Contabilità. L'applicazione del principio di derivazione rafforzata

Rateizzazione plusvalenze, il doppio binario rimane

Davide Cagnoni
Alessandro Germani

Le nuove regole sui bilanci introdotte dal Dlgs 139/2015 e il conseguente restyling dei principi contabili operato a dicembre 2016 hanno profondamente inciso sull'assetto contabile dei soggetti Oic adopter. Similmente a quanto avvenuto in passato per quelli Ias/Ifrs adopter, ciò ha comportato l'adozione del principio di derivazione rafforzata e la conseguente applicazione, anche per i soggetti Oic, dei Dm 1° aprile 2009 n. 48 e 8 giugno 2011. L'aspetto è stato disciplinato puntualmente dal Dm 3 agosto 2017 (si veda «Il Sole 24 Ore» del 24 novembre scorso).

Di seguito, invece, ci soffermiamo sulla portata pratica delle nuove norme, allo scopo di individuare:

- da un lato i casi in cui resta valida l'applicazione delle disposizioni del Tuir;
- dall'altro le fattispecie per le quali l'applicazione della presa diretta dal bilancio potrà comportare sensibili cambiamenti di impostazione.

Tali aspetti andranno tenuti in debita considerazione per i prossimi bilanci e fondi imposte relativi al 31 dicembre 2017.

La validità del Tuir

Circa il primo aspetto, l'articolo 2, comma 1, lettera a), n. 1 del Dm 3 agosto 2017 richiama per i soggetti Oic adopter l'articolo 2, comma 2, del Dm 48/2009. Questa disposizione riguarda l'applicazione delle norme 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, parzialmente o totalmente, dalla formazione del reddito imponibile componenti positivi, comunque denominati, 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».

Ciò significa che tutta una serie di disposizioni di natura fiscale e che prescindono dalla presa diretta dal bilancio continueranno a operare anche per i soggetti Oic adopter. Stiamo parlando, ad esempio, della rateizzazione delle plusvalenze e dei contributi in conto capitale, del principio di cassa applicabile a dividendi e compensi amministratori. In tutti questi casi, quindi, continuerà a operare un doppio binario fra ambito civilistico e fiscale.

La derivazione rafforzata

Vediamo, invece, quei casi per i quali è possibile ipotizzare cambiamenti a seguito dell'introduzione della derivazione rafforzata. A questo riguardo sempre l'articolo 2, comma 1, lettera a), n. 1, del Dm 3 agosto 2017 richiama per i soggetti Oic adopter l'articolo 2, comma 1, del Dm 48/2009, introducendo per gli stessi quel criterio di prevalenza della sostanza sulla forma già previsto per i soggetti Ias. La norma del Dm 48/2009 stabilisce che, in applicazione di tale criterio «devono intendersi non applicabili a tali soggetti le disposizioni dell'articolo 109, commi 1 e 2, del testo unico, 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».

Partiamo dalle situazioni per le quali, tendenzialmente, è ragionevole ritenere che non vi saranno impatti particolari. Infatti, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi l'articolo 109, comma 2, del Tuir fissa la competenza in base ai seguenti principi:

- per i beni mobili vale la consegna o spedizione, per gli immobili e le aziende la stipula dell'atto, a meno che il trasferimento della proprietà non si verifichi in data diversa e successiva in base a particolari clausole;
- per i servizi vale invece la data di ultimazione dei medesimi.

Per queste fattispecie, in ogni caso, i nuovi principi contabili non sembrano divergere dalle attuali regole fiscali, motivo per cui è ragionevole non attendersi cambiamenti importanti.

Differente è, invece, il caso della competenza che si declina attraverso il principio della certezza e oggettiva determinabilità sancito dall'articolo 109, comma 1, del Tuir. A questo riguardo, infatti, si era abituati a contabilizzare a fine anno una serie di costi e ricavi che poi non trovavano riconoscimento fiscale e determinavano una conseguente variazione in aumento o diminuzione, innestando il doppio binario. Casi tipici sono rappresentati dalle cause legali, dalle transazioni, dai premi aziendali di vario genere, dai resi su vendite per tutto l'ambito delle aziende commerciali e della grande distribuzione. La presa diretta dal bilancio adesso semplifica il quadro, ma determina un cambiamento rispetto al passato con il quale bisognerà comunque prendere dimestichezza.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Secondo di due articoli
Il precedente è stato pubblicato il 24 novembre scorso

I casi pratici

Le eccezioni e i casi di applicazione del principio di derivazione rafforzata

1. FATTISPECIE CHE PREVEDONO L'APPLICAZIONE DELLE DISPOSIZIONI DEL TUIR PER I SOGGETTI OIC ADOPTER

Casi	Norma del Tuir
Plusvalenze patrimoniali	Rateizzazione in max 5 esercizi (articolo 86)
PEX	Esenzione della plusvalenza al ricorso dei requisiti dell'articolo 87
Contributi in conto capitale	Principio di cassa e rateizzazione in max 5 esercizi (articolo 88)
Dividendi	Principio di cassa (articolo 89)
Compensi agli amministratori	Principio di cassa (articolo 95)
Interessi passivi	Deducibilità in base alla regola del ROL (articolo 96)
Oneri fiscali e contributivi	Principio di cassa (articolo 99)
Perdite su crediti	Deducibilità in base ad elementi certi e precisi (articolo 101, comma 5)
Ammortamento beni materiali	Deducibilità delle quote in base alle disposizioni fiscali (articoli 102 e 102-bis)
Spese di manutenzione	Deducibilità nel limite del 5% del costo complessivo; eccedenza in quote costanti in 5 anni (articolo 102, comma 6)
Leasing	Deducibilità dei canoni in base alle disposizioni fiscali (articolo 102, comma 7)
Ammortamento beni immateriali	Deducibilità delle quote in base alle disposizioni fiscali (articolo 103)
Accantonamenti di quiescenza e previdenza	Deducibilità in base alle disposizioni fiscali (articolo 105)
Svalutazioni crediti e accantonamenti rischi su crediti	Deducibilità in base ai limiti stabiliti dalle disposizioni fiscali (articolo 106)
Accantonamenti	Deducibilità solo di quelli espressamente previsti dalle disposizioni fiscali (articolo 107)
Rappresentanza	Deducibilità in base ai limiti stabiliti dalle disposizioni fiscali (articolo 108)
Spese alberghiere e di ristorazione	Deducibilità in base ai limiti stabiliti dalle disposizioni fiscali (articolo 109, comma 5)
Principio di inerenza	Deducibilità in base al principio di inerenza (articolo 109, comma 5)
Interessi di mora	Principio di cassa (articolo 109, comma 7)
Prezzi di trasferimento	Si applica la disciplina prevista dalle disposizioni fiscali (articolo 110, comma 7)

2. FATTISPECIE CHE PREVEDONO L'APPLICAZIONE DEL PRINCIPIO DI DERIVAZIONE RAFFORZATA PER I SOGGETTI OIC ADOPTER

2.1. Casi di disapplicazione del principio di certezza e obiettiva determinabilità ex art. 109 c. 1 del TUIR

Casi	Principio
Spese legali per contenzioso in essere	Se il giudizio avviene prima della redazione del bilancio 2018 il relativo costo può essere dedotto al 31 dicembre 2017
Transazione con un cliente	Se la transazione viene siglata prima della redazione del bilancio 2018 il relativo costo può essere dedotto al 31 dicembre 2017
Accordo aziendale con erogazione di una tantum	Se l'accordo viene perfezionato prima della redazione del bilancio 2018 il relativo costo può essere dedotto al 31 dicembre 2017
Premi a dipendenti (MBO)	La definizione di premi aziendali prima della redazione del bilancio 2018 determina la deducibilità del relativo costo al 31 dicembre 2017
Rimborso assicurativo	A fronte della distruzione di un cespite, se l'indennizzo viene liquidato prima della redazione del bilancio 2018 esso costituirà un ricavo tassato al 31 dicembre 2017
Rettifiche di costi-ricavi generate da resi abbuoni sconti e penalità	Le fattispecie conosciute dopo la chiusura dell'esercizio ma prima della redazione del bilancio 2018 consentono di dedurre il costo o tassare il ricavo al 31.12.2017

2.2. Casi di disapplicazione del principio di competenza delle cessioni di beni e prestazioni di servizi ex articolo 109, comma 2, del Tuir

Casi	Principio
Cessione di beni mobili, immobili e aziende	Il trasferimento dei rischi e benefici coincide con la consegna o spedizione per i mobili e con la stipula dell'atto traslativo per immobili e aziende, salvo clausole particolari. I nuovi principi contabili sono tendenzialmente allineati alle disposizioni fiscali, per cui non si intravvedono modifiche rilevanti a seguito della derivazione rafforzata
Prestazioni di servizi	Si considerano effettuate quando il servizio è reso ovvero la prestazione è ultimata. I nuovi principi contabili sono tendenzialmente allineati alle disposizioni fiscali, per cui non si intravvedono modifiche rilevanti a seguito della derivazione rafforzata