

**1 LA COMPETENZA****Gli eventi avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio**

La competenza è uno degli aspetti più rilevanti su cui si applica la derivazione rafforzata. Conseguentemente, ancora più che in passato, la corretta individuazione del periodo di competenza contabile di un fenomeno aziendale ha effetti anche sul piano tributario.

Secondo il principio contabile Oic29 vi sono fatti intervenuti nell'anno successivo che devono essere recepiti nei valori di bilancio (senza modificare la natura dell'appostazione) e fatti che non devono essere recepiti, oltre a fatti che possono incidere sulla continuità aziendale.

**2 GLI EVENTI****La qualificazione dei fatti e la classificazione**

Oltre alla competenza, anche la qualificazione degli eventi e la loro classificazione contabile rientrano nel principio di derivazione rafforzata. Se ai fini Irap la "presa diretta" dal conto economico (salvo eccezioni) era già la regola, ai fini Ires i fenomeni gestionali vanno attentamente valutati con riferimento ai riformulati principi contabili. Un esempio è

dato dalla corretta individuazione del momento di rilevazione di un acquisto o di una cessione, legato al trasferimento dei rischi e benefici connessi al bene compravenduto. Altri esempi sono la plusvalenza (o minusvalenza) da *lease-back* e il compenso per la costituzione del diritto di superficie a tempo determinato.

**3 CREDITI E DEBITI VERSO TERZI****I finanziamenti infragruppo e a favore del personale**

L'applicazione del costo ammortizzato comporta una rilevazione contabile differente sia dei costi di transazione che della componente finanziaria implicita per importi ultrannuali pattuiti a tassi diversi da quelli normalmente praticati sul mercato. Oltre all'attualizzazione va tenuto presente anche il principio della prevalenza della

sostanza sulla forma, in particolare per i finanziamenti al personale e per quelli infragruppo. In quest'ultimo caso (infragruppo), contrariamente alla regola generale, il Fisco disapplica la derivazione rafforzata, quando l'attualizzazione è rilevata a stato patrimoniale e non a conto economico.

**4 IN CONTABILITÀ****L'iscrizione di cespiti, oneri e proventi straordinari**

Se l'acquisto dei beni ammortizzabili è avvenuto prevedendo un pagamento oltre i 12 mesi a tassi non di mercato (ad esempio a tasso zero), il bene viene iscritto al costo ammortizzato e non al costo storico. La rilevazione ha effetto anche fiscale, ma non per quanto attiene a super e iper-

ammortamenti. Prevista anche la ricollocazione a conto economico di oneri e proventi straordinari: questa modifica contabile ha importanti effetti ai fini Ires e Irap. Alcune norme sono state riscritte, altre hanno visto modificarsi le grandezze di riferimento.

**5 LA GESTIONE DELLE QUOTE****Il trattamento delle partecipazioni e dei titoli**

Anche in caso di acquisto di partecipazioni con pagamento oltre i 12 mesi a tassi di dilazione non di mercato, il titolo viene rilevato al costo ammortizzato. Tuttavia, non applicandosi al caso di specie la derivazione rafforzata, fiscalmente il costo coincide con il corrispettivo pattuito. Ciò che viene distribuito dalla

partecipata è sempre considerato dividendo, da qualunque riserva provenga. Infine la nuova disciplina contabile delle azioni proprie (con riserva negativa a patrimonio netto) e delle obbligazioni convertibili (con scorporo del derivato rappresentato dall'opzione) impone una rivisitazione del trattamento fiscale.

**6 IN BILANCIO****La contabilità delle spese di pubblicità e ricerca**

Le spese non più capitalizzabili, già rilevate in bilancio all'entrata in vigore delle nuove norme, andavano eliminate contabilmente nel primo bilancio successivo (generalmente il 2016). Fiscalmente esse continuano l'ammortamento

pregresso, in via extracontabile, tramite variazione diminutiva in dichiarazione (quadro RF). Il disallineamento civilistico-fiscale va monitorato a quadro RV sino a quando i due valori non tornano identici (fine ammortamento).

**7 STRUMENTI FINANZIARI****L'impatto dei derivati sulle dichiarazioni**

La nuova disciplina contabile degli strumenti finanziari derivati – in maniera differenziata a seconda che siano considerati o meno di copertura (di flussi o di fair value) - incide sulle dichiarazioni. In passato erano rari i casi in cui il

derivato veniva iscritto in bilancio, e si discuteva in sede di accertamento sulla deducibilità dell'eventuale perdita. La riscrittura dell'articolo 112 del Tuir consente di avere una disciplina più puntuale, perfezionata dal decreto 3 agosto 2017.

**8 ERRORI CONTABILI****I riflessi tributari delle integrative**

La distinzione degli errori sulla base della rilevanza e il nuovo trattamento contabile degli errori rilevanti hanno importanti riflessi tributari, in particolare nelle dichiarazioni integrative. La rilevazione contabile, infatti, avviene in

contropartita al patrimonio netto (non più a conto economico), come invece accade per gli errori non rilevanti. Il "recupero di competenza" è, quindi, differenziato e non vi è uniformità di vedute sulle conseguenze ai fini Ace e Irap.

**NORME E DOCUMENTI DI RILIEVO****LA NORMATIVA**

Articolo 13-bis, Dl 244/2016; articolo 83, comma 1, Tuir; decreto Ires del 3 agosto 2017.

**I DOCUMENTI OIC**

I nuovi principi contabili nazionali; la risposta a una richiesta di chiarimenti sull'Oic29 contenuta nella newsletter Oic di febbraio 2018.

**LA PRASSI**

Circolare 7/E/2011; risoluzioni 77/E/2017 e 37/E/2018; circolare 4/E/2017.

**ALTRI DOCUMENTI**

Documenti di ricerca Cndcec/Fnc «La fiscalità delle imprese Oic adopter» (terza versione), aprile 2018 e «Lavori in corso di durata ultrannuale:

profili contabili e fiscali alla luce della "nuova" derivazione rafforzata», giugno 2018; circolari Assonime 13/2018, 8/2018 e 14/2017; circolare Consorzio studi Gruppo Intesa San Paolo 1/2018; Norma di comportamento Aidc 203/2018, Assonime «Guida all'applicazione dell'Oic e dell'Irap per le imprese las adopter», maggio 2011.