Principio di derivazione rafforzata: alcune valutazioni sulle incongruenze

di Mario Agostinelli

Pubblicato il 16 Ottobre 2017

proponiamo alcune valutazioni sul principio di derivazione rafforzata; con le nuove norme rischiano di finire in fuori gioco i criteri di obiettiva determinabilità e di esistenza certa di matrice fiscale

Con il decreto 3 agosto 2017 il MEF ha indicato le regole attuative del principio di derivazione rafforzata dell'articolo 83 comma 1, periodo 3, del TUIR che prevede, salvo alcune precise eccezioni, la rilevanza delle scritture contabili e delle risultanze di bilancio anche ai fini fiscali.

In particolare è previsto che, per effetto dell'applicazione del principio di derivazione rafforzata i soggetti nuovi OIC non devono osservare le disposizioni di cui all'articolo 109 commi 1 e 2 del TUIR.

Ne deriva che i nuovi OIC dovranno determinare il periodo di imputazione dei componenti positivi e negativi di reddito facendo unicamente riferimento ai criteri e principi di matrice civilistica e a quelli indicati nei Principi contabili.

Il discriminante di maggiore rilevanza riguarda gli eventi e accadimenti intervenuti dopo la data di bilancio ma che esprimono una situazione economica e patrimoniale già esistente alla data di bilancio.

IL PRINCIPIO DELLA DERIVAZIONE RAFFORZATA

E' il decreto Legge 30 dicembre 2016 n. 244 (Milleproroghe) che ha introdotto, nell'articolo 83 del TUIR, il principio della derivazione rafforzata prevedendo che: *"Per i soggetti, diversi dalle micro imprese di cui all'articolo 2435-ter del codice civile, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile, valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai principi contabili*".

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Il MEF, in attuazione delle disposizioni di cui all'articolo 13-bis comma 11 del DL Milleproroghe, ha emanato il decreto 3 agosto 2017 di attuazione del principio di cui sopra prevedendo l'applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 2 del DM 1 aprile 2009 n. 48 (già vigente per gli IAS adopter).

IMPORTANTE: Il primo comma di tale articolo prevede che: "*ai sensi dell'art. 83 c.1 terzo periodo assumono rilevanza gli elementi reddituali e patrimoniali rappresentati in bilancio in base al criterio della prevalenza della sostanza sulla forma.*"

Il principio della prevalenza della sostanza sulla forma, che deve essere osservato nella redazione dei bilanci a decorrere da quelli relativi all'esercizio 2016, è previsto dal **comma 1-bis dell'articolo 2423-bis codice civile** e stabilisce che, le operazioni e gli altri eventi aziendali devono essere rilevati e rappresentati in conformità della loro sostanza e realtà economica (natura giuridico sostanziale) e non solamente secondo la forma legale (natura giuridico formale).

IMPORTANTE: al posto dell'evidenza giuridico formale rileva la sostanza economico-finanziaria dell'operazione aziendale, che dovrà essere individuata mediante il fenomeno di qualificazione di matrice codicistica e dovrà essere rappresentato in bilancio secondo i criteri di classificazione e di imputazione temporale stabiliti dalle norme civili in tema di redazione del bilancio.

Il decreto MEF e il nuovo articolo 83 del TUIR sono finalizzati e consentono di ridurre significativamente la discordanza tra l'utile di bilancio e il reddito di impresa.

ATTENZIONE: Per effetto del principio stabilito dal decreto Mef di attuazione del 3 agosto 2017, il reddito fiscale è determinato sulla base dei criteri di qualificazioni, classificazioni e imputazioni temporali del bilancio dei nuovi OIC.

In altri termini, le norme che disciplinano il principio di derivazione rafforzato danno rilevanza fiscale alle rilevazioni dei componenti positivi e negativi di bilancio effettuate sulla base delle regole di qualificazione, classificazione e imputazione temporale stabilite dal codice civile e tradotte per interpretazione dai Principi contabili.

Ciò significa che, la qualificazione delle singole operazioni, la classificazione e rappresentazione in bilancio delle stesse e il periodo di imputazione dei relativi componenti economici (costi e ricavi)

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

effettuate per la redazione del bilancio hanno assoluta validità anche ai fini della determinazione del reddito fiscale.

CRITERI DI REDAZIONE DI BILANCIO RILEVANTI AI FINI FISCALI
FENOMENO QUALIFICATORIO
La qualificazione attiene alla sostanziale individuazione degli effetti di ciascuna operazione.
FENOMENO CLASSIFICATORIO
Il fenomeno classificatorio costituisce il passo successivo a quello qualificatorio e consiste nella rappresentazione in bilancio dell'operazione e dell'accadimento aziendale precedentemente correttamente qualificato.
IMPUTAZIONE TEMPORALE
I fenomeno dell'imputazione temporale attiene alla corretta individuazione del periodo imposta in cui i componenti reddituali fiscalmente rilevanti devono concorrere a formare la base imponibile

IMPUTAZIONE TEMPORALE DI COSTI E RICAVI: IL PRINCIPIO DI DERIVAZIONE CAMBIA LE REGOLE DI RILEVAZIONE FISCALE

Il primo comma dell'articolo 2 del decreto ministeriale 2 aprile 2009 n. 48, che trova applicazione per i soggetti nuovi OIC, prevede che:

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Non si applicano le disposizioni dell'art. 109 cc. 1 e 2 del TUIR nonché ogni altra disposizione che assuma i componenti reddituali e patrimoniali in base a regole di rappresentazione non conformi al CRITERIO DELLA **PREVALENZA DELLA SOSTANZA** SULLA FORMA.

Si tratta di una disposizione di assoluta rilevanza perché prevede che, le disposizioni fiscali di imputazione temporale dei componenti postivi e negativi di reddito non si applicano ai soggetti nuovi OIC, i quali dovranno determinare la corretta imputazione temporale di costi e proventi osservando i criteri di imputazione previsti per la redazione del bilancio.

La norma prevede espressamente la non applicazione delle disposizioni dei due primi commi dell'articolo 109 del TUIR:

- Comma 1: certezza e determinabilità oggettiva dei componenti positivi e negativi di reddito secondo il quale il costo o provento concorrere alla determinazione del reddito imponibile unicamente nell'esercizio in cui ne è verificata la certezza dell'esistenza e ne è misurabile obiettivamente l'ammontare;

- Comma 2: definisce le regole che individuano il momento di imputazione di ricavi e costi per le cessioni di beni mobili e immobili e per le prestazioni di servizi.

Poco rilevante la non applicazione del secondo comma dell'articolo 109 del TUIR, trovando, di fatto, coincidenza le relative disposizioni fiscali con quelle dei principi contabili che disciplinano la rilevanza economica per la cessione dei beni e delle prestazioni dei servizi (PC OIC 15).

Molto importante invece la deroga del primo comma dell'articolo 109 del TUIR che, di fatto, scarta l'applicazione della regola della rilevanza del momento della certezza e dell'obiettiva determinabilità ai fini dell'individuazione del periodo di imputazione dei costi e ricavi.

CRITERI DI CERTEZZA E OBIETTIVA DETERMINABILITA' NON PIU' APPLICABILI PER I NUOVI OIC

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Requisito della certezza: Il componente di reddito è riferito a fatti che secondo le tecniche aziendali è definitivamente formato, in altri termini un componente economico è certo quando è riferito ad un presupposto di fatto o di diritto realizzato;
Requisito della obiettiva determinabili: un fatto economico è obiettivamente determinabile quando il fatto economico è traducibile in valore numerico sulla base di elementi idonei e oggettivi quali quelli dei documenti o sulla base della tecnica estimativa elaborata dalla scienza economica (ma solo se la stima è fondata su elementi oggettivamente valutabili agli effetti della formazione del bilancio, con esclusione quindi delle stime formulate dal redattore anche se attendibili).

IMPORTANTE: ai fini della determinazione del periodo di imputazione dei costi e ricavi i soggetti nuovi oic non dovranno, a decorrere dal 2016, osservare le regole di cui all'articolo 109 co. 1 indicati nella tabella, ma dovranno unicamente osservare i criteri di imputazione temporale previsti per la redazione del bilancio.

Rileva la competenza economica civile per la redazione del bilancio e non quella fiscale fondata sui criteri della certezza e obiettiva determinabilità.

COMPETENZA ECONOMICA DI MATRICE CIVILE: FATTI ACCADUTI DOPO LA DATA DI BILANCIO RILEVANTI AI FINI DELLA DETERMINAZIONE DEL REDDITO FISCALE

È quindi il criterio di competenza civile per la redazione dei bilanci a determinare il periodo di imputazione economica dei componenti positivi e negativi ai fini della determinazione del reddito fiscale.

IMPORTANTE: per le società che applicano i principi contabili OIC, fatta eccezione per le micro imprese, i componenti positivi e negativi concorrono a formare il reddito imponibile nell'esercizio di competenza che deve essere individuato sulla base delle norme del codice civile (norme di primo grado) e sulla base dei regolamenti indicati nei PC (regolamenti di secondo grado).

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Il criterio di competenza per la redazione del bilancio è basato sulla maturazione economica dei componenti reddituali.

Ai fini della corretta applicazione del principio della competenza economica devono essere anche osservate le disposizioni del codice civile di cui all'articolo 2423 bis (n. 1 e 4) nonché dei PC 12, 31 e 29 (Principio della prudenza, della rilevazione delle perdite e dei rischi anche se conosciuti dopo la data di bilancio) le quali implicano la rilevazione contabile di fatti e accadimenti avvenuti dopo la data di bilancio ma che esprimono una situazione patrimoniale, finanziaria ed economica già esistente alla data di Bilancio.

Il PC 29 al paragrafo 59 distingue tre tipologie di fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio e ne disciplina il trattamento di bilancio.

FATTI E ACCADIMENTI AVVENUTI DOPO LA DATA DI BILANCIO
- Fatti successivi che devono essere recepiti nei valori di bilancio in conformità al postulato della competenza di matrice civilistica;
- Fatti successivi che non devono essere recepiti nei valori di bilancio in quanto di competenza dell'esercizio successivo;
- Fatti successivi che possono incidere sulla continuità aziendale perché possono far venire meno il presupposto della continuità.

Il paragrafo 62 dell'OIC 29 stabilisce che: "*I fatti successivi da recepire in bilancio devono verificarsi entro la data di formazione del bilancio (data di redazione del progetto di bilancio da parte degli amministratori).*

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Se tra la data di formazione del bilancio e la data di approvazione da parte dell'organo assembleare si verificassero eventi tali da avere un effetto rilevante sul bilancio, gli amministratori debbono adeguatamente modificare il progetto di bilancio nel rispetto del procedimento previsto per la formazione del bilancio".

Per quanto sopra emerge che, i nuovi OIC dovranno tenere conto, ai fini della determinazione del reddito imponibile, non solo dei componenti economici relativi ai fatti che si sono formati nel periodo di imposta ma anche di quelli relativi a fatti e accadimenti avvenuti dopo la data di bilancio che però esprimono una situazione economica e patrimoniale già esistente a tale data e che pertanto devono essere riflessi nel detto bilancio.

ESEMPI DI APPLICAZIONE DEL NUOVO PRINCIPIO DI IMPUTAZIONE RAFFORZATO

1 - CONCILIAZIONE GIUDIZIALE perfezionata a febbraio dell'anno 2017 CON LAVORATORE LICENZIATO nell'anno 2016
NORMA FISCALE ART. 109 TUIR: Il maggiore costo derivante dalla conciliazione è di competenza nell'esercizio del Decreto di omologa della controversia e quindi dovrà essere dedotto nell'anno 2017;
NORMA DI IMPUTAZIONE TEMPORALE DI BILANCIO – PRINCIPIO DI DERIVAZIONE RAFFORZATO: OIC29: La definizione della controversia nell'anno successivo a quello in cui è sorta, ESPRIME UNA SITUAZIONE ECONOMICA E PATRIMONIALE GIA' ESISTENTE IN DETTO ESERCIZIO; Ciò comporta la rilevazione del relativo costo nel Bilancio dell'esercizio di riferimento (Anno 2016).

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

2 - STORNO DI UNA FATTURA PER UN SERVIZIO RESO NEL 2016
Il contribuente ha reso un servizio nell'anno 2016, contestato nell'anno 2017 con definizione della controversia nei primi mesi dell'anno 2017. Nell'anno 2017 il contribuente emette una nota di variazione in diminuzione relativa al servizio reso nel 2016.
NORMA FISCALE ART. 109 TUIR: La rettifica è da imputare all'esercizio in cui la Contestazione è definita, quindi 2017;
NORMA DI IMPUTAZIONE TEMPORALE DI BILANCIO – PRINCIPIO DI DERIVAZIONE RAFFORZATO: OIC: La definizione della contestazione esprime una situazione economica, patrimoniale già esistente alla data di Bilancio 2016, quindi è di competenza dell'anno 2016.

16 ottobre 2017

Mario Agostinelli

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D