziende o di singoli rami delle stesse e l'applicazione del c.d. principio di correlazione.

*di Gianfranco Ferranti*

2607

## Agevolazioni

**Le novità ACE per i soggetti IRES**

Nel disciplinare gli effetti fiscali derivanti dall'introduzione dei nuovi OIC, il legislatore del D.L. n. 244/2016 aveva demandato ad un Decreto del MEF l'emanazione di disposizioni di coordinamento della disciplina ACE con le nuove regole contabili introdotte dal D.Lgs. n. 139/2015. Il Decreto è stato emanato il 3 agosto 2017 e non si è limitato a coordinare la normativa ACE con i nuovi OIC, ma è intervenuto sull'intero impianto normativo, sostituendo integralmente il Decreto del 13 marzo 2012 e rivedendo numerosi aspetti della disciplina in relazione ai quali erano emerse negli anni criticità applicative.

*di Giacomo Albano e Luca Miele*

2614

## Imposte indirette

**Ancora equivoci sull'interpretazione degli atti ai fini dell'imposta di registro**

L'art. 20 del D.P.R. n. 131/1986 non contiene una regola ambigua e si limita ad imporre che i contratti presentati dal contribuente alla registrazione siano interpretati in base ai loro effetti giuridici. Gli effetti "giuridici" sono gli effetti prodotti dal diritto e non considerano i risultati economici di questa o di quella operazione. Ciò non significa che i risultati economici non possano entrare nel meccanismo di applicazione di un tributo. Infatti, qualora il contribuente abbia realizzato, attraverso una determinata sequenza negoziale, un risultato economico-giuridico simile a quello che egli avrebbe potuto raggiungere mediante l'impiego di un percorso diverso, v'è la possibilità di valorizzare tale situazione sul piano dell'abuso del diritto. Sempre che la scelta di un percorso in luogo di un altro abbia condotto all'ottenimento di vantaggi tributari indebiti, vale a dire contrari al sistema. In quest'ultima situazione, l'Agenzia delle entrate può far leva anche sul collegamento negoziale, che, quand'anche dimostrato dal Fisco, non scardina i negozi giuridici perfezionati dal contribuente, i quali rimangono autonomi, validi e produttivi di effetti. Purtroppo le sentenze della Suprema Corte nn. 8793/2017 e 6759/2017 non vanno in questa direzione.

*di Mauro Beghin*

2622

## Voluntary disclosure

**La riapertura dei termini di adesione alla voluntary disclosure**

Con la circolare n. 21/E/2017, l'Agenzia delle entrate ha illustrato le modifiche, apportate dal D.L. n. 50/2017, alla disciplina della riapertura dei termini di adesione alla procedura di collaborazione volontaria - in scadenza il 2 ottobre 2017 - passando in rassegna gli aspetti salienti connessi alla detrazione delle imposte pagate all'estero, alle conseguenze di un insufficiente versamento delle somme dovute in relazione alla procedura e degli esoneri dagli obblighi dichiarativi per coloro che aderiscono alla voluntary disclosure. Con l'occasione, l'Agenzia ha altre-

si fornito chiarimenti in relazione ai Paesi, in cui sono detenuti investimenti ed attività estere, che consentono di massimizzare gli effetti premiali della procedura di collaborazione volontaria.

di Giuseppe Molinaro

2634

## Studi di settore

### Emanati i chiarimenti per l'applicazione degli studi di settore 2016

Con la circolare n. 20/E/2017, l'Agenzia delle entrate ha fornito i chiarimenti per l'applicazione degli studi di settore per il periodo d'imposta 2016. Tra le principali novità si segnala l'approvazione di 57 studi di settore e di 5 specifici indicatori territoriali per tenere conto del luogo in cui viene svolta l'attività economica. Gli studi approvati rappresentano la revisione di 68 studi in vigore dal periodo imposta 2013. Con D.M. 3 maggio 2017 è stata approvata la "revisione congiunturale speciale" per il periodo d'imposta 2016 e sono stati elaborati specifici fattori correttivi che hanno riguardato, sia i 57 nuovi studi evoluti per tale annualità, sia gli altri 136 studi già in vigore. La circolare dà conto anche dei correttivi introdotti (cinque) per fronteggiare la crisi congiunturale. È stata ribadita la centralità del contraddittorio e la possibilità di applicare gli studi di settore in sede di accertamento anche per le pregresse annualità.

di Saverio Capolupo

2638

## Accertamento

### Il contribuente non deve provare il nesso eziologico tra risorse fiscalmente irrilevanti e spesa

Nell'ordinanza n. 11388/2017 la Corte di cassazione nega che il contribuente debba provare l'effettiva destinazione di risorse fiscalmente irrilevanti proprio al sostenimento della spesa che costituisce il fatto-indice della rettificazione con metodo sintetico. Il nesso eziologico tra risorse e spese già emerge in controluce dalla prova contraria disegnata dal comma 6 del previgente art. 38, D.P.R. n. 600/1973: da un lato, la prova dell'entità delle risorse a disposizione del contribuente consente di verificarne la congruità rispetto all'ammontare della spesa che egli assuma sia stata così finanziata, dall'altro, la prova della durata del loro possesso permette di appurarne la coerenza rispetto al momento in cui la spesa è stata sostenuta.

di Leda Rita Corrado

2646

### La raccomandata informativa ove prevista è un adempimento essenziale del procedimento di notifica

La sentenza n. 2868/2017 della Corte di cassazione mette un punto fermo in tema di notifica eseguita, ai sensi dell'art. 60 del D.P.R. n. 600/1973, dai messi comunali o dai messi speciali autorizzati dall'Ufficio delle imposte, affermando che devono sempre essere eseguiti tutti gli adempimenti previsti dalla norma ai fini del perfezionamento del procedimento notificatorio, tra i quali, in ogni caso di consegna a mani di soggetto diverso dal destinatario, l'invio della raccomandata informativa, per due ordini di motivi: in primo luogo, in forza del tenore letterale della disposizione; in secondo luogo, alla luce del costante orientamento della Suprema Corte sulla c.d. raccomandata informativa, ex art. 140 c.p.c., in applicazione dei principi enunciati dalla Corte costituzionale con le sentenze nn. 366/2007 e 258/2012.

di Sara Loi

2653

## Fiscalità internazionale

### Riserve, opzioni e algebra booleana nella Convezione multilaterale BEPS

La Multilateral Convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting (MLI), se, per un verso, è certamente destinata a rappresentare una pietra miliare nell'evoluzione della fiscalità

internazionale, per l'altro ha messo in luce le troppe differenze che ancora oggi caratterizzano i singoli Paesi, sollevando importanti interrogativi sull'adeguatezza dei trattati contro le doppie imposizioni ad affrontare le sfide di un mondo sempre più globalizzato negli scambi, ma fortemente competitivo nell'utilizzo della variabile fiscale come attrattiva per investimenti e capitali.

*di Antonio Della Carità e Luca Bonfanti*

2661

---

## Redditi d'impresa

---

### **I possibili impatti fiscali delle regole contabili sulle rimanenze**

Le nuove regole contabili, seppure indirettamente, possono avere un impatto significativo sulle modalità di rilevazione, valutazione e presentazione delle rimanenze, con effetto, non solo sulla base imponibile IRAP, ma pure, stante il rafforzamento del principio di derivazione operato dal c.d. Milleproroghe, su quella IRES. L'Organismo Italiano di Contabilità ha pubblicato, il 22 dicembre 2016, l'OIC 13 - Rimanenze, del quale è opportuno analizzare le implicazioni tributarie.

*di Andrea Fradeani e Lorenzo Tosoni*

2669

---

## Antiriciclaggio

---

### **Valute virtuali e adempimenti antiriciclaggio: riflessi sui soggetti obbligati, nuovi e non**

Il D.Lgs. n. 90/2017, recependo la IV Direttiva antiriciclaggio, ha fissato le prime forme di regolamentazione alla materia delle valute virtuali, inserendo i prestatori di servizi relativi all'utilizzo di valuta virtuale a pieno titolo tra i soggetti obbligati. Il Decreto lascia ancora aperte alcune questioni legate all'inquadramento giuridico e, di conseguenza, ai possibili riflessi fiscali, ma rileva l'importanza di poter presidiare ora tutti i principali punti di contatto tra il circuito economico-finanziario e quello delle valute virtuali, in relazione all'utilizzo illecito che può essere effettuato con queste "monete".

*di Ivan Bixio*

2676



Per la consultazione della normativa, della prassi e della giurisprudenza tributaria citate nel presente fascicolo si rinvia alla **Banca Dati BIG Suite**, IPSOA.

# CORRIERE TRIBUTARIO

Settimanale di attualità, critica e opinione

## Direzione scientifica

**Cesare Glendi** - Professore Emerito di diritto processuale civile presso l'Università di Parma e Avvocato in Genova

## Coordinamento scientifico

**Gianfranco Ferranti** - Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione

## Comitato scientifico

**Sara Armella** - Avvocato in Genova e Milano

**Massimo Basilavecchia** - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Teramo e Avvocato in Pescara

**Mauro Beghin** - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Padova, Avvocato e Dottore commercialista in Padova

**Mariagrazia Bruzzone** - Avvocato in Genova

**Angelo Busani** - Notaio in Milano

**Paolo Centore** - Avvocato in Genova e Milano

**Primo Ceppellini** - Dottore commercialista in Milano

**Piermaria Corso** - Professore ordinario di diritto processuale penale presso l'Università di Milano e Avvocato in Milano

**Mario Damiani** - Professore straordinario di diritto tributario presso l'Università LUM J. Monnet - Bari e Titolare modulo J. Monnet della Commissione europea

**Annibale Dodero** - Agenzia delle entrate - Direttore Centrale Normativa

**Alberto Marcheselli** - Professore di diritto finanziario presso l'Università di Genova, Avvocato in Genova

**Luca Miele** - Dottore commercialista in Roma

**Paolo Moretti** - Presidente Istituto per il Governo Societario e della Fondazione Accademia romana di ragioneria

**Raffaele Rizzardi** - Dottore commercialista - Componente del Comitato Fiscale della Confédération Fiscale Européenne

**Luca Rossi** - Dottore commercialista in Milano e Roma

**Gianfilippo Scifoni** - Responsabile Servizio Fiscale Ania

**Dario Stevanato** - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Trieste, Avvocato e Dottore commercialista in Venezia

**Antonio Tomassini** - Avvocato in Milano e Roma

**Ivan Vacca** - Condirettore generale Responsabile imposizione diretta, Responsabile coordinamento imposizione indiretta - ASSONIME

**Giuseppe Zizzo** - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università C. Cattaneo - Liuc Castellanza e Avvocato in Milano

Editrice Wolters Kluwer Italia s.r.l. - Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI) - <http://www.ipsoa.it>

Direttore responsabile Giulietta Lemmi

Redazione Paola Boniardi, Valentina Cazzaniga, Marcello Gervasio

Autorizzazione del Tribunale di Milano n. 361 del 2 novembre 1977. Tariffa R.O. C.: Poste Italiane Spa - Spedizione in abbonamento Postale - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano.  
Iscritta nel registro Nazionale della Stampa con il n. 3353 vol. 34 foglio 417 in data 31 luglio 1991. Iscrizione al R.O.C. n. 1702

## Pubblicità



E-mail: [advertising-it@wolterskluwer.com](mailto:advertising-it@wolterskluwer.com)  
[www.wolterskluwer.it](http://www.wolterskluwer.it)

Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3  
20142 Milano (MI), Italia

## Realizzazione grafica

Ipsosa

## Fotocomposizione

Sinergie Grafiche Srl - Viale Italia, 12 - 20094 Corsico (MI) - Tel. 02/57789422

## Stampa

ROTOLITO LOMBARDA S.p.A.  
Via Sondrio, 3 - 20096 Seggiano di Pioltello (MI) - Tel. 02.92.195.1

Rivista licenziata per la stampa il 24 agosto 2017

## Contributi redazionali

Per informazioni in merito a contributi, articoli ed argomenti trattati scrivere o telefonare a:

**Ipsosa Redazione Corriere Tributario**  
Tel. 02 82476.017 - Fax 02 82476.600  
e-mail: [redazione.fiscale.ipsoa@wki.it](mailto:redazione.fiscale.ipsoa@wki.it)  
Casella postale 12055 - 20120 Milano

## Amministrazione

Per informazione su gestione abbonamenti, numeri arretrati, cambi di indirizzo ecc. scrivere o telefonare a:

## Ipsosa Servizio Clienti

Casella Postale 12055 - 20120 Milano - Tel. 02 82476.1 - Fax 02 82476.799

## Abbonamenti

Gli abbonamenti hanno durata annuale, solare: gennaio-dicembre; rolling: 12 mesi dalla data di sottoscrizione, e si intendono rinnovati, in assenza di disdetta da comunicarsi entro 60 gg. prima della data di scadenza a mezzo raccomandata A.R. da inviare a Wolters Kluwer Italia s.r.l. Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI) Servizio Clienti: tel. 02 824761 - e-mail: [servizioclienti.ipsoa@wki.it](mailto:servizioclienti.ipsoa@wki.it) - [www.servizioclienti.wki.it](http://www.servizioclienti.wki.it)

L'abbonamento comprende il settimanale Pratica Fiscale e Professionale e il servizio online consultabile all'indirizzo [www.edicolaprofessionale.com/corrieretributario](http://www.edicolaprofessionale.com/corrieretributario)

**Italia** Abbonamento annuale € 380,00

**Esteri** Abbonamento annuale € 760,00

**Prezzo copia** € 18,00

Arretrati: prezzo dell'anno in corso all'atto della richiesta.

## Distribuzione

Vendita esclusiva per abbonamento. Il corrispettivo per l'abbonamento a questo periodico è comprensivo dell'IVA assolta dall'editore ai sensi e per gli effetti del combinato disposto dell'art. 74 del D.P.R. 26/10/1972, n. 633 e del D.M. 29/12/1989 e successive modificazioni e integrazioni.

Egregio abbonato,  
ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 30 giugno 2003 n. 196. La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati su database elettronici di proprietà di Wolters Kluwer Italia S.r.l. con sede legale in Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI), titolare del trattamento e sono trattati da quest'ultima tramite propri incaricati. Wolters Kluwer Italia S.r.l. utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica saranno utilizzabili, ai sensi dell'art. 130, comma 4, del D.Lgs. n. 196/2003, anche a fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli oggetto della presente vendita. Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Wolters Kluwer Italia S.r.l. - PRIVACY - Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI), o inviando un Fax al numero: 02.82476.403.

# Gli effetti ai fini IRAP dei nuovi principi contabili nazionali

di Gianfranco Ferranti (\*)

La nuova disciplina contabile introdotta dal D.Lgs. n. 139/2015 ha posto numerose problematiche in merito alle conseguenze sulla determinazione della base imponibile IRAP. Il **D.M. 3 agosto 2017** ha risolto la questione concernente l'applicazione a regime del principio in base al quale i **componenti** imputati **direttamente a patrimonio netto** concorrono a formare il **valore della produzione** nell'**esercizio** in cui sono **imputati al conto economico**. Restano, però, da risolvere in via interpretativa alcune problematiche riguardanti l'ambito applicativo della norma che ha stabilito la irrilevanza ai fini dell'IRAP delle plusvalenze, minusvalenze e degli altri proventi e oneri derivanti dai trasferimenti di aziende o di singoli rami delle stesse e l'applicazione del c.d. principio di correlazione.

L'art. 2, comma 1, lett. b), n. 1, del Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 3 agosto 2017 (1) ha stabilito che i componenti imputati direttamente a patrimonio netto che assumono rilevanza ai fini dell'IRAP in base al D.Lgs. n. 446/1997 concorrono a formare il valore della produzione nell'esercizio in cui sono imputati al conto economico. Se tale imputazione non è mai prevista, la rilevanza ai fini del tributo regionale è stabilita secondo le disposizioni applicabili ai componenti imputati al conto economico aventi la medesima natura.

È stata, in tal modo, stabilita l'applicazione a regime del principio previsto - dall'art. 13-bis, comma 7, del D.L. n. 244/2016 (2) - in sede di prima applicazione della nuova disciplina contabile introdotta, a partire dal 2016, dal D.Lgs. n. 139/2015, emanato in attuazione della Direttiva contabile 2013/34/UE (3). Tale risultato è stato ottenuto prevedendo l'estensione ai soggetti che redigono il bilancio in base al Codice civile - diversi dalle c.d. micro-imprese di

cui all'art. 2435-ter c.c. (4) - della regola a suo tempo stabilita, dall'art. 2, comma 2, del D.M. 8 giugno 2011, per i soggetti IAS-adopter.

Restano, tuttavia, ancora da risolvere alcune problematiche interpretative concernenti, in particolare, i riflessi ai fini dell'IRAP della norma dell'art. 13-bis, comma 3, del D.L. n. 244/2016, che ha stabilito la irrilevanza anche per tale tributo delle plusvalenze, delle minusvalenze e degli altri proventi e oneri derivanti dai trasferimenti di aziende o di singoli rami delle stesse, anche dopo l'abolizione dell'area straordinaria del bilancio. A tale riguardo devono essere: a) individuati con precisione i componenti che rientrano nell'ambito dell'esclusione e quelli che mantengono, invece, la rilevanza ai fini dell'IRAP; b) determinati i criteri di quantificazione dei componenti irrilevanti; c) precisati gli effetti derivanti dalla permanenza del c.d. principio di correlazione.

Sono, inoltre, sorte alcune problematiche concernenti i derivati su *commodities* e il regime

(\*) *Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione*

(1) Emanato in attuazione della previsione del comma 10 dell'art. 13-bis, in base alla quale il Ministro dell'Economia e delle Finanze può provvedere, ove necessario, entro centocinquanta giorni dalla data di approvazione o aggiornamento dei principi contabili, ad emanare eventuali disposizioni di coordinamento per la determinazione della base imponibile dell'IRES e dell'IRAP.

(2) D.L. 30 dicembre 2016, n. 244, convertito, con modificazioni, dalla Legge 27 febbraio 2017, n. 19.

(3) Alla quale ha dato attuazione l'Organismo Italiano di Contabilità (OIC) mediante l'aggiornamento di alcuni principi contabili nazionali.

(4) In base a tale norma sono considerate tali le società che non abbiano emesso titoli negoziati in mercati regolamentati e che, nel primo esercizio o successivamente per due esercizi consecutivi, non abbiano superato due dei seguenti limiti: 1) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 175.000 euro; 2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: 350.000 euro; 3) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 5 unità.

transitorio, che non vengono esaminate in questa sede.

Tali questioni sono state approfondite, con la consueta competenza e chiarezza, dall'Assonime nella circolare n. 14 del 21 giugno 2017, che ha fornito un primo quadro complessivo degli effetti della riforma (5). Alcune questioni, quali quelle relative al c.d. principio di correlazione, sono state affrontate anche nel Documento di ricerca del Consiglio Nazionale e della Fondazione nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili emanato il 7 agosto 2017.

L'Assonime ha, inoltre, rilevato, in merito al criterio del costo ammortizzato, che l'eventuale attualizzazione di un credito o di un debito commerciale a lunga scadenza determina una riduzione dei costi o dei ricavi operativi, con l'evidenza di interessi attivi o passivi estranei alla base imponibile IRAP. L'applicazione del costo ammortizzato "implica anch'esso, in un certo senso, una fuoriuscita dal perimetro delle componenti rilevanti ai fini del tributo regionale. La finanziarizzazione dei costi di transazione derivante dal costo ammortizzato, infatti, si risolve nella trasformazione in oneri finanziari (o in minori interessi attivi) di costi per servizi che in precedenza potevano essere detti".

### **I componenti imputati a patrimonio netto**

L'art. 13-bis, comma 7, del D.L. n. 244/2016 ha stabilito che i componenti imputati direttamente a patrimonio netto in sede di prima applicazione delle menzionate novità contabili concorrono alla formazione della base imponibile IRAP se, sulla base della disciplina vigente fino al 2015, sarebbero stati classificati nelle voci A e B del conto economico.

Tale regola è analoga a quella già prevista dall'art. 13, comma 1, del D.Lgs. n. 38/2005 ai fini della prima applicazione dei principi contabili IAS/IFRS (c.d. *First Time Adoption*) ed è stata introdotta anche ai fini IRES, per consentire la deduzione in base all'originaria ca-

denza temporale dei costi non più capitalizzabili, pur in mancanza del transito a conto economico delle quote di ammortamento.

Tale principio consente di mantenere, ai fini IRAP, la rilevanza delle componenti imputate a patrimonio netto in tutti i casi in cui, sulla base dei criteri contabili applicabili in precedenza, i componenti positivi e negativi relativi alle attività e passività oggetto di rettifica sarebbero stati classificati nelle voci rilevanti del valore della produzione.

Mancava, però, la regolamentazione normativa delle imputazioni a patrimonio netto effettuate a regime.

Ha provveduto al riguardo il D.M. 3 agosto 2017, che ha stabilito, nell'art. 2, comma 1, lett. b), n. 1, che si applica anche per i soggetti che redigono il bilancio in base al Codice civile - diversi dalle c.d. micro-imprese - la disposizione contenuta nell'art. 2, comma 2, del D.M. 8 giugno 2011, relativa alla determinazione del reddito d'impresa e della base imponibile IRAP dei soggetti *IAS-adopter*.

Quest'ultima disposizione è stata a sua volta modificata dall'art. 1, comma 1, lett. a), n. 2, che ha stabilito che se per i componenti in esame non è mai prevista l'imputazione a conto economico, la loro rilevanza fiscale è stabilita secondo le disposizioni applicabili ai componenti imputati al conto economico aventi la medesima natura. In precedenza era, invece, previsto che la rilevanza fiscale dovesse essere stabilita secondo le disposizioni del D.Lgs. n. 446/1997 indipendentemente dall'imputazione al patrimonio netto.

Nella relazione illustrativa del Decreto del 2017 è stato ribadito che il richiamo alla disposizione del precedente Decreto "estende anche ai soggetti Nuovi OIC la previsione per cui i componenti fiscalmente rilevanti ai sensi delle disposizioni del Decreto IRAP, imputati al patrimonio netto, assumono rilievo fiscale solo al momento della loro effettiva imputazione al conto economico e, nell'ipotesi in cui le regole di contabilizzazione non prevedono in

(5) Si veda G. Ferranti, "Il principio di derivazione rafforzata per le imprese OIC: le osservazioni di Assonime", in *Corr. Trib.*, n. 30/2017, pag. 2347.

alcun momento l'imputazione al conto economico di tali componenti, assumono rilievo fiscale, indipendentemente dall'imputazione al patrimonio netto, secondo le disposizioni e i principi generali della normativa IRAP applicabili ai componenti imputati al conto economico aventi la medesima natura". È stato, al riguardo, formulato l'esempio delle differenze di valore emergenti dalla modifica del criterio di valutazione delle rimanenze, che, come stabilito dal principio OIC 29, "vanno imputate a patrimonio netto e mai rigirate a conto economico".

Con riguardo ai componenti per i quali non è mai prevista l'imputazione a conto economico, nella stessa relazione è stato precisato, con riguardo alle imprese che applicano i principi contabili internazionali, che, per indagarne la natura, "vanno, in primo luogo, analizzate le indicazioni contenute nello IAS/IFRS di riferimento e, nel caso in cui non vi siano informazioni sulla natura del componente, in accordo con le indicazioni contenute nello IAS 8, è possibile far riferimento al corrispondente principio contabile nazionale. Va da sé che analogo principio si applica anche ai componenti rilevati a conto economico".

In merito all'imputazione a patrimonio netto delle correzioni di errori significativi l'Assonime ha osservato che "dovrebbe valere anche ai fini del tributo regionale l'esigenza più volte affermata dall'Agenzia delle entrate di dover dedurre o tassare comunque i costi/ricavi nell'esercizio di corretta imputazione temporale, il che, per definizione, presuppone che ciò debba avvenire a prescindere dall'impostazione adottata in bilancio al momento in cui l'errore sia stato rilevato". Al riguardo è possibile avvalersi della disciplina in materia di dichiarazioni in-

#### LA NOVITÀ NORMATIVA

**Componenti imputati a patrimonio netto**  
Il D.M. 3 agosto 2017 ha esteso ai **soggetti "Nuovi OIC"** la previsione che i **componenti fiscalmente rilevanti** ai sensi delle disposizioni del Decreto **IRAP**, imputati al patrimonio netto, assumono **rilievo fiscale** solo al momento della loro effettiva **imputazione al conto economico** e, nell'ipotesi in cui le regole di contabilizzazione non prevedano in alcun momento l'imputazione al conto economico di tali componenti, assumono rilievo fiscale, indipendentemente dall'imputazione al patrimonio netto, secondo le disposizioni e i **principi generali della normativa IRAP** applicabili ai componenti imputati al conto economico aventi la **medesima natura**.

tegrative a favore di cui all'art. 2, comma 8, del D.P.R. n. 322/1998.

#### L'eliminazione dell'area straordinaria

L'art. 5 del D.Lgs. n. 446/1997 stabilisce che il valore della produzione rilevante ai fini dell'IRAP è determinato sulla base della differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lett. A) e B) dell'art. 2425 c.c., con esclusione di alcune voci, e che, "indipendentemente dalla effettiva colloca-

zione 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". Sono stati, quindi, richiamati i criteri contabili che disciplinano la formazione del conto economico, atteso che la base imponibile IRAP è determinata in base alla c.d. presa diretta dalle risultanze del bilancio.

A seguito della riforma contabile operata dal D.Lgs. n. 139/2015 è stata eliminata la sezione straordinaria del bilancio ed i relativi componenti sono confluiti in quella ordinaria. È stato, pertanto, riformulato il disposto del n. 13 del comma 1 dell'art. 2427 c.c. stabilendo che nella nota integrativa vanno indicati l'importo e la natura dei singoli elementi di ricavo o di costo di entità o incidenza eccezionali. Nell'appendice del nuovo principio OIC 12 è stato, al riguardo, chiarito che "la sezione straordinaria includeva i proventi e gli oneri la cui fonte era estranea all'attività ordinaria della società. Diversamente il concetto di eccezionalità richiamato dal novellato Codice civile prescinde dall'appartenenza del fatto aziendale all'attività ordinaria piuttosto che a quella straordinaria. I singoli elementi di ricavo o di costo dell'attività aziendale possono appartenere a qualsiasi area del conto economico. Ciò

che rileva è che si dia evidenza separata in nota integrativa di tali fatti quando questi sono di ammontare o incidenza eccezionale. Pertanto la norma non può essere interpretata come un recupero nella nota integrativa di quegli elementi di ricavo o di costo che prima delle modifiche legislative confluivano nella sezione degli oneri e proventi straordinari”.

Nel citato Documento di ricerca del CNDEC e della Fondazione nazionale dei commercialisti del 7 agosto 2017 è stato evidenziato che con riguardo agli utili e alle perdite derivanti dalla dismissione di cespiti o di rami d'azienda, l'eliminazione della sezione straordinaria si sostanzia nell'obbligo di rilevazione di queste componenti “nelle voci A5) ‘Altri ricavi’ e B14) ‘Oneri diversi di gestione’. La stessa classificazione deve riservarsi alle plusvalenze e minusvalenze derivanti da conferimenti di aziende e rami aziendali, fusioni, scissioni ed altre operazioni sociali straordinarie. È evidente come, in questi casi, la rappresentazione della *performance* di periodo beneficerebbe di una separata indicazione di questi costi e ricavi, il cui dettaglio - se significativo - potrà essere ricostruito soltanto attraverso la nota integrativa”. Analogamente, i costi e ricavi di natura finanziaria prima rilevati nella sezione straordinaria vanno adesso indicati nelle apposite voci delle sezioni C) e D) del conto economico.

Ai fini dell'IRAP le conseguenze più rilevanti si sarebbero prodotte con riguardo alle plusvalenze e alle minusvalenze derivanti dalle operazioni societarie di carattere straordinario, quali, ad esempio, le cessioni di azienda, per le quali l'Agenzia delle entrate aveva confermato, nella circolare del 26 maggio 2009, n. 27/E, l'irrilevanza ai fini IRAP proprio in considerazione della loro natura straordinaria. Per evitare tali conseguenze l'art. 13-bis, comma 3, del D.L. n. 244/2016 ha modificato il disposto dell'art. 5 del D.Lgs. n. 446/1997, stabilendo l'esclusione dalla base imponibile dell'IRAP dei “componenti positivi e negativi di natura straordinaria

derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda”.

L'Assonime ha rilevato, nella circolare n. 14/2017, che si è in tal modo optato per una soluzione intermedia che permettesse di mantenere ferma tanto l'autonomia dell'imponibile IRAP dall'IRES quanto l'aggancio alle voci del conto economico del valore della produzione, che risulta in linea con il c.d. principio di correlazione.

### Il principio di correlazione

Tale principio è codificato nel comma 4 dell'art. 5 del D.Lgs. n. 446/1997 (6), in base al quale “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” (7). Questa previsione normativa ha, pertanto, integrato il criterio della rilevanza dei componenti risultanti dal bilancio, in quanto le imprese devono tenere conto anche di voci non indicate nell'art. 5 qualora contengano elementi correlati a componenti positivi e negativi rilevanti ai fini del calcolo del valore della produzione netta che hanno concorso a formare il valore della produzione di periodi d'imposta precedenti o che concorreranno in periodi di imposta successivi. La finalità perseguita è, evidentemente, quella di assicurare una situazione di continuità e di omogeneità nella determinazione dell'imponibile IRAP.

Il principio era, in passato, applicabile, ad esempio, ai casi dei resi e degli sconti, riferiti a vendite di merci di precedenti esercizi - che risultavano classificati nella voce E21 del conto economico - e delle rivalutazioni di carattere straordinario delle rimanenze di magazzino, conseguenti al mutamento del criterio valutativo in precedenza adottato - classificate nella voce E20 -.

L'Agenzia delle entrate, nelle risoluzioni n. 251/E/2007 e n. 294/E/2007, aveva esteso l'ap-

(6) Prima della riforma introdotta dalla Finanziaria 2008 lo stesso principio era contenuto nell'art. 11 del D.Lgs. n. 446/1997.

(7) Si veda, al riguardo, P. Petrangeli - P. Petrangeli, *IRAP delle imprese*, IPSOA, 2010, pag. 191 ss.