

CORRIERE TRIBUTARIO

40
ANNI

20 MARZO

2017

12

PRINCIPI CONTABILI

- Regime transitorio per la prima adozione dei nuovi OIC
- Crediti e debiti

RISCOSSIONE

Rottamazione dei ruoli

DICHIARAZIONI

Certificazione Unica 2017

FISCALITA' INTERNAZIONALE

Country-by-Country Reporting

IMPOSTA DI REGISTRO

Passività dell'azienda ceduta

REATI TRIBUTARI

Frodi IVA

ABUSO DEL DIRITTO

Normali logiche di mercato

ACCERTAMENTO

- Mancata allegazione di documento richiamato nell'atto impugnato
- Scissione parziale

DI PROSSIMA PUBBLICAZIONE

- Effetti fiscali della contabilizzazione dei derivati
- Cambiamento del principio contabile
- Procedure concorsuali e note di credito
- Spesometro trimestrale
- Dichiarazione infedele
- Diritto al rimborso

Anno XL - Direzione e Redazione: Strada 1, Palazzo F6 - 20090 Milanofiori Assago (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

Roadshow Industria 4.0

Opportunità fiscali per la trasformazione digitale delle imprese



Le tappe del Roadshow 2017

Bologna, 9 marzo

Padova, 14 marzo

Torino, 16 marzo

Genova, 21 marzo

Napoli, 23 marzo

Firenze, 30 marzo

Il Piano Industria 4.0 introduce importanti misure fiscali per favorire gli investimenti in innovazione tecnologica e digitale e per incentivare competitività e produttività delle nostre imprese.

PwC organizza un roadshow per analizzare le misure di defiscalizzazione e la cumulabilità con le altre misure di sostegno alle imprese, anche alla luce dei prossimi chiarimenti ufficiali. Un incontro per verificare quali investimenti sono soggetti ad iperammortamento e superammortamento, la fattibilità in termini di accesso alle agevolazioni, il timing della deducibilità fiscale.

Programma (ore 10.00 | 13.00)

- **Le opportunità fiscali per il processo di trasformazione industriale**
- **Industria 4.0: è rilevante per la mia azienda?**
I partecipanti saranno coinvolti in una survey di autovalutazione per stabilire il grado d'interesse e di prontezza della propria azienda ad affrontare il programma Industria 4.0.
- **Gli incentivi fiscali a sostegno di Industria 4.0: come sfruttarli al meglio**

La partecipazione è libera fino ad esaurimento posti previa registrazione. Per visualizzare il programma e per iscrizioni: www.pwc.com/it/industria40

Redditi d'impresa

Il regime transitorio in sede di prima adozione delle nuove regole contabili

Le innovazioni del D.L. n. 244/2016 (cd. decreto Milleproroghe) non si esauriscono nel c.d. principio di derivazione rafforzata, in base al quale trovano riconoscimento, ai fini IRES, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione del nuovo bilancio OIC. Altrettanto importanti sono altri aspetti applicativi della nuova disciplina che attengono alla riscrittura di alcune norme del T.U.I.R., all'IRAP e alla gestione del transito ai nuovi standard contabili OIC. In particolare, il regime transitorio delineato per la prima adozione dei nuovi OIC, pur richiamando i contenuti della disciplina prevista in caso di prima applicazione dei principi IAS/IFRS, se ne discosta nella parte in cui non prevede la possibilità di avvalersi di un regime di riallineamento delle divergenze tra valori civili e fiscali.

di Angelo Garcea

891

Attualizzazione e valutazione di crediti e debiti al costo ammortizzato

Una delle modifiche più rilevanti ai principi civilistici di valutazione previsti dal nuovo art. 2626 c.c., come modificato dal D.Lgs. n. 139/2015, consiste nell'applicazione del criterio del costo ammortizzato per crediti, debiti e titoli. Tale applicazione, modificando le rilevazioni a conto economico, impatta anche sulla determinazione dell'imponibile fiscale, per cui era atteso un adeguamento del T.U.I.R., giunto solo con la conversione in legge del Decreto "Milleproroghe" (D.L. n. 244/2016) dopo una lunga "peregrinazione" nelle aule parlamentari. L'urgenza è dovuta al fatto che l'applicazione delle novità si ha già con le dichiarazioni dei redditi e IRAP di prossima presentazione.

di Giorgio Gavelli e Fabio Giommoni

898

Riscossione

Le indicazioni di Equitalia e Agenzia delle entrate sulla definizione agevolata dei ruoli

Nel corso di un incontro con la stampa specializzata, Equitalia e Agenzia delle entrate hanno fornito i chiarimenti relativi alle novità introdotte dal D.L. n. 193/2016, in tema di definizione agevolata dei carichi iscritti a ruolo, con particolare riferimento ai maggiori dubbi interpretativi sorti relativamente al momento perfezionativo dell'adesione, ai rapporti con le rateazioni in corso, all'aggio, nonché agli aspetti processuali legati alla presentazione della domanda.

di Enrico Fronticelli Baldelli

906

Dichiarazioni

Novità e conferme della Certificazione Unica 2017

La Certificazione Unica 2017 si colloca nel solco della precedente modulistica, confermando la duplicazione del Modello in "sintetico" e "ordinario". Rispetto al periodo d'imposta 2015, si segnalano alcune importanti novità in tema di produttività e di Welfare aziendale e l'introduzione di differenti termini per la consegna agli interessati e per l'invio telematico all'Agenzia delle entrate. La valenza dichiarativa del Modello, inoltre, potrebbe, in futuro, comportare il completo superamento del Mod. 770 Semplificato, che oggi rimane vigente solo per l'invio di prospetti riepilogativi delle operazioni effettuate dal sostituto d'imposta.

di Emanuele Innocenzi e Giuseppe Marianetti

911

Fiscalità internazionale

Il Country-by-Country Reporting: perimetro, obbligo di local filing e alternative disponibili

La Direttiva UE 2016/881 (DAC 4), una volta implementata, obbligherà i Gruppi Multinazionali a predisporre e presentare il Country-by-Country Report a partire dagli esercizi che iniziano dal 1° gennaio 2016. I primi Report dovranno essere consegnati entro il 31 dicembre 2017. Identificare correttamente le Constituent Entity è fondamentale, sia per la corretta compilazione delle tabelle del CbC Report, sia per definire i soggetti che dovranno effettuare gli adempimenti richiesti dalla Direttiva. Tali entità, infatti, dovranno adempiere a specifici obblighi di "notifica". In determinate circostanze, inoltre, secondo il "meccanismo secondario" attraverso il c.d. local filing, le singole Constituent Entity dovranno presentare il Country-by-Country Report relativo a tutto il Gruppo Multinazionale all'Amministrazione fiscale del proprio Paese di residenza. Gli Stati Membri sono obbligati a prevedere adeguati regimi sanzionatori e potranno considerare i Gruppi Multinazionali inadempienti, caratterizzati da un profilo di rischio fiscale elevato.

di Carlo Romano e Antonio Borrelli

917

Imposte indirette

Valore dell'azienda ceduta e computo delle passività nell'imposta di registro

In caso di cessione di azienda, il panorama normativo è alquanto composito per quanto concerne la deducibilità delle passività inerenti da computarsi nella determinazione della base imponibile dell'imposta di registro. È ben vero che l'accollo di debiti entra nell'imponibile, mentre il computo delle passività è previsto solo in caso di rettifica del dichiarato; ma questo non autorizza la conclusione che il sistema sia incoerente, allegando che nell'un caso le poste si sommano e nell'altro invece si deducono. Il vero problema infatti non è di stabilire se le passività, inerenti ed iscritte, anche in assenza di rettifica, siano deducibili; ma se sia corretto ipotizzare, sotto il profilo civilistico, un accollo, magari soltanto implicito, quando emergono dall'atto o dalla contabilità.

di Giuliano Tabet

924

Reati tributari

Requisiti e linee guida per l'applicazione dei principi della sentenza "Taricco" nelle frodi IVA

La sentenza della Cassazione penale n. 44584/2016 si distingue per la concretezza con cui vengono chiariti i presupposti indicati dalla Corte di Giustizia UE, nella sentenza "Taricco", per la disapplicazione della disciplina sulla prescrizione, ossia la gravità della frode e l'ineffettività delle sanzioni previste in un numero considerevole di casi. La sentenza in commento, quali che siano le decisioni dei giudici comunitari, a seguito del rinvio pregiudiziale operato dalla Consulta, con ordinanza n. 24/2017, offre comunque importanti indicazioni operative necessarie per calare nella prassi i principi di diritto provenienti dalla Corte di Giustizia Europea.

di Filippo Fontana

928

Abuso del diritto

Abuso del diritto tributario e "normali logiche di mercato"

Ai sensi dell'art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente, la ratio per la quale il comportamento elusivo è vietato è data dal fatto che la disparità di carico tributario che consegue al vantaggio fiscale indebito confligge con l'interesse all'equo riparto del carico tributario e al mantenimento di condizioni di libera concorrenza nel mercato. La verifica della legittimità dell'operazione economica può avvenire attraverso l'applicazione del criterio del fine economico e secondo la giurisprudenza della Corte di Giustizia condivisa dalla Suprema Corte di cassazione configura abuso del diritto l'accertamento di un'influenza indebita sul mercato e di un prezzo non di mercato.

di Mario Miscali

940

Accertamento**L'obbligo di allegazione degli atti nelle motivazioni per relationem**

La Corte di cassazione, con sentenza n. 562/2017, ha confermato il principio dell'obbligo di allegazione degli atti richiamati per relationem in un atto impositivo, principio che rappresenta concreta attuazione del dettato costituzionale e la cui applicazione si estende a numerose fattispecie, tra le quali si segnalano, a titolo esemplificativo, i casi in cui l'avviso di accertamento sulle frodi carosello è basato su PVC redatto nei confronti di altra società, i casi in cui gli accertamenti sono fondati sulla ricostruzione presuntiva dei ricavi e le ipotesi di sostituzione d'imposta.

di Massimo Antonini e Maria Letizia Mariella

945**Garanzie di difesa della beneficiaria nell'ambito della scissione parziale**

La Suprema Corte, con la sentenza n. 23342/2016, ha affermato che, in caso di scissione parziale, intervenuta prima della notifica di pretesa relativa ad annualità precedenti l'operazione, l'atto di accertamento per i debiti tributari facenti capo alla scissa riferiti alle suddette annualità va notificato solo ad essa, mentre, stante la responsabilità solidale della beneficiaria, è sufficiente nei suoi confronti la sola notifica della cartella di pagamento, perché gli organi della società beneficiaria avrebbero ben potuto prendere cognizione dell'atto impositivo notificato alla scissa, nonché intervenire in giudizio, ai sensi dell'art. 173, comma 13, T.U.I.R. Nel contempo, la Corte di cassazione ha ribadito che la responsabilità solidale di ciascuna beneficiaria per i debiti fiscali della scissa è illimitata, a differenza di quanto previsto nella disciplina relativa ai debiti di natura civile. Entrambe le letture del dettato normativo, tuttavia, prestano il fianco a dubbi di legittimità costituzionale.

di Graziella Glendi

952**IVA****La non imponibilità IVA per le navi adibite alla navigazione in alto mare**

Con la risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 2/E/2017, sono stati forniti chiarimenti in merito alla concreta attuazione della verifica del requisito della navigazione in alto mare delle navi che possono usufruire del regime di non imponibilità IVA ex art. 8-bis, D.P.R. n. 633/1972, come modificato a seguito dell'avvio di una procedura di infrazione da parte della Commissione Europea. L'Agenzia, nel definire il parametro al superamento del quale l'utilizzo della nave avviene in alto mare, individua il criterio basato sul numero di viaggi in alto mare effettuati nel corso dell'anno solare precedente, fissando la percentuale minima di viaggi al 70%. Permangono, tuttavia, incertezze per gli operatori, che dovranno essere oggetto di un ulteriore intervento.

di Nicola Galleani d'Agliano

962

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. - Strada 1, Palazzo F6 - 20090 Milanofiori Assago (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

www.wolterskluwer.it

Strada 1 Palazzo F6

20090 Milanofiori Assago (MI), Italia

Realizzazione grafica

Ipsa

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 l'8 marzo 2017

Contributi redazionali

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

Ipsa Redazione Corriere Tributario

Tel. 02 82476.017 - Fax 02 82476.600

e-mail: 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:

Ipsa 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. Strada 1 Pal. F6 Milanofiori 20090 Assago (MI) Servizio Clienti: tel. 02 824761 - e-mail: servizioclienti.ipsoa@wki.it - www.servizioclienti.wki.it

L'abbonamento comprende il settimanale Pratica Fiscale e Professionale e il servizio online consultabile all'indirizzo www.edicolaprofessionale.com/corrieretributario

Italia Abbonamento annuale € 380,00

Estero 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 Assago Milanofiori Strada 1-Palazzo F6, 20090 Assago (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 - Centro Direzionale Milanofiori Strada 1-Palazzo F6, 20090 Assago (MI), o inviando un Fax al numero: 02.82476.403.

Il regime transitorio in sede di prima adozione delle nuove regole contabili

di Angelo Garcea (*)

Le innovazioni del D.L. n. 244/2016 (cd. decreto Milleproroghe) non si esauriscono nel c.d. **principio di derivazione rafforzata**, in base al quale trovano riconoscimento, ai fini IRES, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione del nuovo bilancio OIC. Altrettanto importanti sono altri aspetti applicativi della nuova disciplina che attengono alla riscrittura di alcune norme del T.U.I.R., all'IRAP e alla gestione del transito ai nuovi standard contabili OIC. In particolare, il **regime transitorio** delineato per la prima adozione dei nuovi OIC, pur richiamando i contenuti della disciplina prevista in caso di prima applicazione dei principi IAS/IFRS, se ne discosta nella parte in cui **non** prevede la possibilità di avvalersi di un regime di **riallineamento** delle divergenze tra **valori civili e fiscali**.

In un precedente intervento (1) di commento alle novità contenute nell'art. 13-bis del D.L. 30 dicembre 2016, n. 244 (2), abbiamo evidenziato, da un lato quanto sia stato ampio lo spettro della riforma dell'ordinamento contabile nazionale e, dell'altro lato, quale sia stata la filosofia di fondo seguita dal legislatore nel disciplinare le ricadute di tale riforma ai fini fiscali.

Proseguendo nella ricognizione che ci eravamo ripromessi di compiere, rimangono da affrontare altri aspetti di dettaglio in tema di IRES, l'impatto sull'IRAP e il regime transitorio da applicare in sede di prima adozione delle nuove regole contabili.

Interventi specifici sul T.U.I.R.

Ai fini IRES, la disciplina fiscale di coordinamento con il nuovo bilancio OIC fa perno sul principio di derivazione rafforzata e sul richiamo, in quanto compatibili, delle disposizioni contenute nei D.M. n. 48/2009 e 8 giugno

2011 che regolano la fiscalità dei soggetti IAS/IFRS. In termini generali, quindi, non si è ritenuto di procedere ad una revisione analitica di tutte le disposizioni del T.U.I.R. per adattarle ai nuovi *standard* contabili.

Ciononostante, sempre nell'ottica di disciplinare i riflessi fiscali delle novità contabili, l'art. 13-bis del D.L. n. 244/2016 ha ritenuto di intervenire "chirurgicamente" su alcune norme del T.U.I.R.

L'art. 108 del T.U.I.R. viene riscritto per tener conto del fatto che, non essendo più consentita la capitalizzazione delle spese di ricerca o di pubblicità, è venuto meno il presupposto per la deduzione di tali spese in quote costanti in cinque periodi di imposta (3). Nella nuova versione della norma si fa ora riferimento unicamente alle spese relative a più esercizi e, per quanto riguarda la ricerca, all'ammortamento dei beni immateriali che ne siano conseguiti. Con l'occasione, viene eliminata anche la previsione dell'art. 108, comma 3, ultimo periodo a mente del quale le spese non più capitalizza-

(*) *Dirigente Assonime area imposizione diretta, dottore commercialista, dottore di ricerca in "diritto tributario delle società" Università LUISS Guido Carli di Roma*

(1) Cfr. A. Garcea, "La disciplina fiscale di coordinamento con il bilancio redatto in base alle nuove regole contabili", in *Corr. Trib.*, n. 11/2017, pag. 819.

(2) Convertito, con modificazioni, dalla Legge 27 febbraio 2017, n. 19.

(3) In effetti, l'Agenzia delle entrate in passato ha precisato che le spese di ricerca capitalizzate potevano essere dedotte unicamente in caso di esito negativo dell'attività di ricerca e in un'unica soluzione. In quest'ottica, non era in pratica possibile avvalersi del regime di deduzione in più esercizi a partire dal sostenimento della spesa previsto dal comma 1 dell'art. 108 T.U.I.R. (cfr. la risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 95/E/2006).

Redditi d'impresa

bili per effetto dei principi IAS/IFRS - e che, invece, in caso di adozione del bilancio ITA GAAP, sarebbero state oggetto di capitalizzazione - dovevano dedursi in quote costanti nell'esercizio di sostenimento e nei quattro successivi. Questa disposizione è sempre stata fonte di incertezze applicative perché si basava su un dato non verificabile in modo obiettivo e, cioè, su cosa sarebbe accaduto in caso di applicazione di *standard* contabili diversi rispetto a quelli effettivamente adottati (4).

Anche l'art. 112 del T.U.I.R., relativo alla disciplina dei derivati, subisce un *restyling*. Dovendo fare riferimento, in base al D.Lgs. n. 139/2015, alle definizioni di strumenti finanziari derivati contenute nei principi IAS/IFRS (5), il legislatore cancella tanto la locuzione di "operazioni fuori bilancio" quanto l'elencazione prima contenuta dell'art. 112, comma 1, del T.U.I.R. Si apportano poi due ulteriori modifiche. Quanto ai derivati di natura speculativa, viene accordata diretta rilevanza ai componenti valutativi di bilancio eliminando la necessità, in caso di oscillazioni di segno negativo, di attenersi ai limiti previsti dall'art. 112, comma 3, del T.U.I.R. (6). Quanto ai derivati di copertura, si provvede a riscrivere la definizione di relazione di copertura dell'art. 112, comma 6, rinviando, in pratica, alle regole contenute nei principi contabili adottati dall'impresa. In questo modo si generalizza e si estende a tutte le imprese l'approccio che, in precedenza, richiamava la nozione contabile di relazione di copertura solo con riguardo ai soggetti *IAS adopter* (7).

L'art. 13-*bis*, comma 2, reca altresì una novità rivolta alla generalità delle imprese, sia *IAS* che *OIC adopter*. A partire dal 1° luglio 2016, su indicazione della BCE (Banca Centrale Europea) e della Banca d'Italia, il cambio dell'eu-

ro con le altre valute comunicato da queste istituzioni ha assunto un valore puramente informativo. Il mercato dei cambi si è perciò orientato ad adottare, nelle transazioni e nelle coperture, *fixing* forniti da agenzie internazionali indipendenti. In quest'ottica, con una modifica inserita nell'art. 110, comma 9, si prevede espressamente la possibilità di fare riferimento anche ai fini fiscali a tassi di cambio alternativi rispetto a quelli che vengono assunti ai fini della pubblicazione del cambio mensile da parte dell'Agenzia delle entrate - vale a dire, a tassi alternativi rispetto al cambio BCE - purché si tratti di una quotazione resa da organismi internazionali indipendenti e "sia resa disponibile attraverso fonti di informazione pubbliche e verificabili".

IRAP

La soppressione delle voci E20 ed E21 del conto economico, come già accennato, comporta la ricollocazione dei componenti reddituali di natura straordinaria, che - in linea di principio - erano esclusi dalla base imponibile IRAP delle società industriali, nell'ambito delle residue voci del conto economico e, dunque, il loro possibile inserimento tra le componenti del valore della produzione. Anche per l'imposta regionale era dubbio se la clausola di invarianza di gettito dell'art. 11, D.Lgs. n. 139/2015 implicasse o meno la necessità di sterilizzare l'impatto di questa ricollocazione. Evidentemente, una conclusione in senso affermativo avrebbe finito per stravolgere l'IRAP disattendendo la sua natura di tributo tradizionalmente caratterizzato dalla derivazione diretta dell'imponibile dal bilancio di esercizio.

Il D.L. n. 244/2016 risolve la questione confermando l'impostazione della "presa diretta" dal conto economico. In quest'ottica per la deter-

(4) L'abrogazione riguarda le spese sostenute a partire dal 2016.

(5) L'art. 2426, comma 2, del c.c. così come modificato dal D.Lgs. n. 139/2015, dispone che "ai fini della presente Sezione, per la definizione di 'strumento finanziario', di 'attività finanziaria' e 'passività finanziaria', di 'strumento finanziario derivato', di 'costo ammortizzato', di '*fair value*', di 'attività monetaria' e 'passività monetaria', 'parte correlata' e 'modello e tecnica di valutazione generalmente accettato' si fa riferimento ai principi contabili internazionali adottati dall'Unione Europea".

(6) Testualmente questa modifica è stata operata estendendo alle imprese *OIC* (diverse dalle microimprese) la deroga già prevista dall'art. 3-*bis* dell'art. 112 per i soggetti *IAS adopter*. L'esclusione delle microimprese, tuttavia, in questo caso ha una valenza assai circoscritta, dal momento che le società che rientrano in questa categoria non sono tenute ad iscrivere in bilancio i derivati.

(7) Per le società che redigono il bilancio in base alle disposizioni del Codice civile, i criteri che consentono di designare una relazione di copertura sono contenuti nell'OIC 32.

minazione della base imponibile IRAP delle società industriali si continuano ad assumere le voci del valore della produzione individuate dall'art. 5 del D.Lgs. n. 446/1997, ancorché vi possano confluire componenti che in precedenza erano esposte tra i costi/ricavi di natura straordinaria, con la sola eccezione delle "componenti ... di natura straordinaria" (plusvalenze/minusvalenze) "derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda" (art. 13-bis, comma 3).

La soluzione prescelta, che è certamente semplificatoria, si basa sull'assunto secondo cui l'assetto normativo previgente - salvo poche eccezioni - avrebbe già consentito di considerare come componenti del valore della produzione la generalità dei costi/ricavi iscritti nell'area straordinaria del conto economico in virtù della forza attrattiva del c.d. principio di correlazione, e cioè della previsione secondo cui "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, comma 4, D.Lgs. n. 446/1997). In effetti, in via interpretativa, l'Agenzia delle entrate ha ritenuto in passato che il principio in questione fosse idoneo a far concorrere alla base imponibile IRAP tanto i componenti sostitutivi (es. perdite o insussistenze) quanto i componenti compensativi (es. indennizzi) rispetto ai

LA NOVITÀ NORMATIVA

Base imponibile IRAP delle società industriali

Il D.L. n. 244/2016, confermando l'impostazione della "presa diretta" dal conto economico, stabilisce che, per la determinazione della base imponibile IRAP delle società industriali, si continuano ad assumere le voci del valore della produzione individuate dall'art. 5 del D.Lgs. n. 446/1997, ancorché vi possano confluire componenti che in precedenza erano esposte tra i costi/ricavi di natura straordinaria, con la sola eccezione delle componenti di natura straordinaria (plusvalenze/minusvalenze) derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda.

costi/ricavi che avessero trovato in precedenza collocazione nel valore della produzione (o che sarebbero stati altrimenti contabilizzati in quest'area) (8); come pure, sempre in via interpretativa, ha ritenuto che dovessero invece rimanere escluse - e, quindi, che fossero sottratte alla forza di attrazione del principio di correlazione - le plus/minusvalenze realizzate in sede di cessione d'azienda (9) (10).

Un tema da approfondire, semmai, è se, alla luce della novità legislativa, vi siano spazi residui per escludere altri componenti che in precedenza avrebbero trovato collocazione nell'area straordinaria, al di là di quelli che emergono in sede di trasferimento di azienda. Una fattispecie di questo tipo, probabilmente, è quella delle sopravvenienze attive che derivano dallo stralcio di debiti. In qualche precedente di prassi relativo a fattispecie di procedure concorsuali - sia pure non reso pubblico - si è osservato che i proventi in questione, scaturendo dall'incapacità finanziaria del debitore a far fronte alle proprie obbligazioni, dovevano considerarsi comunque estranei alla gestione caratteristica dell'impresa, nonché all'ambito di operatività del principio di correlazione. Questa conclusione sembrerebbe trovare conferma nel nuovo contesto normativo in considerazione del fatto che lo stralcio dei debiti dà luogo a proventi che, a seguito dell'abrogazione dell'area straordinaria, vanno classificati nell'area finanziaria del conto economico (11).

(8) Cfr. la risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 294/E/2007. Per una più articolata analisi del principio di correlazione IRAP, cfr. A. Garcea, "Il principio di correlazione IRAP e la perdita di beni strumentali", in *La gestione straordinaria delle imprese*, 2014, pag. 40 ss.

(9) Cfr. la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 27/E/2009. L'inciso "componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda" è astrattamente riferibile anche alle operazioni di conferimento di azienda, fusione e scissione. Tuttavia, i componenti reddi-

tuali che derivano da queste operazioni sono da sempre considerati irrilevanti ai fini del tributo regionale, trattandosi di operazioni fiscalmente neutrali (cfr. circolare n. 27/E/2009).

(10) Se questo è vero, e cioè, se la novella in commento già incorpora gli effetti del principio di correlazione, sarebbe forse stato logico abrogare la previsione che lo contempla.

(11) Il par. 92 dell'OIC 12 include nella voce C16d) Proventi (finanziari) diversi dai precedenti, tra l'altro, i "componenti positivi di reddito derivanti da ristrutturazioni del debito".

Redditi d'impresa

Sotto altro profilo, la medesima soluzione adottata per l'IRAP - e cioè quella della rilevanza dei costi/ricavi della gestione operativa, con la sola eccezione delle plus/minusvalenze da trasferimenti di azienda - è stata poi generalizzata con riferimento alle altre discipline che a vario titolo, prendono in considerazione le voci dello schema di conto economico di cui all'art. 2425 c.c. come avviene, ad esempio, ai fini della quantificazione del ROL da assumere ai fini della deduzione degli interessi passivi (art. 96 T.U.I.R.), per l'applicazione della disciplina delle società di comodo e degli studi di settore, e per la verifica della vitalità delle imprese ai fini del riporto delle perdite pregresse (artt. 84, 172 e 173 T.U.I.R.) (12).

Regime transitorio in sede di prima applicazione delle nuove regole contabili

Anche la disciplina fiscale relativa alla prima applicazione delle nuove regole contabili OIC è imperniata sul modello già sperimentato per i soggetti *IAS adopter*.

L'ipotesi di transito agli IAS/IFRS - è utile ricordarlo - è regolata in modo tale che le rettifiche operate in sede di *First Time Adoption* e che si risolvono nella cancellazione/ripristino di attività passività preesistenti siano tendenzialmente neutrali ai fini fiscali (art. 13 del D.L. n. 38/2005). Inoltre, il legislatore ha stabilito che le operazioni già iniziate in passato e non ancora esauritesi all'inizio del primo esercizio di applicazione degli IAS (c.d. operazioni pregresse) - per le quali il recepimento della nuova e diversa rappresentazione *IAS compliant* potrebbe dar luogo a fenomeni di tassazione anomala (doppia tassazione/deduzione o nessuna deduzione/tassazione) - debbano continuare ad essere assoggettate, tanto ai fini IRES che per l'IRAP, al regime fiscale originario fino al

loro esaurimento (art. 15 del D.L. n. 185/2008). In pratica, le nuove qualificazioni delle operazioni pregresse che non sono conciliabili con quelle assunte in passato vengono sterilizzate ai fini fiscali. Sempre nel caso di transito agli IAS, è infine previsto un apposito regime di riallineamento che consente di affrancare le divergenze tra valori civili e fiscali derivanti dall'applicazione delle due fondamentali regole di neutralità appena ricordate in modo da evitare di doverle gestire in doppio binario (art. 15, comma 3, del D.L. n. 185/2008 e D.M. 30 luglio 2009) (13).

Il D.L. n. 244/2016 ripropone sostanzialmente la logica della neutralità della prima applicazione dei nuovi principi OIC, agli effetti IRES e IRAP, sia per quanto attiene alla cancellazione/ripristino delle attività e passività già iscritte al termine dell'esercizio 2015, sia per quanto attiene alla sorte delle operazioni pregresse e ancora in corso a quella data.

Cancellazione/ripristino di attività e passività già iscritte al termine del 2015

Con riguardo al primo aspetto, ai sensi dell'art. 13-bis, comma 7, il ripristino di costi già transitati a conto economico e la cancellazione di quelli non più capitalizzabili sono fiscalmente irrilevanti, ferma restando, per i costi non più capitalizzabili, "la deducibilità sulla base dei criteri applicabili agli esercizi precedenti". La norma precisa altresì che, ai fini della deduzione, si assume l'imputazione effettuata a patrimonio netto sia ai fini IRES che ai fini IRAP per effetto dell'applicazione retroattiva dei nuovi principi contabili. Queste previsioni indurrebbero a ritenere che le spese di ricerca e di pubblicità iscritte al termine del 2015 e cancellate in sede di apertura del bilancio 2016 possano essere dedotte in continuità con il regime seguito in passato e, cioè, con le seguenti modalità (14): ai fini IRES, per le residue quo-

(12) Cfr. in questo senso l'art. 13-bis, comma 4. *In terminis* anche F. Bontempo - L. Miele, "Passaggi d'azienda 'neutrali'", in *Il Sole - 24 Ore* del 7 febbraio 2015, pag. 40, secondo cui il medesimo approccio dovrebbe essere seguito quando la norma fiscale si riferisce ai ricavi della gestione caratteristica, come nel caso delle spese di rappresentanza (art. 108, comma 2, del T.U.I.R.).

(13) Per un commento alla disciplina valevole per i soggetti

IAS/IFRS si veda la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 33/E/2009 e la circolare Assonime n. 39/2009.

(14) Per la verità, in considerazione di quanto ricordato in merito alle spese di ricerca capitalizzate - destinate a transitare a conto economico solo in caso di esito negativo della ricerca - la deduzione delle quote residue dovrebbe per lo più riguardare le sole spese di pubblicità.