

PRINCIPIO DI DERIVAZIONE RAFFORZATA

NUOVI OIC E DERIVAZIONE RAFFORZATA

Normativa di riferimento: il principio di *derivazione rafforzata* del reddito dal bilancio è stato introdotto dall'art. 13-*bis* del DL 244/2016.

Decreto attuativo: DM 3.8.2017.

Relazione illustrativa al DM 3.8.2017: *sono riconosciute anche fiscalmente le qualificazioni di bilancio ispirate al principio della prevalenza della sostanza sulla forma, così come declinate da OIC.*

Decreti modificati o richiamati: DM 1.4.2009 n. 48 + DM 8.6.2011.

Clausola di salvaguardia: art. 3 del DM 3.8.2017 (anno 2016).

Prassi di riferimento:

- ✓ C.M. 7/E/2011;
- ✓ assonime 14/2017 + 8/2018.

DERIVAZIONE RAFFORZATA: LA NORMA

Art. 83 del TUIR

- ✓ **co. 1.** Il reddito complessivo è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, le variazioni in aumento o in diminuzione previste dal TUIR;
- ✓ per i soggetti diversi dalle micro-imprese valgono i criteri di *qualificazione*, *imputazione temporale* e *classificazione* in bilancio previsti dai principi contabili;
- ✓ **co 1-bis.** Ai fini del co. 1, si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni emanate in attuazione del co. 60 dell'art. 1 della L. 244/2007, e del co. 7-*quater* dell'art. 4 del DLgs. 38/2005 (norme IAS).

DOPPIO BINARIO PER LE MICRO

- ✓ **Incontri con stampa specializzata: risposta Agenzia Entrate;**
- ✓ *l'art. 13-bis, nell'estendere il principio di derivazione rafforzata previsto dall'art. 83 del TUIR ai soggetti che redigono il bilancio in base al codice civile, ha escluso espressamente le micro-impresе. Si tratta di un'esclusione connessa alla ricorrenza in capo all'impresa dei presupposti oggettivi che la qualificano, sotto il profilo civilistico, come micro-impresa. In tal senso, è ininfluente l'eventuale scelta di una micro-impresa di non fruire delle semplificazioni in termini di schemi di bilancio e di criteri di valutazione previsti dalla disciplina codicistica;*
- ✓ **effetti:**
 - micro-impresa sempre senza derivazione rafforzata;
 - doppio binario civilistico-fiscale, in caso di costo ammortizzato;
 - competenza fiscale in base all'art. 109 del TUIR.

DOPPIO BINARIO PER SNC E SAS

- ✓ **Incontri con stampa specializzata: risposta Agenzia Entrate;**
- ✓ *il principio di derivazione rafforzata non si applica alla determinazione della base imponibile IRPEF delle società di persone. Al contrario, si ritiene che lo stesso principio trovi applicazione per la determinazione della base imponibile IRES dei soggetti non residenti muniti di stabile organizzazione in Italia. Questi ultimi, infatti, sono soggetti IRES e sono tenuti a redigere il rendiconto economico e patrimoniale secondo le disposizioni previste per le società e gli enti residenti, adottando i principi contabili che sarebbero applicabili se il soggetto fosse residente in Italia;*
- ✓ **effetti:** società di persone senza derivazione rafforzata, con eventuale doppio binario da gestire.

ABBREVIATI E COSTO AMMORTIZZATO

- ✓ **Incontri con stampa specializzata: risposta Agenzia Entrate;**
- ✓ *il principio di derivazione rafforzata è stato esteso ai soggetti, diversi dalle micro-imprese, che redigono il bilancio in base al codice civile. Quindi, anche per i soggetti che redigono il bilancio in forma abbreviata sono riconosciuti, ai fini fiscali, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione derivanti dall'applicazione del criterio del costo ammortizzato per la valutazione dei crediti e dei debiti;*
- ✓ **effetti:** per gli abbreviati, il costo ammortizzato, se utilizzato, rileva in sede fiscale.

QUALIFICAZIONE

- ✓ **Qualificazione (cfr. C.M. 7/2011):**
 - esatta individuazione dell'operazione aziendale posta in essere e degli effetti che da essa derivano sul piano economico patrimoniale, e giuridico;
 - individuazione dello schema giuridico-contrattuale a cui ricondurre la specifica operazione.
 - **Fattispecie esemplificative (sostanza su forma):**
 - trasferimento di rischi e benefici, per costi e ricavi;
 - costo ammortizzato per crediti e debiti;
 - acquisto azioni proprie, con riduzione delle riserve;
 - operazioni di *lease back*, con imputazione del componente di vendita, in base alla durata della locazione.

CLASSIFICAZIONE

- ✓ **Classificazione (cfr. C.M. 7/2011):**
 - individuazione della specifica tipologia di provento/onere di ciascuna operazione, così come qualificata negli OIC;
 - esempio:
 1. acquisto di un bene con pagamento differito;
 2. rilevazione del debito con il criterio del costo ammortizzato;
 3. il costo del bene, in parte, si classifica come interesse passivo relativo al finanziamento implicito ricompreso nell'operazione di acquisto del bene stesso.

IMPUTAZIONE TEMPORALE

✓ **Imputazione temporale** (cfr. C.M. 7/2011):

- corretta individuazione del periodo d'imposta in cui i componenti fiscalmente rilevanti devono concorrere a formare la base imponibile;
- esempio: in caso di vendita di un bene di magazzino con pagamento differito, la rappresentazione contabile evidenzia una diversa classificazione del corrispettivo di cessione:
 - in parte come ricavo;
 - in parte come interesse attivo;
 - la componente finanziaria viene imputata *pro rata temporis*.

OIC APPLICATI DA AGENZIA ENTRATE

C.M. 7/2011: *nel caso in cui emerga che la rappresentazione contabile dei fatti di gestione adottata in bilancio non sia conforme a quella prevista dai principi contabili, l'Amministrazione finanziaria determina l'imponibile applicando i corretti criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili stessi.*

Legge finanziaria 2008 (art. 1 co. 34 della L. 244/2007): *gli ammortamenti, gli accantonamenti e le altre rettifiche di valore imputati al Conto economico... possono essere disconosciuti dall'Amministrazione finanziaria se non coerenti con i comportamenti contabili sistematicamente adottati nei precedenti esercizi, salva la possibilità per l'impresa di dimostrare la giustificazione economica di detti componenti in base a corretti OIC.*

Corte di Cassazione: sent. 17.10.2014 n. 22016 + sent. 14.10.2015 n. 20678.

COMPETENZA IN BASE OIC

Art. 2 DM 48/2009:

1. *... devono intendersi non applicabili ... le disposizioni dell'articolo 109, commi 1 e 2, del TUIR, ...*
2. *... si applicano le disposizioni ... del TUIR che prevedono limiti quantitativi alla deduzione di componenti negativi o la loro esclusione o ne dispongono la ripartizione in più periodi di imposta, nonché quelle che esentano o escludono ... dalla formazione del reddito ... componenti positivi ... o ne consentono la ripartizione in più periodi di imposta, e quelle che stabiliscono la rilevanza di componenti positivi o negativi nell'esercizio, rispettivamente, della loro percezione o del loro pagamento...*

Effetti:

- ✓ certezza e oggettiva determinabilità non più richiesti;
- ✓ principio di correlazione costi ricavi applicabile, perché previsto da OIC (es. provvigioni agenti, gestione delle discariche, ...).

COMPETENZA E ACC.TI OIC

Normativa di riferimento: art. 2 co. 1 lett. b) n. 5 del DM 3.8.2017.

Il contenuto della norma: le disposizioni IAS si applicano anche ai soggetti OIC, *“per le passività di scadenza o ammontare incerti che presentano i requisiti di cui all’OIC 31”*.

Relazione illustrativa:

- ✓ l’art. 107 del TUIR si applica ai componenti iscritti in contropartita di passività di scadenza o ammontare incerti che presentano i requisiti dell’OIC 31, anche se classificati sulla base della natura delle spese che generano le predette passività (es. B7, e non B12 o B13);
- ✓ acc.ti deducibili: lavori ciclici di manutenzione, operazioni e concorsi a premio.

VALORE FISCALE DEI CREDITI

Art. 2 co. 3 DM 48/2009: *i limiti di cui all'art. 106 ... del TUIR, non si applicano alle differenze emergenti dalla prima iscrizione dei crediti ivi previsti...*

Effetti:

- ✓ la prima iscrizione dei crediti ad un valore diverso da quello nominale (costo ammortizzato) non è l'espressione di un criterio di valutazione, ma di una qualificazione, che deve essere riconosciuta ai fini fiscali; il differenziale (negativo) non deve sottostare ai limiti dell'art. 106 TUIR;
- ✓ incontri con stampa specializzata (risposta Agenzia Entrate): *il valore fiscale del credito per il calcolo delle svalutazioni forfettarie e delle perdite deducibili è il costo ammortizzato;*
- ✓ in linea con Assonime 14/2017.

COMMESSE IN BASE AL TUIR

- ✓ **Incontri con stampa specializzata (risposta Agenzia Entrate):**
 - *il metodo della commessa completata (OIC 23) rappresenta una modalità di rilevazione in bilancio di componenti di reddito iscritti (o meglio qualificati, classificati e imputati) come rimanenze di opere ultrannuali;*
 - *l'art. 93 del TUIR prevede regole di rilevanza fiscale delle valutazioni di tali rimanenze;*
 - *trattasi di una fattispecie per la quale anche la rappresentazione di bilancio (in termini di criteri di qualificazione, di classificazione e di imputazione temporale) derivante dall'applicazione delle nuove regole contabili esplicita la rilevazione di componenti reddituali accesi alle variazioni di rimanenze; tale rappresentazione continua pertanto ad essere il presupposto contabile per l'applicazione delle regole di cui al citato art. 93 del TUIR (in altri termini, il principio di derivazione rafforzata non disattiva le regole fiscali stabilite dal TUIR in relazione alle commesse ultrannuali).*
- ✓ **Effetti:** commesse ultrannuali con percentuale di completamento.

PATR. NETTO = C.TO ECON.CO

Art. 109 co. 4 del TUIR: *le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati al conto economico relativo all'esercizio di competenza. Si considerano imputati a conto economico i componenti imputati direttamente a patrimonio per effetto dei principi contabili adottati dall'impresa.*

Effetti del TUIR: richiamati solo i componenti negativi.

Art. 2 co. 2 del DM 48/2009: *concorrono comunque alla formazione del reddito imponibile i componenti positivi e negativi, fiscalmente rilevanti ai sensi delle disposizioni dello stesso testo unico, imputati direttamente a patrimonio ...*

Effetti decreto attuativo: richiamati anche i componenti positivi imputati a patrimonio netto, per evitare effetti distorsivi.

PATR. NETTO = C.TO ECON.CO

I chiarimenti ministeriali.

Errori contabili non rilevano fiscalmente:

- ✓ la derivazione rafforzata non dovrebbe consentire di attribuire rilevanza fiscale ai componenti rilevati a seguito della correzione di errori, posto che non sarebbe rispettato il principio di competenza;
- ✓ circ. 7/2011 + 31/2013:
 - laddove il componente conseguente alla correzione sia stato rilevato a conto economico, tale rappresentazione non consente di disapplicare le ordinarie regole di competenza fiscale;
 - laddove, invece, il componente sia stato imputato a patrimonio netto, sulla fattispecie *“non ha alcun impatto l’introduzione del principio di derivazione rafforzata non essendo in discussione differenti regole di qualificazione, classificazione e imputazione temporale”*.

IRAP E PATRIMONIO NETTO

Art. 2 co. 2 DM 8.6.2011: *I componenti fiscalmente rilevanti ai sensi delle disposizioni del decreto IRAP, imputati direttamente a patrimonio netto ... concorrono alla formazione della base imponibile IRAP al momento dell'imputazione a conto economico. Se per tali componenti non è mai prevista l'imputazione a conto economico, la rilevanza ai fini IRAP è stabilita secondo le disposizioni applicabili ai componenti imputati al conto economico aventi la medesima natura.*

Fattispecie esemplificativa (Relazione illustrativa): differenze di valore emergenti dalla modifica del criterio di valutazione delle rimanenze, che, per effetto di quanto disposto da OIC 29, vanno imputate a patrimonio netto e mai rigirate a Conto economico.

IRES E C. ECONOMICO PRECEDENTE

Art. 109 co. 4 del TUIR: ... Sono tuttavia deducibili: a) quelli imputati al conto economico di un esercizio precedente, se la deduzione è stata rinviata in conformità alle precedenti norme della presente sezione che dispongono o consentono il rinvio; ...

Esempio: ammortamenti eccedenti rispetto alle aliquote del DM 31.12.88, recuperati con successive variazioni in diminuzione.

Fattispecie particolare: svalutazione del cespite per perdita durevole di valore, recuperata negli esercizi immediatamente successivi sotto forma di maggiori ammortamenti deducibili, se il contribuente sta ammortizzando in bilancio con aliquota inferiore rispetto al DM 1988 (cfr. C.M. 26/E/2012 + R.M. 98/E/2013).

ART. 108 DEL TUIR: RILEVA AMM.TO CONTABILE

Art. 108 co. 1 TUIR: *Le spese relative a più esercizi sono deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio.*

Fattispecie interessate:

- ✓ spese di sviluppo;
- ✓ spese di impianto e ampliamento;
- ✓ migliorie su beni di terzi.

Effetti:

- ✓ spese dal 2016: nessun disallineamento civilistico-fiscale;
- ✓ spese ante 2016, stornate: deduzione in base alle vecchie regole, compilando RF 55, e quadro RV per i disallineamenti (vedi oltre).

RF55 Altre variazioni in diminuzione	1	22	2	XXXXX	,00	3	4	,00	5	6	,00
	7		8		,00	9	10	,00	11	12	,00
	13		14		,00	15	16	,00	17	18	,00
	19		20		,00	21	22	,00	23	24	,00
	25		26		,00	27	28	,00	29	30	,00
	31		32		,00	33	34	,00	35	36	,00
	37		38		,00	39	40	,00	41	42	,00
	43		44		,00	45	46	,00	47	48	,00
	49		50		,00	51	52	,00	53	54	,00
					,00			,00		55	,00

AVVIAMENTO

Avviamenti 2016: ammortamento sulla base della vita utile. Se, in casi eccezionali, non è possibile stimare attendibilmente la vita utile, il periodo massimo di ammortamento è di 10 anni (cfr. art. 2426 cc.).

Art. 103 co. 3 del TUIR (IRES): *le quote di ammortamento del valore di avviamento iscritto nell'attivo del bilancio sono deducibili in misura non superiore a un diciottesimo del valore stesso.*

Art. 5 del DLgs. 446/97 (IRAP): *sono comunque ammesse in deduzione quote di ammortamento del costo sostenuto per l'acquisizione di marchi d'impresa e a titolo di avviamento in misura non superiore a un diciottesimo del costo indipendentemente dall'imputazione al Conto economico.*

Effetti IRES - IRAP: in generale, doppio binario civilistico-fiscale.

OIC 16 E FISCO: ACQUISTO

Problematiche fiscali	Derivazione rafforzata	Micro imprese
Rilevazione iniziale.	Trasferimento di rischi e benefici. Es: periodo di prova che termina in X + 1, ma utilizzo in X, con rischi a carico: amm.to in X.	Competenza fiscale ex art. 109 del TUIR.
Acquisto con pagamento differito.	Il valore fiscale del bene tiene conto dell'attualizzazione del debito. Effetti per <i>plafond</i> manutenzioni.	Costo storico.
Oneri finanziari.	La capitalizzazione degli oneri finanziari rileva fiscalmente.	La capitalizzazione degli oneri finanziari rileva fiscalmente.
Valore residuo.	Sembra corretto determinare l'ammortamento fiscalmente deducibile sulla base del costo di acquisto ridotto del valore residuo.	Per A.F. il costo fiscalmente riconosciuto è il costo di acquisto.
Svalutazioni.	No rilevanza fiscale.	No rilevanza fiscale.

OIC 16 E FISCO: AMMORTAMENTO

Problematiche fiscali	Derivazione rafforzata	Micro imprese
Inizio ammortamento.	Manca orientamento univoco.	Deducibilità dall'entrata in funzione del bene.
Misura ammortamento.	Nella misura prevista dal legislatore fiscale.	Nella misura prevista dal legislatore fiscale.
Primo esercizio di ammortamento.	I coefficienti sono ridotti alla metà.	I coefficienti sono ridotti alla metà.
Beni di costo non superiore a 516,46 euro.	Deduzione integrale nell'esercizio di sostenimento, a condizione che il costo sia imputato contabilmente nello stesso esercizio.	Deduzione integrale nell'esercizio di sostenimento, a condizione che il costo sia imputato contabilmente nello stesso esercizio.
Fabbricati.	Amm.ti dei fabbricati non strumentali (art. 43 del TUIR) non deducibili.	Amm.ti dei fabbricati non strumentali (art. 43 del TUIR) non deducibili.

OIC 16 E FISCO: ELIMINAZIONE

Problemi fiscali	Derivazione rafforzata	Micro imprese
Terreni.	Scorporo in base a V.B.	Scorporo in base a V.B.
<i>Component approach.</i>	Manca orientamento univoco.	Manca orientamento univoco.
Cessione in corso d'anno.	Trasferimento di rischi benefici. Regole fiscali per frazionamento possibile delle plusvalenze.	Competenza fiscale ex art. 109 del TUIR (proprietà). Regole fiscali per frazionamento possibile delle plusvalenze.
Eliminazione dei beni dal processo produttivo.	Sembra corretto dedurre il costo residuo, nel rispetto della previa imputazione a conto economico.	Il costo residuo è ammesso in deduzione.
Spese di manutenzione.	La capitalizzazione o la rilevazione a conto economico assumono rilevanza fiscale. Si applicano i limiti alla deducibilità fiscale previsti dal TUIR.	La capitalizzazione o la rilevazione a conto economico assumono rilevanza fiscale. Si applicano i limiti alla deducibilità fiscale previsti dal TUIR.

FINANZIAMENTI INFRAGRUPPO SENZA DERIVAZIONE

- ✓ **Normativa di riferimento:** art. 5 del DM 8.6.2011.
4-bis. Nel caso di operazioni di finanziamento tra soggetti tra i quali sussiste il rapporto di controllo di cui all'art. 2359 del codice civile assumono rilevanza fiscale esclusivamente i componenti positivi e negativi imputati a conto economico desumibili dal contratto di finanziamento, laddove siano rilevati nello stato patrimoniale componenti derivanti dal processo di attualizzazione a tassi di mercato previsto dal criterio del costo ammortizzato;
- ✓ **effetti:** non assumono rilevanza fiscale:
 - per la società finanziata, la riserva iscritta nel P.N. e i maggiori interessi passivi rilevati a C.E. rispetto a quelli contrattuali;
 - per la società finanziatrice, l'incremento del costo della partecipazione, e i maggiori interessi attivi rilevati a C.E. rispetto a quelli contrattuali.

DIFFERENZE INIZIALI: RIEPILOGO

Debiti/crediti	Trattamento contabile	Rilevanza art. 96 del TUIR
Natura commerciale.	Differenza tra valore nominale e valore attuale: per il venditore minore ricavo di vendita, per l'acquirente, minore costo di acquisto.	Rilevano solo gli interessi attivi commerciali.
Natura finanziaria.	Differenza iniziale tra valore nominale e valore attuale rilevata tra gli oneri e i proventi finanziari, bilanciata da interessi al tasso effettivo	Sì
Finanziamenti infragruppo	La controllante incrementa il valore della partecipazione, la controllata le riserve.	NO
Finanziamenti ai dipendenti	La differenza negativa è costo del personale	Sì, se vale la C.M. 38/2010.

ROL E INTERESSI PASSIVI

Art. 96 co. 2 del TUIR: *Per ROL si intende la differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) dell'articolo 2425 del codice civile, con esclusione ... dei componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda ...*

Assonime 14/2017: esclusione anche degli elementi integrativi/rettificativi delle plus/minus. (es. integrazione prezzo in virtù di una clausola contrattuale).

Perdite di beni a seguito di eventi naturali straordinari (alluvioni, terremoti, incendi, inondazioni, ecc.): B14 del conto economico.

Effetti: un'impresa terremotata che subisce minusvalenze o perdite avrà effetti negativi anche sul ROL, con limitazioni, pertanto, a dedurre gli interessi passivi derivanti dai finanziamenti che si è reso necessario contrarre a seguito degli eventi calamitosi stessi.

Prospetto	RF118	Interessi passivi	Interessi passivi precedente periodo d'imposta	Interessi attivi	Interessi passivi direttamente deducibili	Eccedenza interessi passivi
interessi passivi non deducibili		1	2	3	4	5
		,00	,00	,00	,00	,00
	RF119			Precedente periodo d'imposta	Presente periodo d'imposta	Interessi passivi deducibili
	Risultato operativo lordo			1	2	3
				,00	XXXX ,00	,00
	RF120			Consolidato		IRES
	Eccedenza di ROL riportabile		(di cui non trasferibile	1	2	3
				,00	,00	,00
	RF121			non trasferibili al consolidato	trasferiti al consolidato	
	Interessi passivi non deducibili riportabili		(di cui	1	2	3
				,00	,00	,00

IL RICHIAMO AI COMPONENTI CARATTERISTICI

Normativa di riferimento: art. 13-*bis* co. 4 del DL 244/2016.

Il riferimento contenuto nelle norme vigenti di natura fiscale ai componenti positivi o negativi di cui alle lettere A) e B) dell'articolo 2425 del codice civile va inteso come riferito ai medesimi componenti assunti al netto dei componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda.

Effetti:

- ✓ società di comodo;
- ✓ calcolo MOL per la qualifica di società in perdita sistematica;
- ✓ deducibilità spese di rappresentanza;
- ✓ test di vitalità per operazioni straordinarie (artt. 172, 173 del TUIR).

ELIMINAZIONE AREA STRAORDINARIA: EFFETTI IRAP

Art. 5 co. 1 del DLgs. 446/97: la base imponibile è determinata dalla differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) ... con esclusione delle voci di cui ai numeri 9), 10), lettere c) e d), 12) e 13) nonché dei componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda così come risultanti dal conto economico dell'esercizio.

Componenti per trasferimenti di azienda: il componente escluso dovrebbe desumersi dal dato contabile, così come avviene per il calcolo del ROL (cfr. Assonime 14/2017).

QUADRO RV: PREMESSA

- ✓ **DLgs. 139/2015:** le modifiche al codice civile sono entrate in vigore dal 1.1.2016, e si applicano ai bilanci relativi agli esercizi aventi inizio a partire da tale data.
- ✓ **Applicazione prospettica:**
 - avviamento;
 - costo ammortizzato per crediti e debiti.
- ✓ **Applicazione retroattiva:**
 - spese di ricerca;
 - spese di pubblicità;
 - azioni proprie;
 - strumenti finanziari derivati.
- ✓ **Effetti:** le differenze tra i valori civilistici ed i valori fiscali di beni e/o elementi patrimoniali per effetto della transizione ai nuovi OIC devono essere indicate nel quadro RV.

QUADRO RV: SEZIONE I

- ✓ **Sezione I:** va compilata dai soggetti che evidenziano differenze tra i valori civili e i valori fiscali di beni e/o elementi patrimoniali emerse in dipendenza dell'adozione dei principi contabili nazionali;
- ✓ **colonna 3:** codice 3;
- ✓ **fattispecie in esame:**
 - storno spese di ricerca capitalizzate ante 2016;
 - storno spese di pubblicità capitalizzate ante 2016.

SEZIONE I RICONCILIAZIONE DATI DI BILANCIO E FISCALI		Tipo di beni/Voce di bilancio				Causa	IAS/D.lgs. 139/2015	Valore precedente
		1	2	3	4	5	6	
RV1	Valore contabile	5	6	7	8	9	10	11
	Valore fiscale	12	13	14	15	16	17	18

		Valore iniziale		Incrementi		Decrementi		Valore finale		Valore di realizzo
		5	6	7	8	9	10	11	12	13
RV1	Valore contabile	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00
	Valore fiscale	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00

SPESE DI RICERCA: ESEMPIO

- ✓ **Esempio:**
- ✓ spesa di ricerca 2014 capitalizzata: 50.000
- ✓ amm.to totale al 31.12.2015: 20.000
- ✓ valore netto contabile al 31.12.2015: 30.000
- ✓ ammortamento civilistico + IRES + IRAP: 20%

- ✓ **Effetti:**
 - per ipotesi, a seguito del DLgs. 139/2015, sono venuti meno i presupposti per la capitalizzazione;
 - le spese sono state eliminate dall'attivo nel 2016, con addebito a patrimonio netto;
 - ai fini fiscali, la società continua l'ammortamento secondo le vecchie regole, sino ad esaurimento.

SPESE DI RICERCA: IL PIANO

Esercizio	Ammortamento contabile rideterminato	Ammortamento fiscale	Differenza
2014	10.000	10.000	0
2015	10.000	10.000	0
Storno in transizione	30.000		+ 30.000
2016	-	10.000	- 10.000
2017	-	10.000	- 10.000
2018		10.000	- 10.000
Totale	50.000	50.000	0

SPESE DI RICERCA: IL QUADRO RV

- ✓ **Quadro RV:**
- ✓ la società, ai soli fini fiscali, già nel 2016, ha continuato l'ammortamento, il quale prosegue anche nel 2017 e negli anni successivi, sino ad esaurimento;
- ✓ si è verificato, pertanto, un disallineamento civilistico-fiscale;
- ✓ occorre compilare il quadro RV, nel modo seguente:

SEZIONE I RICONCILIAZIONE DATI DI BILANCIO E FISCALI		Tipo di beni/Voce di bilancio				Causa	IAS/D.lgs. 139/2015	Valore precedente
		1	2	3	4	5	6	
		COSTI DI RICERCA					3	30.000 ,00
RV1	Valore contabile	Valore iniziale	Incrementi	Decrementi	Valore finale		Valore di realizzo	
		5	6	7	8		9	
		,00	,00	,00	,00		,00	
	Valore fiscale	Valore iniziale	Incrementi	Decrementi	Valore finale			
		10	11	12	13			
		20.000 ,00	,00	10.000 ,00	10.000 ,00			