

DIRETTIVA 34/UE/2013: Le novità sui bilanci 2016 introdotte dalla nuova Direttiva Contabile

Le principali novità introdotte dal D.Lgs. 139/2015, le regole di transizione con i nuovi OIC e riflessi fiscali

Bologna 30 gennaio 2017

Dott. Livio Mezzetti

Dott. Matteo Tamburini

Dott. Maurizio Nastri

La Direttiva 2013/34/UE

Giugno 2013

Publicazione della Direttiva 2013/34/EU in materia di bilanci d'esercizio e bilanci consolidati che abroga le precedenti Direttive 78/660/CEE e 83/349/Cee ("IV Direttiva" e "VII Direttiva").

Obbligo di recepimento per gli stati membri entro il 20 luglio 2015 ed applicazione dai bilanci 2016

Decreto Legislativo 18 agosto 2015, n. 139

Integra e modifica il Codice Civile e il D.Lgs. 127/91 in materia di bilancio d'esercizio e consolidato. Apporta modifiche ad altri provvedimenti legislativi per adeguarli alle previsioni della **Direttiva 34** o per esigenze di coordinamento: D.Lgs.39/2010 (Revisione Legale)

Processo di aggiornamento degli OIC (2016)

“Il comma 3 dell'art. 12 (Disposizioni Transitorie) dispone che:

l'Organismo Italiano di Contabilità, aggiorni i principi contabili nazionali sulla base delle disposizioni contenute nel decreto”.

Processo di aggiornamento degli OIC

Nell'ambito del progetto di aggiornamento dei principi contabili nazionali, avviato a seguito delle disposizioni contenute nel decreto legislativo 139/2015 di recepimento della direttiva 34/2013/UE, la fondazione OIC ha aggiornato i seguenti OIC -pubblicati il 22 dicembre 2016:

Oic 12 - composizione e schemi del bilancio di 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, 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; **Oic 32** - strumenti finanziari derivati; **Oic 9** - Svalutazioni per perdite durevoli di valore.

OIC non rivisti

principio contabile 11 - bilancio d'esercizio, finalità e postulati; principio contabile 30 - bilanci intermedi; Oic 8 -Le quote di emissione di gas ad effetto serra; Oic 7 -I certificati verdi; Oic 6 -Ristrutturazione del debito e informativa di bilancio; Oic 5 -Bilanci di liquidazione; Oic 4 -Fusione e scissione; Oic 2 -Patrimoni e finanziamenti destinati ad uno specifico affare.

PRINCIPI GENERALI

Principio della rilevanza

Art 2423 comma 4 cc

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, c. 4 -Redazione del bilancio]

Il principio di prevalenza della sostanza sulla forma

«Nella redazione del bilancio devono essere osservati i seguenti principi:

1) la valutazione delle voci deve essere fatta secondo prudenza e nella prospettiva della continuazione dell'attività.

1bis) la rilevazione e la presentazione delle voci è effettuata tenendo conto della sostanza dell'operazione o del contratto.» [Art. 2423 bis]

Anche in ambito principi IAS/IFRS si sta tornando alla «sostanza», infatti si è rivisto completamente il principio relativo al Leasing . E per questo motivo non si è cambiato il trattamento del leasing nei principi italiani.

Per tale motivo non è stato aggiornato ancora OIC 11: con la pubblicazione dei nuovi principi, la fondazione ha precisato che «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.

RIFLESSI FISCALI

Premessa

- Lacuna normativa
 - ✓ D.Lgs. n. 139/2015: nessuna norma nonostante impatti significativi sulla normativa di bilancio.
 - ✓ Legge di Bilancio 2017: emendamento 86.07 al d.d.l. non approvato.

- Clausola di invarianza finanziaria ex art. 11 D.Lgs. n. 139/2015: «*Dall'attuazione del presente decreto non devono derivare nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica*».
 - ✓ Irrilevanza delle novità ai fini della determinazione delle basi imponibili (imposte sui redditi e IRAP)?
 - ✓ Doppio binario tra valori contabili e fiscali?
 - ❖ In sede di prima applicazione?
 - ❖ A regime?

- Soggetti «IAS adopter» vs. soggetti «ITA gaap».
 - ✓ Principio di «derivazione rafforzata» ex art. 83 TUIR?
 - ✓ Applicazione dei principi contabili internazionali (Agenzia delle entrate, circolare n. 7/2011).

Criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio

Art. 83 TUIR

Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli del TUIR, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti da tali principi contabili.

- ✓ Principio di «derivazione rafforzata» in forza del quale ai fini fiscali assume rilievo la rappresentazione contabile fondata sul principio di prevalenza della sostanza sulla forma (come declinato nei principi contabili).

Novità

- Estensione ai soggetti che redigono il bilancio in base alle disposizioni del codice civile?
- Estensione a tutti i soggetti che redigono il bilancio in base alle disposizioni del codice civile o con esclusioni (es. micro imprese ex art. 2435-ter c.c.)?
- Applicazione, in quanto compatibili con le regole di redazione del bilancio previste dal codice civile, delle disposizioni di attuazione e coordinamento emanate per i soggetti IAS adopter (D.M. n. 48/2009 e D.M. 8/6/2011)?
 - ✓ Es. valutazione di crediti, debiti e titoli al costo ammortizzato.

PRINCIPALI NOVITA' NEI PROSPETTI E NELLA NOTA ILLUSTRATIVA AL BILANCIO

1. Eliminazione Degli Oneri E Proventi Straordinari

La maggiore innovazione è costituita dalla scomparsa della sezione E del conto economico, in cui attualmente trovavano rilevanza i proventi e gli oneri straordinari, che ha sempre creato, nel passato, materia di discussione.

Concetto di straordinario nella IV Direttiva: proventi ed oneri non derivanti dalle attività ordinarie della società. Relazione Ministeriale al D. Lgs. 127/91: "l'aggettivo straordinario, riferito a proventi ed oneri, non allude all'eccezionalità o anormalità dell'evento, bensì all'estraneità, della fonte del provento o dell'onere, alla attività ordinaria.

2. Obbligo Del Rendiconto Finanziario

OIC 12 specifica che il prospetto di rendiconto finanziario deve essere redatto secondo le indicazioni contenute nell'OIC 10, e ad esso rimanda per il contenuto

L'art. 2425-ter c.c. stabilisce l'obbligo e indica gli obiettivi che questo deve prefiggersi:

- ➔ Ammontare e composizione delle disponibilità liquide, all'inizio e alla fine dell'esercizio,
- ➔ Flussi finanziari derivanti dall'attività operativa, da quella di investimento, di finanziamento e separatamente le operazioni con i soci.

3. Abrogazione Conti D'ordine

Eliminati i conti d'ordine in calce allo stato patrimoniale.

Conti d'ordine

L'entità deve riportare nella nota integrativa:

- l'importo complessivo degli impegni;
- l'importo delle garanzie e delle passività potenziali non risultanti dallo stato patrimoniale, con indicazione della natura delle garanzie reali prestate;
- gli impegni esistenti in materia di trattamento di quiescenza e simili;
- gli impegni assunti nei confronti di imprese controllate, collegate, nonché controllanti e imprese sottoposte al controllo di queste ultime.

[Art. 2427, c. 1, n. 9)]

Permane obbligo per le micro imprese

4. Collegamento alla Nota Integrativa

- Le informazioni vanno indicate seguendo l'ordine con cui sono indicate nei prospetti del bilancio;
- E secondo l'ordine dei prospetti nel fascicolo di bilancio;
- Le informazioni vanno fornite in paragrafi e sotto paragrafi, distinguendo quelle relative ai vari prospetti, numerando i paragrafi ed includendo negli stessi accanto alle voci oggetto di commento in nota integrativa, il riferimento al numero del paragrafo stesso.

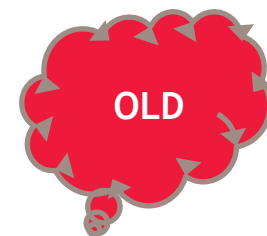
5. Eventi Successivi

Dalla relazione [sulla gestione] devono in ogni caso risultare:

[...]

5) i fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio

[Art. 2428, c. 3, n. 5)]



Eventi successivi

La nota integrativa deve indicare la **natura e l'effetto patrimoniale, finanziario ed economico** dei fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio

[Art. 2427, c.1, n. 22-quater)].



OIC 12

COMPOSIZIONE E SCHEMI DEL BILANCIO DI ESERCIZIO

Nuove Voci Relative A Società Sottoposte Al Comune Controllo

ATTIVO

B. Immobilizzazioni

B.III.1d): Partecipazioni in imprese sottoposte al controllo delle controllanti

B.III.2d): Crediti verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti

C. Attivo circolante

C.II.5): Crediti verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti

C.III.3-bis): Partecipazioni in imprese sottoposte al controllo delle controllante

PASSIVO

D. Debiti

D.11-bis): Debiti verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti

CONTO ECONOMICO

C. Proventi e oneri finanziari

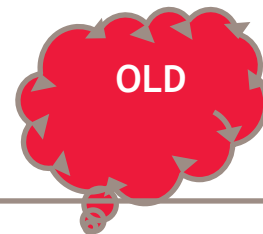
C.15) Proventi da partecipazioni, con separata indicazione [...] di quelli relativi a controllanti e a imprese sottoposte al controllo di queste ultime

C.16.a) Altri proventi finanziari da crediti iscritti nelle immobilizzazioni, con separata indicazione di quelli [...] da controllanti e da imprese sottoposte al controllo di queste ultime

C.16.d) Proventi diversi dai precedenti, con separata indicazione di quelli [...] da controllanti e da imprese sottoposte al controllo di queste ultime

Azioni Proprie

Una **riserva indisponibile** pari all'importo delle azioni proprie iscritto all'attivo del bilancio deve essere costituita e mantenuta finché le azioni non siano trasferite o annullate [art. 2357-ter, c.3].



L'acquisto di azioni proprie comporta una **riduzione del patrimonio netto** di eguale importo, tramite l'iscrizione nel passivo del bilancio di una specifica voce, con segno negativo [Art. 2357-ter, c. 3].

Nello Stato Patrimoniale è stata quindi aggiunta una nuova voce tra le riserve del patrimonio netto:

[...] X -Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio [Art. 2424, c. 1].



OIC 12: le tre attività

L'attività caratteristica identifica i componenti positivi di reddito generati da operazioni che si manifestano in via continuativa e nel settore rilevante per lo svolgimento della gestione, e che identificano e qualificano la parte peculiare e distintiva dell'attività economica svolta dalla società, per la quale la stessa è finalizzata.

Se la gestione caratteristica è costituita da più categorie di attività, in nota integrativa è fornita adeguata informativa sulle differenti categorie.

L'attività accessoria è costituita da operazioni che generano componenti positivi di reddito che non rientrano nell'attività caratteristica e finanziaria.

L'attività finanziaria è costituita da operazioni che generano: proventi e oneri; plusvalenze e minusvalenze da cessione; svalutazioni e ripristini di valore tutti relativi a titoli, partecipazioni, conti bancari, crediti iscritti nelle immobilizzazioni e finanziamenti di qualsiasi natura attivi e passivi; utili e perdite su cambi; e variazioni positive e negative del *fair value* degli strumenti finanziari derivati attivi e passivi secondo quanto disciplinato dai paragrafi 31-33 dell'OIC 32 «*Strumenti finanziari derivati*».

OIC 12: altri ricavi e proventi

La voce comprende tutti i componenti positivi di reddito non finanziari, riguardanti l'attività accessoria.

- a) *Proventi derivanti dalle attività accessorie (ad esempio, immobiliare ed agricola nel caso di un'impresa industriale), al netto anche delle relative rettifiche;*
- b) *Plusvalenze di natura non finanziaria;*
- c) *Ripristini di valore;*
- d) *Sopravvenienze e insussistenze attive;*
- e) *Ricavi e proventi diversi, di natura non finanziaria;*
- f) *Contributi in conto esercizio.*

La voce A5 comprende anche i maggiori importi incassati sui crediti iscritti nell'attivo circolante, i proventi derivanti dalla prescrizione dei debiti e la quota, di competenza dell'esercizio in corso, dei contributi pubblici commisurati al costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali, che vengono differiti attraverso l'iscrizione di un risconto passivo, e la **differenza delle imposte indirette** pagate in eccesso rispetto ai fondi accantonati, nell'esercizio di definizione del contenzioso o dell'accertamento.

OIC 12: B.14 oneri diversi di gestione

In questa voce residuale si iscrivono tutti i costi non iscrivibili per natura nella altre voci della classe B, quali a titolo esemplificativo:

- a) **Minusvalenze di natura non finanziaria**, derivanti da alienazione cespiti, espropri o nazionalizzazioni di beni; operazioni sociali straordinaria; operazioni di riconversione produttiva, ristrutturazioni o ridimensionamento produttivo.
- b) **Sopravvenienze e insussistenze passive**, che possono includere rettifiche in aumento di costi per aggiornamento di stime; perdite su crediti per la parte eccedente l'importo di credito già svalutato.
- c) **Imposte indirette, tasse e contributi**, accoglie nell'esercizio di definizione del contenzioso o dell'accertamento, la differenza rispetto all'accantonamento nel fondo imposte o all'importo già pagato rispetto all'ammontare dovuto.

OIC 12: ricavi o costi «eccezionali»

l'indicazione nella nota integrativa de “**l'importo e la natura dei singoli elementi di ricavo o di costo di entità o incidenza eccezionali**” è richiesta dall'art.2427,c.1, numero 13)

L'obiettivo di tale informativa è quello di consentire al lettore del bilancio di apprezzare il risultato economico privo di elementi che, per l'eccezionalità della loro entità o della loro incidenza sul risultato d'esercizio, non sono ripetibili nel tempo.

Alcuni **esempi di elementi** di ricavo o di costo che potrebbero presentare le caratteristiche dell'informazione richiesta dal n° 13, comma 1, dell'art 2427, sono i seguenti:

- picchi non ripetibili nelle vendite o negli acquisti;
- cessioni di attività immobilizzate;
- ristrutturazioni aziendali;
- operazioni straordinarie (cessioni, conferimenti di aziende o di rami d'azienda, ecc.).

OIC 12 disposizioni di prima applicazione

Gli effetti derivanti dall'applicazione delle modifiche in tema di riclassificazione degli oneri e proventi straordinari sono **applicati retroattivamente ai soli fini riclassificatori**.

RIFLESSI FISCALI

Deducibilità degli interessi passivi - Definizione di ROL

Art. 96, comma 2, TUIR

Risultato operativo lordo della gestione caratteristica: differenza tra:

- valore della produzione (lett. A del conto economico);
- costi della produzione (lett. B del conto economico),

con esclusione:

- delle voci di cui al n. 10), lett. a) e b), del conto economico;
- dei canoni di locazione finanziaria di beni strumentali.

Novità

- (Ir)rilevanza dei componenti di natura straordinaria?
- Irrilevanza solo di taluni componenti di natura straordinaria (es. quelli derivanti da trasferimenti d'azienda)?

Società di capitali - Base imponibile IRAP ex art. 5 D.Lgs. n. 446/1997

Art. 5, comma 1, D.Lgs. n. 446/1997

Base imponibile: differenza tra:

- valore della produzione (lett. A del conto economico);
- costi della produzione (lett. B del conto economico),

con esclusione delle seguenti voci del conto economico:

- n. 9);
- n. 10), lett. c) e d);
- n. 12);
- n. 13).

Novità

- (Ir)rilevanza dei componenti di natura straordinaria? Ricordiamo il già esistente «principio di correlazione» c. 4 art. 5
- Irrilevanza solo di taluni componenti di natura straordinaria (es. quelli derivanti da trasferimenti d'azienda)?
- (Ir)rilevanza dei costi di transazione (che prima delle novità costituivano oneri pluriennali)?
- (Ir)rilevanza degli interessi «stornati» da costi/ricavi associati a debiti/crediti commerciali con scadenza ultrannuale?

Componenti di natura straordinaria classificati in A) e B) del conto economico

- ROL e IRAP: vedi sopra.
- Riferimenti ai componenti di cui alle lett. A) e B) del conto economico contenuti in altre norme fiscali.
 - ✓ Es. società di comodo e test di vitalità per le perdite in caso di fusione.
 - ✓ (Ir)rilevanza dei componenti di natura straordinaria?
 - ✓ Irrilevanza solo di taluni componenti di natura straordinaria (es. quelli derivanti da trasferimenti d'azienda)?

Decorrenza delle novità

- Componenti reddituali e patrimoniali rilevati in bilancio a decorrere dall'esercizio successivo a quello in corso al 31/12/2015?
- Operazioni già avviate che risultano 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? Per queste operazioni, anche nel bilancio 31/12/2016 e nei successivi, gli effetti reddituali e patrimoniali continuano ad essere assoggettati alla disciplina fiscale previgente?

REGOLE DI TRANSIZIONE (OIC 29)

IOC 29: cambiamenti di principi contabili

L'articolo 29 della IV direttiva recitava:

- 1. Nelle voci «Proventi straordinari» o «Oneri straordinari» devono figurare i proventi o gli oneri non derivanti dalle attività ordinarie della società.*
- 2. Se i proventi o gli oneri di cui al paragrafo 1 hanno rilevanza per la valutazione del risultato economico, nell'allegato se ne devono dare spiegazioni in merito al loro importo ed alla loro natura. Lo stesso avviene per i proventi e gli oneri imputabili a un altro esercizio.*

è stato eliminato dalla Direttiva 34/2013.

Di conseguenza è stata eliminata, dall'art. 2425 c.c., la sezione straordinaria dallo schema di conto economico.

La Commissione Europea in merito al recepimento della Direttiva 34/2013 ha chiarito che le disposizioni dello IAS 8 sulla contabilizzazione dei cambiamenti di principi contabili e sulla correzione di errori è compatibile con la Direttiva.

OIC 29: cambiamenti di principi contabili

un cambiamento di politica contabile è ammesso solo se **imposto dal legislatore o adottato autonomamente dal redattore del bilancio nell'ambito della propria responsabilità e discrezionalità per una migliore rappresentazione in bilancio dei fatti e delle operazioni della società (cambiamenti volontari di principi contabili).**- è rilevato nell'esercizio in cui viene adottato ed i relativi fatti ed operazioni sono trattati in modo **retroattivo- cioè ai soli fini comparativi**

I **cambiamenti di principi obbligatori**, si chiarisce, cioè quelli conseguenti ad una nuova disposizione legislativa o ad un nuovo principio contabile, sono contabilizzati in base alle specifiche disposizioni transitorie stabilite dalla norma stessa; in assenza di indicazioni normative, quali è il caso delle spese di ricerca o di pubblicità, vanno contabilizzati con effetto retroattivo, **sul saldo di apertura del patrimonio netto dell'esercizio in corso al momento del cambiamento**, rappresentata dagli utili portati a nuovo, ovvero, come nel caso della iscrizione al *fair value* dei derivati, dalla specifica riserva.

OIC 29: cambiamenti di principi contabili

L'applicazione **retroattiva** comporta che vengano rideterminati ai soli fini comparativi gli effetti che si sarebbero avuti nel bilancio comparativo.

Pertanto la società deve **rettificare il saldo di apertura del patrimonio netto dell'esercizio precedente ed i dati comparativi dell'esercizio precedente** come se avesse sempre applicato il nuovo principio.

Sono esclusi da questo trattamento i principi per cui le disposizioni transitorie hanno fornito indicazioni, quali l'avviamento o i crediti e debiti.

La presentazione dei dati comparativi rettificati può non essere presentata se è eccessivamente onerosa: in tal caso si applica il nuovo criterio al valore contabile delle attività e passività all'inizio dell'esercizio in corso, effettuando una rettifica corrispondente sul saldo di apertura del patrimonio netto dell'esercizio in corso.

OIC 29: cambiamenti di stime contabili

Stima

Consiste nel procedimento e metodo in base al quale si perviene alla determinazione di un valore ragionevolmente attendibile di attività - passività - costi e ricavi

Gli effetti dei cambiamenti di stima sono classificati nella voce di conto economico relativa all'elemento patrimoniale oggetto di stima.

Quando è difficile stabilire se si è in presenza di un cambiamento di principio contabile o di stima, il cambiamento è trattato come un cambiamento di stima.

OIC 29: correzione di errori

Errore contabile

Consiste nell'impropria o mancata applicazione di un principio contabile se - quando è stato commesso - erano disponibili le informazioni ed i dati contabili al suo corretto trattamento

Non è errore

- La variazione che si è resa necessaria in una stima fatta a suo tempo in base alle informazioni che erano all'epoca disponibili.
- La scelta di adottare determinati criteri contabili in base alle informazioni che erano disponibili all'epoca e poi sono cambiate.

OIC 29: correzione di errori

Un errore è rilevante se può - individualmente o insieme ad altri errori - influenzare le decisioni economiche che gli utilizzatori assumono in base al bilancio. La rilevanza di un errore dipende dalla dimensione e dalla natura dell'errore stesso ed è valutata secondo le circostanze. La definizione è in linea con lo IAS 8.

Se non è fattibile determinare l'effetto cumulativo di un errore rilevante all'inizio dell'esercizio corrente, per gli esercizi precedenti, la società deve rideterminare i valori comparativi per correggere l'errore rilevante a partire dalla data in cui ciò è fattibile.

OIC 29: fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio

Il termine entro cui il fatto si deve verificare perché se ne tenga conto è la data di formazione del bilancio, normalmente rappresentata **dalla data di redazione del progetto di bilancio da parte degli Amministratori.**

Se in questo periodo avvengono fatti tali da avere un effetto rilevante sul bilancio, gli Amministratori devono modificare il progetto di bilancio.

OIC 29: fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio

Tipologia	Descrizione
Fatti successivi che devono essere recepiti nei valori di bilancio	Fatti che evidenziano condizioni già esistenti alla data di riferimento del bilancio, ma che si manifestano solo dopo la chiusura dell'esercizio e che richiedono modifiche ai valori delle attività e passività in bilancio, in conformità al postulato della competenza
Fatti successivi che non devono essere recepiti nei valori di bilancio	Fatti che indicano situazioni esistenti alla data di bilancio, ma che non richiedono variazione dei valori di bilancio, in quanto di competenza dell'esercizio successivo
Fatti successivi che possono incidere sulla continuità aziendale	Fatti successivi alla data di chiusura del bilancio possono far venire meno il presupposto della continuità aziendale. Se il presupposto della continuità aziendale non risulta essere più appropriato al momento della redazione del bilancio, è necessario che nelle valutazioni di bilancio si tenga conto degli effetti del venir meno della continuità aziendale

RIFLESSI FISCALI

Deducibilità dei componenti imputati direttamente a patrimonio

Art. 109, comma 4, TUIR

Le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati a conto economico.

Si considerano imputati a conto economico i componenti imputati direttamente a patrimonio per effetto dei principi contabili internazionali.

Novità

- Estensione ai soggetti che redigono il bilancio in base alle disposizioni del codice civile?
 - ✓ Es. errore contabile (OIC 29)?
 - ✓ Es. rettifiche operate a seguito di modifiche nei principi contabili applicati (imputate alla voce utili/perdite a nuovo)?
- Attenzione: le operazioni imputate a patrimonio per effetto dei nuovi criteri di qualificazione, classificazione e imputazione temporale sarebbero fiscalmente irrilevanti (es. acq. Azioni Proprie assimilata a restituzione di conferimenti ai soci, la loro vendita genera solo un delta PN; no effetti a c/ec.)

Prima applicazione dei principi contabili aggiornati dall'OIC a seguito delle novità

- Componenti imputati direttamente a patrimonio.
 - ✓ Deducibilità *ex art.* 109, comma 4, TUIR?
 - ✓ Rilevanza ai fini della base imponibile IRAP *ex art.* 5 D.Lgs. n. 446/1997 *se*, sulla base dei criteri applicabili negli esercizi precedenti, sarebbero stati classificati nelle voci di cui alle lett. A) e B) del conto economico rilevanti ai fini del predetto art. 5?

- Ripristino nell'attivo patrimoniale di costi già imputati a conto economico.
 - ✓ (Ir)rilevanza ai fini della determinazione del reddito?
 - ✓ (Ir)rilevanza ai fini del valore fiscalmente riconosciuto?

- Eliminazione dall'attivo patrimoniale di costi iscritti e non più capitalizzabili.
 - ✓ (Ir)rilevanza ai fini della determinazione del reddito?
 - ✓ Deducibilità sulla base dei criteri applicabili negli esercizi precedenti?

Prima applicazione dei principi contabili aggiornati dall'OIC a seguito delle novità

- Eliminazione dal passivo patrimoniale di passività e fondi dedotti ai fini fiscali.
 - ✓ (Ir)rilevanza ai fini della determinazione del reddito?
 - ✓ (In)deducibilità degli oneri a fronte dei quali i fondi sono stati costituiti?
 - ✓ Imponibilità della sopravvenienza in caso di mancato verificarsi degli oneri a fronte dei quali i fondi sono stati costituiti?
- Base imponibile IRAP.
 - ✓ Rilevanza di quanto sopra, ove compatibile?

Any questions?