

Il principio di derivazione rafforzata

Roma, 27 marzo 2019

Angelo Garcea
angelo.garcea@assonime.it

L'approccio di fondo

- La riforma del d.l.vo n. 139 del 2015 e l'avvicinamento agli IAS/IFRS dal punto di vista contabile
- L'assunzione ai fini fiscali del modello dei soggetti IAS/IFRS tramite:
 - la modifica dell'art. 83 del TUIR con il recepimento fiscale dei criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili nazionali
 - Il rinvio, in quanto compatibili, alle disposizioni dei cd. decreti IAS (d.m. n. 48 del 2009 e d.m. 8.6.2011). L'individuazione delle norme applicabili è poi avvenuta con il d.m. 3.8.2017

L'approccio di fondo

➤ L'art. 13 bis del d.l. n 244 del 2016, sulla scorta di quanto avvenuto per gli IAS, prevede tra l'altro che

❑ Il regime transitorio nel passaggio alla derivazione rafforzata, modellato sulla disciplina dell'art. 15 d.l. 185 del 2008, vale anche in caso di modifiche ai principi contabili OIC

*8. Le disposizioni di cui ai commi da 5 a 7 si applicano anche **in caso di variazioni che intervengono nei principi contabili ai sensi del comma 3 dell'articolo 12 del decreto legislativo 18 agosto 2015, n. 139**, e nelle ipotesi di cambiamento degli obblighi informativi di bilancio conseguenti a modifiche delle dimensioni dell'impresa*

❑ b) In caso di introduzione/modifica dei principi OIC può attivarsi una procedura di «endorsement fiscale»

*10. All'articolo 4 del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38, dopo il comma 7-quater e' aggiunto il seguente: "7-quinquies. Il Ministro dell'economia e delle finanze provvede, ove necessario, entro centocinquanta giorni dalla **data di approvazione o aggiornamento dei principi contabili di cui al comma 1 dell'articolo 9-bis**, ad emanare eventuali disposizioni di coordinamento per la determinazione della base imponibile dell'IRES e dell'IRAP".*

Principali documenti di prassi

- Risoluzione n. 77/e del 2017: plusvalenza da leaseback
- L' articolo 2425 bis del codice civile, prevede che *“le plusvalenze derivanti da operazioni di compravendita con locazione finanziaria al venditore sono ripartite in funzione della durata del contratto di locazione»*
- Sul punto, la circolare n. 38/E del 2010 - a commento della predetta novità civilistica introdotta al comma 4 dell'articolo 2425 bis del codice civile - aveva precisato che la plusvalenza concorre integralmente alla formazione del reddito imponibile nell'esercizio in cui è realizzata ovvero, qualora ricorrano i presupposti previsti dalla legge, in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi ma non oltre il quarto (cfr. circolare n. 218/E del 2000, circolari n. 8/E e n. 11/E del 2009, risoluzione n. 237/E del 2009).
- La modifica all'articolo 83 del TUIR introduce, per i soggetti che redigono il bilancio ai sensi del codice civile, regole di determinazione del reddito coerenti con le nuove modalità di rappresentazione contabile, estendendo, ove compatibili, le modalità di determinazione del reddito imponibile previste per i soggetti IAS/IFRS *adopter*. Ne deriva che assume rilievo, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, la rappresentazione contabile - sintetizzabile nei concetti di qualificazione, classificazione ed imputazione temporale - così come regolamentata dai principi contabili nazionali. **In definitiva, alla luce della nuova formulazione dell'articolo 83 del TUIR, deve ritenersi che la medesima imputazione temporale prevista in ambito civilistico per l'operazione di *“sale and lease back* in esame debba assumere rilevanza anche ai fini fiscali.**

Le zone grigie della derivazione rafforzata

Le principali fonti di incertezza

- L'incompletezza del sistema dei principi OIC
- Le difficoltà interpretative dei principi contabili vigenti
- Gli equivoci sui limiti alla derivazione rafforzata

Le zone grigie della derivazione rafforzata: gli OIC come sistema aperto

L'OIC 11 (marzo 2018)

Nei casi in cui i principi contabili emanati all'OIC non contengano una disciplina per fatti aziendali specifici, la società include, tra le proprie politiche contabili, uno specifico trattamento contabile sviluppato facendo riferimento alle seguenti fonti, in ordine gerarchicamente decrescente:

- a) in via analogica, le disposizioni contenute in principi contabili nazionali che trattano casi simili, tenendo conto delle previsioni contenute in tali principi in tema di definizioni, presentazione, rilevazione, valutazione e informativa;
- b) le finalità ed i postulati di bilancio.

«poiché è impossibile che, in via generale ed astratta, i principi contabili possano prevedere ogni possibile casistica generata dal concreto divenire delle gestioni aziendali, quando una fattispecie non trova specifica disciplina nei principi contabili nazionali, **il redattore del bilancio è direttamente investito della responsabilità di un'autonoma applicazione del principio della rappresentazione sostanziale.**

...Durante la fase di consultazione è stata rappresentata l'opportunità di stabilire nell'OIC 11 se i principi contabili internazionali possano essere applicati in assenza di un principio OIC di riferimento e non esistano altri OIC applicabili in via analogica. Al riguardo non si è ritenuto di dover integrare il testo dell'OIC 11. Ciò non toglie che **laddove un principio contabile internazionale risulti conforme ai postulati previsti nell'OIC 11, e non vi siano altri OIC applicabili in via analogica, possa essere preso a riferimento dal redattore del bilancio nello stabilire di caso in caso una politica contabile appropriata»**

Le zone grigie della derivazione rafforzata: gli OIC come sistema aperto

L'OIC 11 (marzo 2018)

Le politiche di bilancio elaborate dalla singola impresa in base all'OIC 11 assumono una rilevanza fiscale in applicazione del principio di derivazione rafforzata ?

- Ris. Ag. Entrate n. 37/e del 2018
- Risposta a interpello n. 100/2018

Principali documenti di prassi

- Risoluzione 37/e del 2018 : provento da diritto di superficie a tempo determinato
- La Società istante evidenzia come il tema della contabilizzazione del diritto di superficie non sia trattato in modo specifico dai principi contabili nazionali
- Nei principi contabili nazionali non si rinviene una disciplina applicabile in via diretta e immediata alla fattispecie rappresentata nell'istanza di interpello. Al riguardo, il Principio contabile OIC 11 ("Finalità e postulati del bilancio d'esercizio" - versione marzo 2018) prevede che *"Nei casi in cui i principi contabili emanati dall'OIC non contengano una disciplina per fatti aziendali specifici, la società include, tra le proprie politiche contabili, uno specifico trattamento contabile sviluppato facendo riferimento alle seguenti fonti, in ordine gerarchicamente decrescente: a) in via analogica, le disposizioni contenute in principi contabili nazionali che trattano casi simili, tenendo conto delle previsioni contenute in tali principi in tema di definizioni, presentazione, rilevazione, valutazione e informativa; b) (...)"* (paragrafo 4, "Determinazione del trattamento contabile delle fattispecie non previste dagli OIC").
- A tal proposito, si evidenzia che il Principio contabile OIC 12 ("Composizione e schemi del bilancio d'esercizio" - versione dicembre 2016), in merito alla diversa ipotesi di costi sostenuti dal superficiario per *"canoni periodici corrisposti a terzi per (...) la concessione del diritto di superficie su immobili"*, prevede l'iscrizione di tali oneri nella voce *"B8) Per godimento di beni di terzi"*, alla stessa maniera dei *"canoni per la locazione di beni immobili"* e dei *"canoni per la locazione finanziaria di immobili"* (paragrafo 65). Vi è pertanto una sostanziale equiparazione, dal lato dei componenti di reddito negativi, tra gli effetti contabili prodotti dal diritto di superficie e quelli prodotti dalla locazione... **In conclusione, alla luce di quanto sopra esposto si ritiene che, ai fini IRES, il corrispettivo conseguito da ALFA per la costituzione del diritto di superficie a tempo determinato, contabilizzato secondo la maturazione contrattuale, concorra alla formazione del reddito d'impresa della Società come ricavo (e non come plusvalenza) così come imputato in bilancio, in coerenza con il principio di derivazione rafforzata recato dall'articolo 83 del TUIR .**

Principali documenti di prassi

- Risposta a interpello 100/2018 contributo del proprietario per l'allestimento dei locali da parte del conduttore
- La società Alfa (di seguito anche "istante") ha stipulato un contratto di locazione che prevede l'erogazione di un "Contributo" da parte del locatore per la realizzazione di lavori di allestimento all'interno dei locali (di seguito, "Lavori di Fit out"). In sede di redazione del bilancio chiuso al 31 dicembre 2017, il Contributo è stato ripartito in quote costanti lungo la durata del Contratto di Comodato e del Contratto di Locazione per un periodo complessivo di 111 mesi totali ed esposto a riduzione del canone di locazione. La rilevazione adottata è in linea con quanto previsto dalla prassi contabile internazionale (*i.e.* **SIC del 3 novembre 2008, n. 15**, elaborata dallo IASB). Ciò posto, la società istante chiede se sia corretto far concorrere il Contributo alla formazione della base imponibile IRES e IRAP *pro-rata temporis* così come imputato in bilancio, in coerenza con il principio di derivazione
- Il parere reso in questa sede **esula dalla valutazione relativa alla correttezza** in ordine alla rappresentazione contabile adottata dalla società in relazione al Contributo ricevuto per l'esecuzione dei *Lavori di Fit out*, dal momento che il criterio di ripartizione temporale accolto in bilancio sembra rispondere, *prima facie*, **a un canone di ragionevolezza rispetto agli esiti negoziali voluti dalle parti**. Valorizzando la funzione economico-sostanziale alla base dei contratti intercorsi con la Locatrice, la società istante ha ritenuto corretto qualificare il Contributo in esame come incentivo riconosciuto per la "conduzione" dell'immobile, piuttosto che come "ristoro" per gli interventi di ristrutturazione operati. Ne è derivata, sul piano contabile, la ripartizione della somma ricevuta *pro rata temporis* per l'intera durata del contratto di locazione a diretta riduzione del canone pattuito. In virtù del principio di derivazione rafforzata che, a partire dal 2016, si applica al bilancio ITA GAAP, si ritiene che la qualificazione e l'imputazione temporale adottate in relazione al componente di reddito in esame possano trovare riconoscimento fiscale. Ad analoghe conclusioni si perviene con riferimento all'IRAP, stante il principio di presa diretta dal bilancio che informa il tributo regionale.

Le zone grigie della derivazione rafforzata: Le difficoltà interpretative dei principi contabili vigenti

Esempio

L'art. 109 comma 1 e 2 non trova applicazione (cfr. il d.m. 3.8.2017).

OIC 15

«I crediti originati da ricavi per prestazioni di servizi sono rilevati in base al principio della competenza quando il servizio è reso, cioè la prestazione è stata effettuata»

Tesi 1

La competenza delle prestazioni di servizi si assume così come risulta dal bilancio, senza distinguere tra prestazioni di servizi che comportano l'assunzione di una obbligazione di mezzi e quelle con obbligo di risultato

Tesi 2

La competenza delle prestazioni di servizi si assume secondo la maturazione civilistica (Cfr. circolari Assonime n. 8 e 15 del 2018)

Le zone grigie della derivazione rafforzata: Le difficoltà interpretative dei principi contabili vigenti

Discussion paper sui ricavi pubblicato dall'OIC il 12.2.2019

«3.3.4 Lo stesso principio OIC 15 prevede che, in caso di ricavi originati da prestazioni di servizi, la rilevazione avviene in base al principio della competenza quando il servizio è reso, ossia quando la prestazione è stata effettuata

*3.3.8 Per quanto riguarda la contabilizzazione dei ricavi derivanti da prestazioni di servizi, **non è chiaro se tutti i ricavi per servizi debbano essere rilevati solo dopo aver terminato la prestazione** o se in alcuni casi i ricavi per servizi debbano essere contabilizzati pro-rata temporis, si pensi al caso di servizi di assistenza che vengono forniti in modo continuativo»*

Le zone grigie della derivazione rafforzata: gli equivoci sui limiti alla derivazione rafforzata

- I fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio e prima dell'approvazione del bilancio
 - *Definizione di cause pendenti*: cfr. Videoforum 24.5.2018
 - *Perdite su crediti verso debitori assoggettati a procedura concorsuale dopo la chiusura dell'esercizio*: il superamento degli elementi certi e precisi dell'art. 109 TUIR rende la perdita rilevata nell'esercizio già chiuso deducibile fin da subito ?
No cfr. circolare n. 26/e del 2013 per i soggetti IAS *adopter*

- Lo scorporo dei terreni e dei fabbricati
Agenzia entrate. Incontro con la stampa specializzata del 31.1.2019: si applicano i criteri forfettari dell'art. 35 d.l. n. 223 del 2006. Novità? No (cfr. la circolare Ag. Entrate n. 7/ e del 2011)

Principali documenti di prassi

- Risposta a interpello n. 102/2018: deducibilità dei contributi su anni pregressi
 - A seguito dell'ispezione congiunta ..in relazione al periodo di accertamento 01/10/2012 - 31/08/2017, sono state richieste ad Alfa somme a titolo di contributi INPS e premi assicurativi INAIL oltre a sanzioni e interessi La società istante espone altresì che sono al momento pendenti i ricorsi che la stessa ha proposto, sia in via amministrativa che in via giurisdizionale, avverso gli atti sopra riportati. In proposito, evidenzia che, sulla base dei riscontri forniti dai consulenti legali, lo scenario più probabile comporta il mancato riconoscimento delle pretese degli Uffici per una quota pari al 50 per cento delle somme richieste. Precisa inoltre che *“tali somme allo stato attuale sono “dovute” in quanto gli atti possono essere messi in riscossione senza ulteriori verifiche e conseguentemente la società in assenza di pagamento ne subirebbe la riscossione coattiva, salvo l'eventuale provvisoria sospensione»*
 - Il parere reso in questa sede esula dalla valutazione relativa alla correttezza in ordine alla rappresentazione contabile adottata dalla società in relazione alle modalità di rilevazione delle somme dovute a seguito di verbali di INPS e INAIL... L'ispezione congiunta subita dalla società istante ha fatto emergere i maggiori contributi previdenziali INPS e i maggiori premi assicurativi INAIL che la stessa società non aveva correttamente calcolato e contabilizzato durante l'arco temporale 01/10/2012 - 31/08/2017. I provvedimenti contenenti le maggiori somme accertate (unitamente a interessi e sanzioni) sono stati notificati all'istante nel 2017: la società riferisce che detti provvedimenti possono essere messi in riscossione senza ulteriori verifiche e che sugli stessi vi sono ricorsi pendenti.. In linea di principio, l'impostazione descritta dall'istante avrebbe dovuto comportare la rilevazione di un ulteriore onere in bilancio a titolo di accantonamento (pari alla restante quota). Al riguardo, tuttavia, la mancata rilevazione di tale componente negativo non determina alcun effetto sulla determinazione della base imponibile, poiché in ogni caso si sarebbe trattato di un accantonamento indeducibile ai sensi dell'articolo 107, comma 4 del Tuir. Alla luce di quanto sopra, in virtù del principio di derivazione rafforzata che, a partire dal 2016, informa il bilancio ITA GAAP, si ritiene che la qualificazione e l'imputazione temporale adottate in relazione al componente di reddito in esame possano trovare riconoscimento fiscale, fatto salvo quanto evidenziato in premessa.

Principali documenti di prassi

- Risposta a interpello n. 102/2018: deducibilità dei contributi su anni pregressi
 - A seguito dell'ispezione congiunta ..in relazione al periodo di accertamento 01/10/2012 - 31/08/2017, sono state richieste ad Alfa somme a titolo di contributi INPS e premi assicurativi INAIL oltre a sanzioni e interessi La società istante espone altresì che sono al momento pendenti i ricorsi che la stessa ha proposto, sia in via amministrativa che in via giurisdizionale, avverso gli atti sopra riportati. In proposito, evidenzia che, sulla base dei riscontri forniti dai consulenti legali, lo scenario più probabile comporta il mancato riconoscimento delle pretese degli Uffici per una quota pari al 50 per cento delle somme richieste. Precisa inoltre che *“tali somme allo stato attuale sono “dovute” in quanto gli atti possono essere messi in riscossione senza ulteriori verifiche e conseguentemente la società in assenza di pagamento ne subirebbe la riscossione coattiva, salvo l'eventuale provvisoria sospensione»*
 - Il parere reso in questa sede esula dalla valutazione relativa alla correttezza in ordine alla rappresentazione contabile adottata dalla società in relazione alle modalità di rilevazione delle somme dovute a seguito di verbali di INPS e INAIL... L'ispezione congiunta subita dalla società istante ha fatto emergere i maggiori contributi previdenziali INPS e i maggiori premi assicurativi INAIL che la stessa società non aveva correttamente calcolato e contabilizzato durante l'arco temporale 01/10/2012 - 31/08/2017. **I provvedimenti contenenti le maggiori somme accertate (unitamente a interessi e sanzioni) sono stati notificati all'istante nel 2017: la società riferisce che detti provvedimenti possono essere messi in riscossione senza ulteriori verifiche e che sugli stessi vi sono ricorsi pendenti.** In linea di principio, l'impostazione descritta dall'istante avrebbe dovuto comportare la rilevazione di un ulteriore onere in bilancio a titolo di accantonamento (pari alla restante quota). Al riguardo, tuttavia, la mancata rilevazione di tale componente negativo non determina alcun effetto sulla determinazione della base imponibile, poiché in ogni caso si sarebbe trattato di un accantonamento indeducibile ai sensi dell'articolo 107, comma 4 del Tuir. **Alla luce di quanto sopra, in virtù del principio di derivazione rafforzata che, a partire dal 2016, informa il bilancio ITA GAAP, si ritiene che la qualificazione e l'imputazione temporale adottate in relazione al componente di reddito in esame possano trovare riconoscimento fiscale, fatto salvo quanto evidenziato in premessa.**

Principali documenti di prassi

- Risposta a interpello n. 102/2018: deducibilità dei contributi su anni pregressi
- E' conferente il richiamo alla derivazione rafforzata quando gli errori di competenza sono comunque considerati tali anche se l'impresa li imputa come costi dell'esercizio in cui avviene la correzione contabile (cfr. circolare Ag. Entrate n. 31/e del 2013) ?
- Se i contributi pregressi dovuti sono effettivamente riferibili, ad esempio, al periodo di imposta 2013 come possono essere deducibili nel 2017?

Principali documenti di prassi

- Risposta n. 5/2019: plusvalenze da realizzo dalla cessione di partecipazioni in valuta
 - Nel corso del 2017, in più *tranches*, la società istante ha venduto la partecipazione detenuta nella società BETA ad un prezzo unitario in dollari Poiché la partecipazione, successivamente alla quotazione sul mercato azionario statunitense, è stata valorizzata in dollari, al momento del realizzo di ciascuna cessione, la differenza tra il cambio del giorno della vendita rispetto a quello storico ha generato differenze di cambio.... Ciò premesso, l'interpellante chiede se le predette differenze di cambi realizzate in sede di cessione di azioni che beneficiano della *participation exemption* (ex articolo 87 del TUIR) sono componenti che concorrono a formare le relative plusvalenze o minusvalenze da realizzo, risultando quindi rispettivamente imponibili nella misura del 5 per cento (ex articolo 87 del TUIR) e interamente indeducibili (ex articolo 101, comma 1, del TUIR).
 - L'articolo 2425-bis, comma 2 del codice civile (richiamato dal principio contabile OIC 26 "*Operazioni, attività e passività in valuta estera*") stabilisce che: "*I ricavi e i proventi, i costi e gli oneri relativi ad operazioni in valuta devono essere determinati al cambio corrente alla data nella quale la relativa operazione è compiuta*". L'articolo 2426, comma 1, numero 8-bis del codice civile prevede che "*... Le attività e passività in valuta non monetarie devono essere iscritte al cambio vigente al momento del loro acquisto*". Le partecipazioni, sulla base del paragrafo 7 dell'OIC 26, rientrano tra le attività non monetarie. Il principio contabile OIC 26, par. 30 dispone che : "*le attività e passività aventi natura non monetaria devono essere iscritte nello stato patrimoniale al tasso di cambio al momento del loro acquisto e cioè al loro costo di iscrizione iniziale (cambio storico). Pertanto, le differenze cambio positive o negative non danno luogo ad un autonoma e separata rilevazione*". Inoltre, nel paragrafo 16 del medesimo OIC si precisa che: "*Le differenze di cambio non rettificano i ricavi e i costi già iscritti in sede di rilevazione iniziale dell'operazione in valuta ...*". Le differenze cambio positive o negative non daranno luogo ad una autonoma e separata rilevazione, ma concorreranno a formare le relative plusvalenze e minusvalenze da realizzo, in quanto le partecipazioni come già evidenziato rappresentano attività non monetarie. **Detta classificazione ed imputazione temporale del bilancio in virtù del principio di derivazione rafforzata che, a partire dal 2016, informa il bilancio ITA *gaap*, trova riconoscimento fiscale.**

Principali documenti di prassi

- Risposta n. 5/2019: plusvalenze da realizzo dalla cessione di partecipazioni in valuta
- E' conferente il richiamo alla derivazione rafforzata quando l'art. 3 del d.m. n. 48 del 2009 stabilisce che per le operazioni di cessione non opera il principio di derivazione rafforzata?

Art. 3 comma 3 del d.m. n. 48 del 2009

3. Fermi restando i criteri di imputazione temporale previsti dagli IAS eventualmente applicati, il regime fiscale e' individuato sulla base della natura giuridica delle operazioni nei seguenti casi:

a) quando oggetto delle operazioni di cui sopra siano i titoli di cui all'articolo 85, comma 1, lettere c) e d) del testo unico, anche costituenti immobilizzazioni finanziarie, con esclusione delle azioni proprie e degli altri strumenti rappresentativi del patrimonio proprio....