

CASI CONTROVERSI

La derivazione rafforzata e piena

di Comitato di redazione

Le **nuove regole contabili** imposte dal D.Lgs. 139/2015 ed interpretate dai **nuovi documenti OIC** determinano non solo un necessario cambio di passo nella predisposizione dei conti annuali delle imprese ma anche, e non è certo meno rilevante, nella corretta determinazione dell'imponibile fiscale.

Il nuovo [**articolo 83 del Tuir**](#) prevede che, per i soggetti diversi dalle microimprese di cui all'[**articolo 2435-ter del cod. civ.**](#), valgano – anche in deroga alle disposizioni fiscali – i **criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione** previsti dai principi contabili.

Normalmente si è definito tale *input* come **“derivazione rafforzata”**; già la definizione d'uso comune, tuttavia, richiede un chiarimento che, per quanto ad oggi desumibile, può essere tratto dalla [**circolare 7/E/2011**](#), a suo tempo emanata dall'Agenzia delle Entrate in riferimento ai soggetti IAS.

In sostanza, si tende ad assumere le **rappresentazioni di bilancio** ispirate al principio di **prevalenza** della **sostanza** (economica) sulla **forma** (legale). Ciò determina una sorta di rimozione dell'abitudine di rappresentare i fatti secondo la natura giuridico formale degli stessi, cedendo il passo ad una rappresentazione tesa ad evidenziare gli **effetti sostanziali** alla luce dell'effettivo **trasferimento dei correlati rischi e benefici**. Si riducono così, significativamente, le **discordanze** tra l'utile di bilancio ed il reddito di impresa.

La derivazione rafforzata dovrebbe **ridurre** i fenomeni di **doppio binario**. Tuttavia, proprio perché tale dipendenza è limitata al riconoscimento delle "qualificazioni", delle "classificazioni" e delle "imputazioni temporali", la stessa rappresenta una derivazione "rafforzata" (e **non già "piena"**).

Infatti, restano generalmente **esclusi** da tale contesto:

- i **fenomeni valutativi**, non espressamente citati nella lettera dell'[**articolo 83**](#);
- talune specifiche fattispecie per le quali il Legislatore fiscale, con deroghe e/o integrazioni al citato principio di derivazione rafforzata, ha voluto prevedere **regole differenziate** (talvolta mantenendo il previgente schema impositivo).

L'affermazione della prevalenza della sostanza sulla forma determina, per conseguenza, una necessaria **disapplicazione** delle regole previste dall'[**articolo 109, commi 1 e 2 del Tuir**](#) che fanno riferimento:

- ai requisiti di **certezza** e **determinabilità** dei componenti reddituali ([comma 1](#));
- alle risultanze negoziali e, in particolare, all'acquisizione o **passaggio** della **proprietà** o altro diritto reale sui beni ([comma 2](#)).

Il fenomeno 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.

Il percorso logico è il seguente:

- individuare il **"modello" giuridico-negoziiale** cui ricondurre ciascuna operazione aziendale, in relazione alla specifica funzione economica ed agli effetti sostanziali che essa determina;
- sulla base dello schema giuridico-negoziiale individuato secondo i principi contabili in parola è possibile verificare se e con quali modalità la stessa generi **flussi reddituali** - positivi e/o negativi (in termini di ricavi, plus/minusvalenze, ammortamenti, valutazioni, ecc.) - per l'impresa ovvero se, diversamente, rappresenti una **mera manifestazione patrimoniale** (qual è, ad esempio, il conferimento di risorse finanziarie nell'azienda).

Il secondo concetto richiamato è quello delle **classificazioni**. Una volta individuato il "modello" giuridico-negoziiale 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 definire gli specifici **effetti** che la stessa eventualmente **produce sul reddito** (e, contestualmente, individuare la specifica appostazione in bilancio dei relativi elementi reddituali e/o patrimoniali). In pratica, sotto il profilo reddituale, si tratta in sintesi di individuare la specifica **tipologia** (o "classe") di **provento** o di **onere** di ciascuna operazione così come qualificata nella rappresentazione contabile.

Il terzo concetto richiamato dall'[articolo 83](#) è quello delle **imputazioni temporali**, che attiene alla corretta individuazione del periodo d'imposta in cui i componenti reddituali fiscalmente rilevanti devono concorrere a formare la base imponibile. I nuovi principi danno rilievo ad un criterio di **competenza** basato sulla **"maturazione economica"** dei componenti reddituali (generalmente individuabile nel momento in cui si ritiene probabile che i benefici economici futuri saranno goduti dall'impresa ed in cui sarà possibile valutarne l'entità in modo attendibile, nonché quando anche i relativi costi sono attendibilmente determinabili) e non più sulla **"maturazione giuridica"** degli stessi, alla quale era invece improntata la previgente impostazione del Tuir.

Abbiamo già detto che, invece, **non** viene **rivoluzionato** il tema dei **fenomeni valutativi**, non esplicitamente richiamati dalla norma.

Va tuttavia evidenziato che la valutazione degli elementi reddituali e/o patrimoniali solo

talvolta si manifesta come fenomeno **indipendente** ed autonomo rispetto ai fenomeni di qualificazione, classificazione e imputazione temporale.

In altri termini:

- quando - nel raffronto tra rappresentazione contabile 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** (è questo, ad esempio, il caso delle **valutazioni dei titoli**);
- quando, invece, la rappresentazione contabile evidenzia differenti qualificazioni, classificazioni e imputazioni temporali, **non** è in linea di principio **possibile prescindere** anche da una **diversa valutazione**.

Pertanto, se da un lato la **valutazione** delle poste resta ancorata alle vecchie regole, per altro verso la medesima viene **trascinata** nel “**nuovo scenario**” se **immediatamente connessa** a qualificazioni, classificazione ed imputazioni temporali. Infatti, nel caso di acquisto di un bene con pagamento differito, il valore fiscale del bene sarà dato dall'importo contabilizzato al netto della parte riferibile ad oneri finanziari. Tale minor valore sarà rilevante, ad esempio, ai fini degli ammortamenti, dei super ammortamenti, eccetera.

OneDay Master

UNA SIMULAZIONE PRATICA DI DETERMINAZIONE DEL REDDITO D'IMPRESA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)