

Ai gentili clienti
Loro sedi

Novità in materia di determinazione dell'IRES e dell'IRAP e proroga del termine di presentazione delle dichiarazioni

Gentile cliente, con la presente desideriamo informarla che, **l'art. 13-bis del D.L. n. 244/2016 ha esteso le modalità di determinazione del reddito** previste per i **soggetti che adottano i principi contabili internazionali IAS/IFRS** (c.d. principio di derivazione rafforzata) **anche alle imprese che redigono il bilancio sulla base dei nuovi principi contabili nazionali** redatti dall'Organismo italiano di contabilità (OIC), ad eccezione **delle micro-imprese di cui all'art. 2435-ter del codice civile**, le quali continueranno a determinare la base imponibile **in ossequio al tradizionale criterio del "doppio binario"**. Sono state apportate, inoltre, delle modifiche a talune disposizioni del D.P.R. n. 917/1986, così da coordinarle con le nuove disposizioni civilistiche. L'art. 13-bis del DL 244/2016 ha disposto, infine, la **proroga di 15 giorni del termine per la presentazione delle dichiarazioni dei redditi e IRAP a favore dei soli soggetti che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile.**

Premessa

Il DL 30.12.2016 n. 244 (c.d. "milleproroghe") è stato convertito nella L. 27.2.2017 n. 19, prevedendo numerose novità rispetto al testo originario. **Tra le novità inserite in sede di conversione**, vi è l'art. 13-bis, con il quale:

- sono state **stabilite le norme di coordinamento della disciplina fiscale, IRES e IRAP**, con le disposizioni **in materia di bilancio introdotte dal DLgs. 18.8.2015 n. 139** (c.d. "decreto

bilanci”), che si applicano ai bilanci relativi agli esercizi finanziari aventi inizio a partire dall’1.1.2016 (2016, per i soggetti con esercizio sociale coincidente con l’anno solare);

→ è stata conseguentemente prevista una **proroga del termine per la presentazione delle dichiarazioni relative al periodo d’imposta 2016** (soggetti “solari”).

Coordinamento della disciplina ires e irap con le novità in materia di bilancio

L’art. 13-bis del DL 30.12.2016 n. 244, conv. L. 27.2.2017 n. 19, ha dettato **le norme di coordinamento della disciplina fiscale, IRES e IRAP**, con le disposizioni in materia di bilancio introdotte dal DLgs. 139/2015 (c.d. “decreto bilanci”), che si applicano **ai bilanci relativi agli esercizi finanziari aventi inizio a partire dall’1.1.2016** (2016, per i soggetti con esercizio sociale coincidente con l’anno solare).

Estensione del principio di derivazione rafforzata

È stato, in primo luogo, **modificato l’art. 83 co. 1 del TUIR, estendendo il c.d. “principio di derivazione rafforzata”** (che trova applicazione con riferimento ai soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali IAS/IFRS già a decorrere dal periodo 2008 per i soggetti “solari”) **anche ai soggetti, diversi dalle micro imprese** di cui all’art. 2435-ter c.c., **che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile.**

OSSERVA

Per effetto del principio di derivazione rafforzata, valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli del TUIR, *“i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili”*. In sostanza, ai fini della determinazione del reddito imponibile, **gli elementi reddituali e patrimoniali assumono rilevanza in base alle risultanze contabili.**

Conseguentemente, **devono intendersi non applicabili a tali soggetti le regole di competenza fiscale di cui all’art. 109 co. 1 e 2 del TUIR**, che, nell’assunzione dei costi e dei ricavi, pongono prevalentemente riferimento alle condizioni di certezza e oggettiva determinabilità dei componenti reddituali e alle risultanze giuridico-formali (risultanze negoziali e acquisizione/passaggio della proprietà o di altri diritti reali sui beni). Ne consegue che, per i soggetti in relazione ai quali trova applicazione il principio di derivazione rafforzata, ai fini fiscali **l’imputazione temporale dei componenti di reddito avviene** – salvo specifiche deroghe espressamente previste dal TUIR – **in perfetta aderenza alle risultanze del Conto economico.**

OSSERVA

Il superamento di tali disposizioni risulta necessario, in quanto **i principi contabili (IAS o OIC) fanno anch'essi riferimento a criteri di certezza e determinabilità**, specificandone in vario modo il contenuto, sicché la sovrapposizione applicativa della norma fiscale avrebbe potuto generare incertezza.

Il principio di derivazione rafforzata riduce, quindi, le **discordanze tra utile di bilancio e reddito d'impresa**, evitando **la gestione di un doppio binario civilistico-fiscale e semplificando le modalità di determinazione del reddito imponibile**.

Micro imprese

Il principio di derivazione rafforzata non trova applicazione per i soggetti che redigono il bilancio in base alle disposizioni del codice civile e **che rientrano nella definizione di "micro impresa"**.

OSSERVA

Sono considerate "micro imprese" le società non quotate che nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non superano due dei seguenti limiti:

- totale **dell'attivo dello Stato patrimoniale**: 175.000,00 euro;
- ricavi delle **vendite e delle prestazioni**: 350.000,00 euro;
- **dipendenti occupati in media durante l'esercizio**: 5 unità.

Con riferimento alle micro imprese, ai fini dell'individuazione dell'esercizio di competenza fiscale **occorre applicare le disposizioni contenute nell'art. 109 co. 1 e 2 del TUIR**.

Limitazioni al principio di derivazione rafforzata

In riferimento ai soggetti che applicano **il principio di derivazione rafforzata valgono**, in quanto estranee alla nozione di qualificazione, imputazione temporale e classificazione, **le disposizioni che prevedono**:

- **limiti quantitativi alla deduzione di componenti negativi o la loro esclusione dalla formazione del reddito imponibile** (es. ammortamenti, valutazioni e accantonamenti) o la ripartizione in più periodi d'imposta;

- **l'esenzione o l'esclusione**, parziale o totale, **dalla formazione del reddito imponibile di componenti positivi o la ripartizione in più periodi d'imposta** (es. imposizione ripartita pro quota di talune plusvalenze);
- la **rilevanza di componenti positivi o negativi nell'esercizio della loro percezione o del loro pagamento, cioè secondo il principio di cassa anziché per competenza** (es. interessi di mora, compensi degli amministratori, dividendi, ecc.).

OSSERVA

In tali fattispecie, indipendentemente dalla rappresentazione di bilancio, **le regole fiscali prevalgono sulle valutazioni di bilancio** e generano delle divergenze di trattamento **con conseguente doppio binario fra valori civili e fiscali**.

Altre modifiche al TUIR

Oltre a quanto evidenziato, **sono stati modificati singoli articoli del TUIR**, per coordinarli con le nuove disposizioni civilistiche, ed in particolare:

- l'art. 96 con riferimento alla **determinazione del ROL**;
- l'art. 108 relativamente alla **deduzione delle spese relative a più esercizi**;
- l'art. 109 co. 4 relativamente alle **imputazioni reddituali a patrimonio netto**;
- l'art. 110 in tema di **tassi di cambio utilizzabili per la conversione delle poste in valuta**;
- l'art. 112 in materia di **strumenti finanziari derivati**.

Modifiche alla disciplina IRAP

È stata modificata la **disciplina IRAP in conseguenza dell'eliminazione**, ad opera del DLgs. 139/2015, **delle voci di ricavo e costo relative alla sezione straordinaria del Conto economico**.

Proventi e oneri da trasferimento d'azienda

Le plusvalenze, le minusvalenze e gli altri proventi e oneri di natura straordinaria, **derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda, continuano a essere irrilevanti ai fini IRAP anche se classificati**, nei bilanci relativi all'esercizio 2016 e nei successivi, **nell'area ordinaria del Conto economico** (voci A.5 e B.14) per effetto dell'eliminazione delle voci E.20 ed E.21.

Altri proventi e oneri straordinari

La modifica legislativa non interviene sui proventi e sugli oneri di entità o incidenza eccezionali non afferenti a trasferimenti d'azienda (es. perdite di beni conseguenti a calamità

naturali, furti o incendi e relativi risarcimenti assicurativi). Pertanto, tali componenti reddituali **concorrono alla formazione della base imponibile IRAP**, come, peraltro, avveniva **già in passato laddove fossero correlati a proventi od oneri imponibili o deducibili**.

Decorrenza e regime transitorio

Le nuove modalità di determinazione del reddito d'impresa introdotte dal DL 244/2016 convertito **esplicano efficacia con riguardo ai componenti reddituali e patrimoniali** rilevati in bilancio **a decorrere dall'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2015** (2016, per i soggetti "solari").

OSSERVA

Continuano, tuttavia, ad essere assoggettati alla disciplina fiscale previgente gli effetti reddituali e patrimoniali sul bilancio di tale esercizio (2016) e di quelli successivi delle operazioni (già avviate e che si protraggono per i periodi d'imposta successivi alla prima adozione delle nuove regole contabili) **che risultino diversamente qualificate**, classificate, valutate e imputate temporalmente ai fini fiscali **rispetto alle qualificazioni, classificazioni, valutazioni e imputazioni temporali risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31.12.2015**.

Viene, inoltre, stabilito che **nel primo esercizio di applicazione dei principi contabili nazionali aggiornati** ai sensi del DLgs. 139/2015:

- l'imputazione di componenti a patrimonio netto **è assimilata all'imputazione a Conto economico, garantendo il principio di previa imputazione;**
- **le rettifiche dell'attivo patrimoniale e l'eliminazione di passività e fondi di accantonamento già dedotti derivanti dalla prima adozione dei nuovi OIC non rilevano ai fini della determinazione del reddito.**

La **disciplina transitoria prevista ai fini IRES si applica**, ove compatibile, **anche in ambito IRAP**.

OSSERVA

Pertanto, ad esempio, **anche ai fini del tributo regionale**, restano assoggettati alla disciplina vigente fino al 2015 **gli effetti reddituali e patrimoniali delle operazioni avviate in tale anno o in anni precedenti e che si protraggono nel 2016** ed, eventualmente, in periodi d'imposta successivi.

Viene, inoltre, stabilito che i componenti imputati direttamente a patrimonio netto in sede di prima applicazione delle nuove regole 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.**

Proroga del termine per la presentazione delle dichiarazioni dei redditi e IRAP

L'art. 13-bis co. 1 del DL 30.12.2016 n. 244, conv. L. 27.2.2017 n. 19, ha previsto **la proroga di 15 giorni del termine per la presentazione delle dichiarazioni dei redditi e IRAP** relative al periodo d'imposta nel quale vanno dichiarati i componenti reddituali e patrimoniali rilevati in bilancio **a decorrere dall'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2015** (2016, per i soggetti "solari"), al fine di agevolare la prima applicazione delle novità in materia di bilancio e delle disposizioni di coordinamento contenute nello stesso decreto.

Ambito applicativo

La proroga trova applicazione esclusivamente in riferimento ai soggetti, diversi dalle micro imprese di cui all'art. 2435-ter c.c., **che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile.**

OSSERVA

Rimangono quindi esclusi dalla proroga:

- le **micro imprese**;
- i **soggetti che adottano i principi contabili internazionali IAS/IFRS**;
- i **soggetti in contabilità semplificata**.

Termini di presentazione delle dichiarazioni per i soggetti CHE NON BENEFICIANO della proroga

Per i soggetti "solari" **che non rientrano nella proroga disposta dal DL 244/2016 convertito, le dichiarazioni dei redditi e IRAP relative al 2016** (modelli REDDITI 2017 e IRAP 2017) **devono quindi essere presentate entro il 2.10.2017** (in quanto il 30.9.2017 cade di sabato).

OSSERVA

Per i soggetti "non solari", il **termine di presentazione delle dichiarazioni dei redditi e IRAP è invece stabilito entro l'ultimo giorno del nono mese successivo** alla chiusura del periodo d'imposta

Termini di presentazione delle dichiarazioni per i soggetti CHE BENEFICIANO della proroga

Per i soggetti "solari" che invece **rientrano nella proroga disposta dal DL 244/2016** convertito, il **termine per presentare le dichiarazioni dei redditi e IRAP relative al 2016** (modelli REDDITI 2017 e IRAP 2017) **beneficia di un differimento di 15 giorni.**

Il dubbio



Al riguardo, non appare però chiaro **se il differimento di 15 giorni debba essere calcolato a decorrere:**

- dal **termine "ordinario" del 30.9.2017;**
- oppure dal **termine "effettivo" del 2.10.2017**, in quanto il 30.9.2017 cade di sabato.

Applicando la prima impostazione (calcolo dal 30.9.2017), **la proroga di 15 giorni scade il 15.10.2017**; essendo però una domenica, il **termine di presentazione slitta automaticamente a lunedì 16.10.2017**. In base alla seconda impostazione (calcolo dal 2.10.2017), **la proroga di 15 giorni scade invece martedì 17.10.2017**. In attesa di eventuali chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate, **la prima impostazione è chiaramente più prudentiale.**

OSSERVA

Per i soggetti "non solari", **la proroga di 15 giorni disposta dal DL 244/2016 convertito si applica alla presentazione delle dichiarazioni dei redditi e IRAP** relative al primo periodo d'imposta di applicazione delle novità in materia di bilancio e di determinazione delle imposte. Il termine di presentazione delle relative dichiarazioni, stabilito entro l'ultimo giorno del nono mese successivo alla chiusura del suddetto periodo d'imposta, **è quindi prorogato di 15 giorni.**

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento e approfondimento di Vostro interesse.

Cordiali saluti

DOTTORESSA ANNA FAVERO