

Le questioni aperte sul raccordo fisco-bilanci	
	a cura di Luca Gaiani
1 CREDITI E DEBITI COMMERCIALI E INTERESSI	La valutazione dei crediti e dei debiti commerciali con il criterio del costo ammortizzato può comportare in taluni casi la necessità di scorporare dal ricavo o dal costo sottostante la componente finanziaria: minori ricavi che generano interessi attivi e minori costi che generano interessi passivi. Per questi proventi ed oneri finanziari deve essere chiarito il trattamento ai fini Ires (articolo 96 Tuir) e ai fini Irap (voce di conto economico non rilevante)
2 CREDITI E DEBITI FINANZIARI E INTERESSE EFFETTIVO	Nel caso di crediti e debiti finanziari per i quali è previsto un tasso diverso da quello di mercato (es.: inferiore), il criterio del costo non ammortizzato con attualizzazione richiede in sede di prima iscrizione di rilevare un onere finanziario (crediti) o un provento finanziario (debiti) e successivamente contabilizzare gli interessi attivi o passivi al tasso di mercato. È da chiarire la rilevanza ai fini Ires (articolo 96) di tali proventi e oneri finanziari
3 FINANZIAMENTI INFRUTTIFERI INTERCOMPANY	Nel caso di finanziamenti concessi o ricevuti a/da società controllate a tasso zero (o a tassi sensibilmente inferiori a quelli di mercato), al fine di rafforzare la partecipata, la differenza tra il valore del credito o debito attualizzato al tasso di mercato e il valore al costo ammortizzato iniziale (senza attualizzazione) va iscritta: (i) in aumento della partecipazione (società creditrice); (ii) a patrimonio netto (società debitrice). Da chiarire l'impatto di queste scritture su: (i) costo fiscale della partecipazione e (ii) calcolo della base Ace
4 COSTI DI TRANSAZIONE SU FINANZIAMENTI	I costi di transazione relativi ad un finanziamento (spese istruttoria, perizie sul valore dell'immobile ipotecato, imposta sostitutiva, e altri oneri accessori) sono inclusi negli interessi effettivi (integrando quelli nominali) ed iscritti nella medesima voce di conto economico per la durata del prestito. Fino al 2015, questi costi erano contabilizzati tra gli oneri pluriennali ed ammortizzati. Da chiarire la rilevanza di queste spese per servizi, che si iscrivono invece come oneri finanziari, ai fini Ires (articolo 96) e Irap (voce di conto economico non rilevante)
5 ABOLIZIONE DELL'AREA STRAORDINARIA: IRAP	L'abolizione delle voci E20 ed E21 del conto economico comporta la rilevazione dei proventi e degli oneri estranei alla attività ordinaria (ex straordinari) nelle corrispondenti voci del valore e dei costi della produzione, il che ne fa assumere automatica rilevanza ai fini Irap (articolo 5 del Dlgs 446/1997). Diverrebbero così tassabili o deducibili, senza alcuna modifica normativa fiscale ma solo per una differente classificazione contabile, componenti reddituali in precedenza esclusi (ad esempio plus e minusvalenze da cessione di azienda)
6 ABOLIZIONE DELL'AREA STRAORDINARIA: ROL	L'abolizione della parte straordinaria del conto economico interferisce sul calcolo del limite di deducibilità degli interessi passivi (articolo 96 Tuir). Senza una apparente motivazione logica o finalità fiscale, il Rol (e così la deducibilità degli oneri finanziari) verrebbe incrementato o ridotto da proventi o costi del tutto estranei alla ordinaria attività. Si pensi ad una minusvalenza da evento naturale (terremoto) che potrebbe illogicamente azzerare la deduzione degli interessi passivi dell'impresa danneggiata
7 ABOLIZIONE DELL'AREA STRAORDINARIA: SOCIETA' DI COMODO	L'eliminazione della voce E20 (proventi straordinari) impatta anche sul test di vitalità previsto dalla disciplina delle società non operative. Proventi in precedenza esclusi in quanto "straordinari" (articolo 30 della legge 724/1994), diventerebbero ora rilevanti (voce A5) migliorando – senza che ciò sia il frutto di una precisa scelta del legislatore fiscale – la posizione della società di comodo, che potrebbe così uscire dalla stretta prevista dalla norma
8	Un'ulteriore conseguenza non prevista derivante dalla eliminazione della voce E20 (proventi straordinari) e della riformulazione (Oic 12) della distinzione tra attività caratteristica e accessoria, potrebbe aversi per il test di vitalità per il riporto di

ABOLIZIONE DELL'AREA STRAORDINARIA: PLAFOND DELLE SPESE DI RAPPRESENTANZA	perdite, interessi e Ace in sede di fusione e di scissione (artt. 172 e 173 Tuir) e per il calcolo del plafond di deducibilità delle spese di rappresentanza (articolo 108 Tuir). Entrambe le disposizioni fanno riferimento ai ricavi e proventi della gestione caratteristica, sicché va chiarito se la voce A5 (che accoglie anche proventi ex straordinari) continuerà ad avere integrale rilevanza per i conteggi (risoluzione 143/E/2008)
9 CORREZIONE DI ERRORI CONTABILI A PATRIMONIO NETTO	La correzione di errori contabili rilevanti, che in precedenza comportava la rilevazione di un provento od onere straordinario, deve essere imputata direttamente a patrimonio netto correggendo il saldo di apertura dell'esercizio in cui si scopre l'errore (Oic 29). Per il caso di oneri non iscritti nell'anno di competenza, occorre stabilire se il mancato transito a conto economico legittimi tuttora la deduzione con integrativa a favore (l'articolo 109 comma 4 Tuir consente la deduzione dei costi imputati a patrimonio solo per le imprese las adopter)
10 STORNO SPESE DI PUBBLICITA' CAPITALIZZATE	Un problema si pone anche per la deducibilità dei costi di pubblicità e di ricerca capitalizzati in precedenti esercizi, e non riclassificabili tra le spese di impianto, per i quali è richiesta la eliminazione dall'attivo dello stato patrimoniale (Oic 24) e l'imputazione (Oic 29) a riduzione del saldo di apertura del patrimonio netto. Ci si chiede se l'importo di tali oneri, che non è transitato da conto economico possa e in che termini essere dedotto dal reddito di impresa.