Principi contabili. Il decreto del 3 agosto allinea le evidenze in bilancio con il fisco salvo alcune eccezioni

Derivazione rafforzata con deroghe

Esteso alle imprese Oic il trattamento previsto per gli Ias adopter

FOCUS

Angelo D'Ugo
Alessandro Germani

Le nuove regole contabili per i soggetti Oic sono state introdotte con il Dlgs 139/2015 e, in virtù del suo ruolo di standard setter nazionale, dall'Oic con la revisione dei principi contabili effettuata a dicembre 2016. È di fondamentale importanza la ricaduta fiscale – in materia di reddito d'impresa e Irap – di queste nuove regole applicate a partire dal 2016. Ciò è avvenuto grazie all'articolo 13-bis del Dl 244/2016 che ha modificato l'articolo 83 del Tuir introducendo il comma 1-bis ed estendendo alle imprese Oic adopter (diverse dalle microimprese) il principio di derivazione rafforzata, prevedendo anche per queste l'applicazione dei decreti ministeriali emanati per il passaggio agli Ias.

Le disposizioni di coordinamento sono poi contenute nel Dm 3 agosto 2017 che ha previsto:

- all'articolo 1, norme che hanno modificato il Dm 8 giugno 2011 e che si applicano sia ai soggetti Ias sia ai soggetti Oic;
- all'articolo 2, il richiamo ad alcune disposizioni dei Dm 1° aprile 2009 n. 48 e 8 giugno 2011 che si applicano ai soggetti Oic a seguito dell'introduzione della derivazione rafforzata;
- all'articolo 3, una clausola di salvaguardia per i comportamenti del 2016 derivante dal fatto che, causa l'emanazione tardiva del Dm, avvenuta dopo gli ordinari pagamenti delle imposte, sono fatti salvi i comportamenti «anche non coerenti» dei contribuenti, lasciando quindi intendere che anche quelli coerenti dovrebbero essere considerati come validamente assunti.

IN CONTINUITÀ

Continueranno ad applicarsi alcune norme del Testo unico: tra queste la disciplina sulla rateizzazione delle plusvalenze e dei contributi

Per ciò che concerne le modifiche al Dm 8 giugno 2011 (introdotte dall'articolo 1 del Dm 3 agosto 2017) si rinvia alla prima tabella (si veda a lato). Giova evidenziare al riguardo la fattispecie dei finanziamenti infragruppo, che possono essere infruttiferi o a tassi assai divergenti rispetto al mercato. In tali casi la norma, derogando alla derivazione rafforzata, introduce un doppio binario in quanto:

- la società finanziata iscrive una riserva di PN e maggiori interessi passivi a CE rispetto a quelli da contratto (oggetto di variazione in aumento);
- la società finanziante registra l'incremento del costo fiscale della partecipazione e maggiori interessi attivi a CE rispetto a quelli da contratto (oggetto di variazione in diminuzione).

Invece, sulle norme dei decreti Ias che sono direttamente applicabili ai soggetti Oic (articolo 2 del Dm 3 agosto 2017) si rinvia alla seconda tabella (si veda a lato).

Esistono, in ogni caso, una serie di disposizioni del Tuir che continueranno ad essere applicate anche a seguito della derivazione rafforzata (ad esempio, rateizzazione plusvalenze e contributi, principio di cassa per dividendi, contributi e compensi amministratori). In altre situazioni invece sarà verosimile assistere a profondi cambiamenti.

A tale riguardo risulta chiamato in causa il principio di competenza. In particolare, in riferimento al principio di certezza e oggettiva determinabilità sancito dall'articolo 109, comma 1 del Tuir, finora si è assistito allo stanziamento di poste a fine anno che non trovava riconoscimento fiscale, con necessità di gestirne l'impatto con variazioni in aumento e in diminuzione in dichiarazione.

A seguito, invece, dell'introduzione del principio di derivazione rafforzata, l'aspetto fiscale non divergerà più da quello contabile, garantendo in tal modo la deducibilità (o l'imponibilità) di una serie di casistiche contabilizzate a fine anno. Questo non significa, tuttavia, che si potranno dedurre integralmente gli accantonamenti a fondi, in quanto l'articolo 9 del Dm 8 giugno 2011 prevede espressamente la loro indeducibilità, ancorandone la deduzione non tanto alla natura dell'elemento reddituale, che a livello di principi contabili (Oic 12) trova spazio nelle aree B, C e D del conto economico, quanto a quello patrimoniale, di modo che se la contropartita è rappresentata da un fondo ciò comporterà l'indeducibilità del relativo costo, a differenza del caso in cui essa sarà invece rappresentata da un debito.

Minore impatto ci si aspetta dalla competenza relativa a cessioni di beni e prestazioni di servizi, in quanto i nuovi principi contabili appaiono allineati alle previsioni fiscali dell'articolo 109, comma 2, del Tuir.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Primo di due articoli

LA PAROLA CHIAVE

Derivazione rafforzata

È il ripensamento dei criteri di determinazione dell'imponibile dei soggetti Ias adopter. Il sistema fiscale recepisce la qualificazione di un fatto aziendale sulla base della sostanza economica degli eventi, la classificazione dei relativi componenti reddituali e patrimoniali che ne derivano e la cadenza temporale con cui questi partecipano alla determinazione della performance aziendale. Ciò consente di eliminare la necessità di gestire un doppio binario fra valori civili e fiscali

I casi e gli effetti fiscali

Il quadro delle nuove regole contabili

MODIFICHE AL DM 8 GIUGNO 2011			
Fattispecie	**Contenuto**	**Dm 3/8/2017**	**Effetto fiscale**
1 Componenti di reddito mai imputati a CE	Componenti destinati a PN o OCI (other comprehensive income) ma mai a CE	Art. 1 c. 1 lett. a) n. 1 modifica art. 2 c. 1	Rilevanza ai fini Ires in base al componente economico individuato per "natura"
2 Componenti di reddito mai imputati a CE	Componenti destinati a PN o OCI ma mai a CE (es. modifica criterio di valutazione delle rimanenze)	Art. 1 c. 1 lett. a) n. 2 modifica art. 2 c. 2	Rilevanza ai fini Irap in base al componente economico individuato per "natura"
3 Strumenti finanziari (es. obbligazioni convertibili)	Deducibilità in capo al detentore dei maggiori interessi attivi tassati in caso di mancata conversione[1]	Art. 1 c. 1 lett. b) n. 1 modifica art. 5 c. 4	Deducibilità ai fini Ires del componente positivo in capo al detentore dell'obbligazione
4 Finanziamenti infragruppo (infruttiferi o non a tasso di mercato)	In applicazione del costo ammortizzato non rilevano: - per la società finanziata la riserva di PN e i maggiori interessi passivi a CE rispetto a quelli da contratto	Art. 1 c. 1 lett. b) n. 2 modifica art. 5 c. 4-bis	Rilevanza fiscale dei soli componenti positivi o negativi imputati a CE desumibili dal contratto (con conseguente sterilizzazione) [2]
5 Estensione della finalità di copertura di strumenti derivati	La finalità di copertura può essere attestata se risulta dal primo bilancio di esercizio approvato dopo la data di negoziazione dello strumento di copertura	Art. 1 c. 1 lett. c) modifica art. 7 c. 4	Derivato con finalità di copertura anche ai fini fiscali se sono rispettate le condizioni introdotte dalla norma
APPLICAZIONE DEI DM 1 APRILE 2009 N. 48 E 8 GIUGNO 11 AI SOGGETTI OIC ADOPTER			
Fattispecie	**Contenuto**	**Dm 3/8/2017**	**Effetto fiscale**
6 Criterio di prevalenza della sostanza sulla forma	Inapplicabilità dell'art. 109 c. 1 e 2 ovvero: a) certezza e oggettiva determinabilità ; b) risultanze giuridico-formali per i beni e ultimazione per i servizi	Art. 2 c. 1 lett. a) n. 1 (richiama art. 2 c. 1 Dm 1.4.09 n. 48)	Rilevanza in base al dato sostanziale e non giuridico
7 Deroghe al principio di derivazione rafforzata	Applicazione delle norme del Tuir con presenza di un doppio binario fra civilistico e fiscale	Art. 2 c. 1 lett. a) n. 1 (richiama art. 2 c. 2 Dm 1.4.09 n. 48)	Rilevanza in base alle specifiche regole del Tuir
8 Prima iscrizione dei crediti	Eventuali componenti positivi o negativi di prima iscrizione partecipano integralmente al reddito di periodo	Art. 2 c. 1 lett. a) n. 1 (richiama art. 2 c. 3 Dm 1.4.09 n. 48)	Sulle componenti di prima iscrizione: a) le imprese industriali non applicano i limiti di deducibilità ex art. 106 c. 1; b) banche e assicurazioni possono applicare i limiti di deducibilità ex art. 106 c. 3
9 Divieto di doppia tassazione o doppia deduzione	È riferito al singolo contribuente e non impone una coerenza di rappresentazione di bilancio fra i partecipanti ad una medesima relazione negoziale (possono esservi differenze di trattamento anche fra due soggetti Oic)	Art. 2 c. 1 lett. a) n. 2 i. (richiama art. 3 c. 1 Dm 1.4.09 n. 48)	Divieto di beneficiare di doppia tassazione o deduzione - oppure di nessuna tassazione o deduzione - in base alla corretta applicazione dei principi contabili a seguito della derivazione rafforzata
10 Modalità di determinazione del reddito	Ciascun soggetto che interviene nel medesimo rapporto contrattuale determina il reddito imponibile in base al proprio assetto contabile	Art. 2 c. 1 lett. a) n. 2 ii (richiama art. 3 c. 2-1° periodo- Dm 1.4.09 n. 48)	Rilevanza fiscale delle voci sulla base dell'assetto contabile utilizzato
11 Applicazione del principio della natura giuridica delle operazioni	Si tratta di casi che impongono un identico trattamento a tutti i partecipanti a prescindere dai criteri contabili adottati, facendo prevalere in questi casi il dato giuridico	Art. 2 c. 1 lett. a) n. 2 i. (richiama art. 3 c. 3 e 4 Dm 1.4.09 n. 48)	Rilevanza fiscale in base alla natura giuridica per le operazioni: 1) relative ai titoli ex art. 85, c. 1, lett. c) e d), anche costituenti immobilizzazioni finanziarie, con esclusione delle azioni proprie e degli altri strumenti rappresentativi del patrimonio proprio; 2) laddove si tratti di individuare il soggetto cui spetta l'attribuzione di ritenute o di crediti d'imposta; 3) riguardanti interessi, dividendi e altri proventi derivanti da titoli acquisiti in base a riporti e pronti contro termine e mutuo di titoli garantito
12 Rilevanza Irap	Vedi precedente n. 2	Art. 2 c. 1 lett. b) n. 1 (richiama art. 2 c. 2 Dm 8.6.11)	Vedi precedente n. 2
13 Classificazione degli immobili	Gli immobili di cui al principio contabile OIC 16 si considerano strumentali solo se presentano i requisiti dell'art. 43 del Tuir	Art. 2 co. 1 lett. b) n. 2 (richiama art. 3 c. 1 Dm 8.6.11)	Rilevanza fiscale degli ammortamenti legata al concetto di strumentalità degli immobili ex art. 43 Tuir
14 Strumenti finanziari	Gli strumenti finanziari si considerano similari: alle azioni se presentano i requisiti della let t. a) c. 2 dell'art. 44 del Tuir; alle obbligazioni se presentano i requisiti della lett. c) c. 2 dell'art. 44 del Tuir. Confermata l'applicazione: a) dell'art. 109 c. 9, ovvero l'indeducibilità della remunerazione per gli strumenti finanziari di tipo equity o associazioni in partecipazione con apporto non di servizio o opera; dell'art. 109 c. 4 secondo periodo ovvero si considerano imputati a CE i componenti imputati direttamente a patrimonio con riferimento agli strumenti finanziari assimilati alle obbligazioni	Art. 2 c. 1 lett. b) n. 3 (richiama art. 5 c. 1, 2 e 3 Dm 8.6.11)	Si disattiva la rilevanza fiscale della qualificazione e classificazione di bilancio, a vantaggio delle disposizioni fiscali che qualificano gli strumenti finanziari assimilati alle azioni e alle obbligazioni in base al disposto dell'art. 44 del Tuir
15 Strumenti finanziari con diritto di conversione	Vedi precedente n. 3	Art. 2 c. 1 lett. b) n. 3 (richiama art. 5 c. 4 Dm 8.6.11)	Vedi precedente n. 3
16 Finanziamenti infragruppo	Vedi precedente n. 4	Art. 2 c. 1 lett. b) n. 3 (richiama art. 5 c. 4-bis Dm 8.6.11)	Vedi precedente n. 4
17 Nozione di operazione di copertura	È tale anche l'operazione in cui l'impresa designa come relazione di copertura solo le variazioni dei flussi finanziari o del fair value dell'elemento coperto al di sopra o al di sotto di un determinato prezzo o in base ad altra variabile	Art. 2 c. 1 lett. b) n. 4 (richiama art. 7 c. 2 Dm 8.6.11)	Estensione della nozione di operazione di copertura con rilevanza a fini fiscali
18 Copertura di flussi finanziari (cash flow hedge)	In ipotesi di copertura di flussi finanziari, gli utili o le perdite generati dallo strumento con finalità di copertura concorrono a determinare la base imponibile al momento dell'imputazione a CE	Art. 2 c. 1 lett. b) n. 4 (richiama art. 7 c. 3 Dm 8.6.11)	Irrilevanza ai fini fiscali degli effetti della copertura di flussi finanziari fino a che tali flussi non siano imputati a CE
19 Estensione della finalità di copertura di derivati	Vedi precedente n. 5	Art. 2 c. 1 lett. b) n. 4 (richiama art. 7 c. 4 Dm 8.6.11)	Vedi precedente n. 5
20 Accantonamenti	Sono tali: a) i componenti reddituali iscritti in contropartita di passività di scadenza o ammontare incerti che presentano i requisiti Oic 31; b) gli oneri derivanti dall'attualizzazione delle passività di cui al comma precedente	Art. 2 , c. 1, lett. b) n. 5 (richiama art. 9, Dm 8.6.11)	Per stabilire la natura di accantonamento si guarda alla contropartita patrimoniale (fondo oppure debito). Sono deducibili solo quelli rientranti nei casi dell'art. 107 c. 1-3 del Tuir ovvero: a) spese per lavori ciclici delle navi e aeromobili; b) spese di ripristino dei beni gratuitamente devolvibili; c) oneri per operazioni e concorsi a premio

Nota: 1) Il meccanismo di recapture non si applica se il detentore ha iscritto in bilancio un derivato ex art. 112 TUIR; 2) Si avrà piena rilevanza fiscale nei casi in cui l'applicazione del costo ammortizzato non comporti la rilevazione di componenti di stato patrimoniale con emersione di un day one loss/profit a conto economico