

IL PRINCIPIO DI DERIVAZIONE RAFFORZATA

Federico LOZZI

RIFERIMENTI NORMATIVI

- D. Lgs. 139/2015
- D.L. 244/2016 (art. 13 bis)
- Art. 83 co. 1 TUIR
- D.M. 03.08.2017

RIFERIMENTI DI PRASSI E DI DOTTRINA

- Circolare AdE n. 7 del 28.02.2011
- CNDCEC documento 07.08.2017
- CNDCEC documento 30.10.2017
- Assonime 14/2017

IL PRINCIPIO

Per i soggetti

- IAS adopter
- OIC adopter diversi dalle microimprese

«valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione (capo II sezione I), i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili»

ART. 2 CO. 1 D.M. N. 48/2009

Ai sensi dell'articolo 83, comma 1, terzo periodo, del TUIR, per i soggetti IAS assumono rilevanza, **ai fini dell'applicazione del Capo II, Sezione I, del TUIR**, gli elementi reddituali e patrimoniali rappresentati in bilancio in base **al criterio della prevalenza della sostanza sulla forma** previsto dagli IAS.

Conseguentemente, devono intendersi **non applicabili** a tali soggetti **le disposizioni dell'articolo 109, commi 1 e 2**, del TUIR, nonché ogni altra disposizione di determinazione del reddito che assuma i componenti reddituali e patrimoniali in base a regole di rappresentazione non conformi all'anzidetto criterio.

ART. 2 CO. 1 LETT. A) N.1 D.M. 3.08.2017

Quanto previsto dall'art. 2 co. 1 del D.M. n. 48/2009 si applica anche con riferimento ai soggetti, diversi dalle microimprese, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile.

RELAZIONE ILLUSTRATIVA

«Sono riconosciute anche fiscalmente le qualificazioni di bilancio ispirate al principio della prevalenza della sostanza sulla forma, così come declinate dall'Organismo Italiano di Contabilità nei principi contabili nazionali».

PRINCIPIO DI PREVALENZA DELLA SOSTANZA SULLA FORMA

ART. 2423 BIS COMMA 1 N. 1-BIS COD. CIV.

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

[...]

1-bis) la rilevazione e la presentazione delle voci è effettuata tenendo conto della sostanza dell'operazione o del contratto

E' compito dell'OIC individuare e disciplinare il relativo trattamento contabile delle fattispecie in cui il principio di prevalenza della sostanza sulla forma deve essere applicato.

La rappresentazione dei fatti aziendali sulla base della sostanza economica **assumerebbe rilevanza fiscale soltanto nelle fattispecie individuate dall'OIC.**

CRITERIO DI QUALIFICAZIONE

Il criterio della «qualificazione» attiene essenzialmente **all'esatta individuazione dell'operazione aziendale** posta in essere e, conseguentemente, dei relativi **effetti** che da essa derivano tanto **sul piano economico-patrimoniale** quanto **sul piano strettamente giuridico**.

CRITERIO DI QUALIFICAZIONE

La «qualificazione» delle operazioni aziendali discende dall'interpretazione dei fatti, degli atti e dei negozi giuridici da cui derivano le operazioni aziendali.

Consente quindi di individuare il “**modello**” **giuridico-negoziale** cui ricondurre ciascuna operazione aziendale, in relazione alla specifica funzione economica e agli effetti sostanziali che essa determina (un'operazione si qualifica, ad esempio, come vendita piuttosto che come locazione ovvero come finanziamento piuttosto che come conferimento di capitale, etc..).

- **OPERAZIONI CON EFFETTI REDDITUALI**

generano componenti positivi e negativi di reddito e che, pertanto, determinano conseguenze sulla determinazione dell'imponibile fiscale

- **OPERAZIONI CON EFFETTI UNICAMENTE PATRIMONIALI**

non generano componenti di reddito e si sostanziano unicamente in movimentazioni di patrimonio netto

CRITERIO DELLA CLASSIFICAZIONE



Il criterio di «classificazione» costituisce il **passo successivo**.

Una volta individuato il “modello” giuridico-negoziale di riferimento - e una volta chiarito se l'operazione presenti unicamente profili patrimoniali o si manifesti, in tutto o in parte, come fenomeno reddituale - **occorre definirne gli specifici effetti che l'operazione stessa eventualmente produce sul reddito e, contestualmente, individuare la specifica appostazione in bilancio dei relativi elementi reddituali e/o patrimoniali.**

Sotto il profilo reddituale, si tratta in sintesi di individuare la **specificata tipologia (o “classe”) di provento o di onere di ciascuna operazione** così come **qualificata** in bilancio.

ESEMPIO

Acquisto di un bene con pagamento differito.

Tale operazione si qualifica (e così deve essere considerata anche ai fini fiscali) come acquisto di un bene associato ad un contratto di finanziamento e comporta l'iscrizione in bilancio del corrispettivo (contrattuale) attualizzato, nonché l'imputazione dei relativi interessi *pro rata temporis*.

Il costo sostenuto si classifica in parte come interesse passivo relativo al finanziamento insito nell'operazione di acquisto con pagamento differito.

CRITERIO DELLA IMPUTAZIONE TEMPORALE

Il criterio delle «**imputazioni temporali**» attiene alla **corretta individuazione del periodo d'imposta** in cui i componenti reddituali fiscalmente rilevanti devono concorrere a formare la base imponibile.

Cessioni di beni

OIC individua come criterio di imputazione temporale dei componenti reddituali **il trasferimento dei rischi e dei benefici**, prevalendo sui criteri giuridico-formali previsti dall'art. 109 comma 1 e 2 del TUIR.

In dottrina è stato evidenziato che, in riferimento alle cessioni di beni, **le regole contabili tendono, in pratica, a coincidere con quelle definite dall'art. 109 co. 2 del TUIR**, salvo che, evidentemente, alla data in cui si verificano gli eventi ivi indicati, non si possa ritenere effettuato il trasferimento sostanziale di rischi e benefici, circostanza in cui i relativi componenti di reddito non assumono rilevanza, oltre che contabile, anche sotto il profilo fiscale.



INCOTERMS

Prestazioni di servizi

A differenza delle cessioni di beni, con riguardo ai criteri di imputazione temporale delle prestazioni di servizi, **i principi contabili nazionali non sono cambiati e continuano a fare riferimento a parametri conformi a quelli già previsti dal TUIR e, cioè,**

- **alla maturazione**, per quanto riguarda i **servizi di durata**
- **all'ultimazione** della prestazione per quanto attiene ai **servizi di risultato**.

Per le prestazioni di servizi, in pratica, **rimangono validi i criteri di imputazione temporale stabiliti dall'art. 109 del TUIR.**

OIC 15 / OIC 19

«I crediti originati da ricavi per prestazioni di servizi» e «i debiti originati da acquisti di servizi» sono rilevati in base al principio della competenza **quando il servizio è reso/ricevuto, cioè la prestazione è stata effettuata;**

ART. 109 CO. 2 lett. b) TUIR

Ai fini della determinazione dell'esercizio di competenza, «i corrispettivi delle prestazioni di servizi si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei servizi si considerano sostenute, **alla data in cui le prestazioni sono ultimate**».

FATTI SUCCESSIVI ALLA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO



OIC 29

Fatti, positivi e/o negativi, che avvengono tra la data di chiusura e la data di formazione del bilancio d'esercizio (progetto di bilancio).

Per effetto del principio di derivazione rafforzata, i componenti di reddito relativi a fatti successivi alla chiusura dell'esercizio assumono rilievo fiscale nell'esercizio in cui sono imputati in bilancio.

OIC 29

Devono essere recepiti nei valori di bilancio (in conformità al postulato della competenza): i fatti che evidenziano condizioni già esistenti alla data di riferimento del bilancio, ma che si manifestano solo dopo la chiusura dell'esercizio, e che implicano modifiche ai valori delle attività e passività in bilancio.

Non devono essere recepiti nei valori di bilancio (in quanto di competenza dell'esercizio successivo), ma soltanto illustrati in Nota integrativa (se rilevanti), quei fatti che indicano situazioni **sorte dopo la data di bilancio**

ESCLUSIONI E LIMITAZIONI AL PRINCIPIO DI DERIVAZIONE RAFFORZATA



Quando – nel raffronto tra rappresentazione contabile IAS o OIC *compliant* delle operazioni aziendali e contabilizzazione delle stesse secondo i criteri giuridico-formali – non emerge una diversa qualificazione e/o classificazione e/o imputazione temporale, si può ritenere valida l'estraneità delle valutazioni al principio di derivazione rafforzata (come nel caso, ad esempio, della valutazione dei titoli).

ESCLUSIONI E LIMITAZIONI AL PRINCIPIO DI DERIVAZIONE RAFFORZATA



Quando – nel raffronto tra rappresentazione contabile IAS o OIC *compliant* delle operazioni aziendali e contabilizzazione delle stesse secondo i criteri giuridico-formali – non emerge una diversa qualificazione e/o classificazione e/o imputazione temporale, si può ritenere valida l'estraneità delle valutazioni al principio di derivazione rafforzata (come nel caso, ad esempio, della valutazione dei titoli).

ESCLUSIONI E LIMITAZIONI AL PRINCIPIO DI DERIVAZIONE RAFFORZATA



Anche per i soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata valgono, in quanto estranee alla nozione di qualificazione, imputazione temporale e classificazione (Relazione illustrativa al DM 1.4.2009 n. 48):

- le disposizioni che limitano il riconoscimento fiscale di ammortamenti, valutazioni e accantonamenti;
- le disposizioni che, per motivi di carattere prettamente fiscale, derogano al bilancio.

Artt. 86 e 87 del TUIR	Plusvalenze patrimoniali e plusvalenze esenti	Si applicano le norme fiscali relative al frazionamento della tassazione e all'eventuale esenzione
Art. 89 del TUIR	Dividendi	Si applica il principio di cassa
Art. 95 co. 5 del TUIR	Compensi spettanti agli amministratori	Si applica il principio di cassa
Art. 96 del TUIR	Interessi passivi	Si applicano i limiti fiscali
Art. 101 co. 1 del TUIR	Minusvalenze patrimoniali	Si possono dedurre le sole minusvalenze realizzate
Art. 101 co. 5 del TUIR	Perdite su crediti	Ai fini della deducibilità, si applicano i requisiti richiesti dalla norma
Artt. 102 e 102-bis del TUIR	Ammortamento dei beni materiali	Resta ferma la deducibilità delle quote di ammortamento nella misura prevista dal legislatore fiscale.
Art. 103 del TUIR	Ammortamento dei beni immateriali	Resta ferma la deducibilità delle quote di ammortamento nella misura prevista dal legislatore fiscale
Art. 106 del TUIR	Svalutazione dei crediti e accantonamenti per rischi su crediti	Si applicano i limi previsti dal legislatore fiscale
Art. 108 co. 2 del TUIR	Spese di rappresentanza	Si applicano i limiti alla deducibilità previsti dalla norma fiscale



ESCLUSIONI



1. MICROIMPRESE

Società che non hanno emesso titoli negoziati in mercati regolamentati e che non superano determinati limiti dimensionali

- attivo: 175.000 euro
- ricavi: 350.000 euro
- dipendenti: 5

2. SOCIETA' DI PERSONE