

# STUDIO GORINI

SOCIETA' TRA PROFESSIONISTI A RESPONSABILITA' LIMITATA  
COMMERCIALISTI – REVISORI LEGALI

22100 COMO - VIA ROVELLI, 40 - TEL. 031.27.20.13 - FAX 031.27.33.84

E-mail: [segreteria@studiogorini.it](mailto:segreteria@studiogorini.it) - PEC: [studiogorini@pec.it](mailto:studiogorini@pec.it)

[www.studiogorini.it](http://www.studiogorini.it)

Como, 21.9.2017

## INFORMATIVA N. 37/2017

### Coordinamento della disciplina fiscale con le novità in materia di bilancio Principali novità del DM 3.8.2017

#### INDICE

1 Premessa.....	pag. 2
2 Principio di derivazione rafforzata .....	pag. 2
2.1 Effetti del principio di derivazione rafforzata .....	pag. 2
2.2 Limitazioni al principio di derivazione rafforzata .....	pag. 3
3 Componenti di reddito imputati a patrimonio .....	pag. 5
3.1 Componenti di reddito non imputati a Conto economico .....	pag. 5
3.2 IRAP.....	pag. 5
4 Strumenti finanziari .....	pag. 6
5 Operazioni di copertura .....	pag. 6
6 Prima iscrizione di crediti .....	pag. 7
6.1 Valore cui commisurare le svalutazioni deducibili .....	pag. 7
6.2 Enti creditizi e finanziari .....	pag. 7
7 Operazioni tra soggetti che adottano principi contabili differenti.....	pag. 7
7.1 Trasferimento di titoli partecipativi.....	pag. 8
7.2 Imputazione di ritenute e crediti d'imposta .....	pag. 8
7.3 Pronti contro termine su titoli.....	pag. 8
8 Classificazione degli immobili.....	pag. 9
9 Accantonamenti .....	pag. 9
10 Clausola di salvaguardia.....	pag. 10

## 1 PREMESSA

Con il DM 3.8.2017, pubblicato sulla *G.U.* 11.8.2017 n. 187, sono state dettate le disposizioni per l'attuazione dell'art. 13-*bis* del DL 30.12.2016 n. 244 (conv. L. 27.2.2017 n. 19), mediante il quale sono state recepite a livello fiscale le novità in materia di bilancio introdotte dal DLgs. 139/2015.

Il decreto ministeriale individua le disposizioni del DM 1.4.2009 n. 48 e del DM 8.6.2011 (alcune delle quali sono state modificate dallo stesso decreto con lo scopo di chiarire la rilevanza fiscale di determinate rilevazioni contabili), dettate per i soggetti IAS, che risultano compatibili e, quindi, trovano applicazione anche in riferimento ai soggetti, diversi dalle micro-imprese, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile (soggetti OIC).

Tra le disposizioni contenute nel decreto ministeriale, si segnala, in particolare, per la rilevanza pratica che assume ai fini della determinazione del reddito d'impresa, la declinazione del principio di derivazione rafforzata.

## 2 PRINCIPIO DI DERIVAZIONE RAFFORZATA

Ai sensi dell'art. 83 co. 1 del TUIR (così come modificato dal DL 244/2016 convertito), per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali, nonché *“per i soggetti, diversi dalle micro-imprese di cui all'articolo 2435-ter del codice civile, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile”* valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli del TUIR, *“i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili”* (principio di derivazione rafforzata).

In sostanza, ai fini della determinazione del reddito imponibile, gli elementi reddituali e patrimoniali assumono rilevanza in base alle risultanze contabili.

### **Micro-imprese**

Per espressa disposizione normativa, il principio di derivazione rafforzata non trova applicazione per i soggetti che redigono il bilancio in base alle disposizioni del codice civile e che rientrano nella definizione di micro-impresa.

Conseguentemente, con riferimento alle micro-imprese, ai fini dell'individuazione dell'esercizio di competenza fiscale occorre applicare le disposizioni contenute nell'art. 109 co. 1 e 2 del TUIR.

In sostanza, alle micro-imprese (la cui disciplina, contenuta nell'art. 2435-*ter* c.c., è stata introdotta dal DLgs. 139/2015 con effetto sui bilanci relativi agli esercizi finanziari aventi inizio a partire dall'1.1.2016) trovano applicazione, sotto il profilo fiscale, le medesime regole di imputazione temporale vevolevoli, fino all'esercizio in corso al 31.12.2015, per tutti i soggetti non IAS.

Il tenore letterale dell'art. 83 del TUIR sembrerebbe escludere l'applicazione del principio di derivazione rafforzata per le micro-imprese anche laddove le stesse redigessero il bilancio in forma ordinaria o abbreviata (applicando, quindi, interamente i criteri di valutazione di cui all'art. 2426 c.c.), oppure laddove (pur redigendo il bilancio applicando le semplificazioni per esse previste) decidessero di valutare i crediti, i debiti e i titoli secondo il criterio del costo ammortizzato.

### 2.1 EFFETTI DEL PRINCIPIO DI DERIVAZIONE RAFFORZATA

Il DM 3.8.2017 ha stabilito che, anche in riferimento ai soggetti OIC, si applica l'art. 2 co. 1 del DM 1.4.2009 n. 48, secondo cui, per effetto del principio di derivazione rafforzata, ai fini

della determinazione del reddito imponibile, assumono rilevanza gli elementi reddituali e patrimoniali così come rappresentati in bilancio in base al principio di prevalenza della sostanza sulla forma previsto dai principi contabili.

Conseguentemente, devono intendersi non applicabili a tali soggetti:

- le regole di competenza fiscale di cui all'art. 109 co. 1 e 2 del TUIR, che, nell'assunzione dei costi e dei ricavi, pongono prevalentemente riferimento alle condizioni di certezza e oggettiva determinabilità dei componenti reddituali e alle risultanze giuridico-formali (risultanze negoziali e acquisizione/passaggio della proprietà o di altri diritti reali sui beni);
- 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.

In sostanza, il decreto ministeriale estende ai soggetti OIC la declinazione del concetto di derivazione rafforzata già prevista per i soggetti IAS.

Come evidenziato dalla circ. Agenzia delle Entrate 28.2.2011 n. 7 (§ 3.2.3), per i soggetti in relazione ai quali trova applicazione il principio di derivazione rafforzata, ai fini fiscali l'imputazione temporale dei componenti di reddito avviene – salvo specifiche deroghe espressamente previste dal TUIR – in perfetta aderenza alle risultanze del Conto economico.

Il principio di derivazione rafforzata riduce, quindi, le discordanze tra utile di bilancio e reddito d'impresa, evitando la gestione di un doppio binario civilistico-fiscale e semplificando le modalità di determinazione del reddito imponibile.

## 2.2 LIMITAZIONI AL PRINCIPIO DI DERIVAZIONE RAFFORZATA

Il DM 3.8.2017 ha stabilito che, anche in riferimento ai soggetti OIC, si applica l'art. 2 co. 2 del DM 1.4.2009 n. 48.

Conseguentemente, anche a tali soggetti si applicano le disposizioni che prevedono:

- limiti quantitativi alla deduzione di componenti negativi o la loro esclusione dalla formazione del reddito imponibile o la ripartizione in più periodi d'imposta;
- l'esenzione o l'esclusione, parziale o totale, dalla formazione del reddito imponibile di componenti positivi o la ripartizione in più periodi d'imposta;
- la rilevanza di componenti positivi o negativi nell'esercizio della loro percezione o del loro pagamento.

In sostanza, anche per i soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata valgono, in quanto estranee alla nozione di qualificazione, imputazione temporale e classificazione:

- le disposizioni che limitano il riconoscimento fiscale di ammortamenti, valutazioni e accantonamenti;
- le disposizioni che, per motivi di carattere prettamente fiscale, derogano al bilancio.

Si tratta, in particolare, delle disposizioni che prevedono l'imputazione/tassazione di componenti positivi e negativi per cassa anziché per competenza (es. interessi di mora, compensi degli amministratori, dividendi, ecc.), che non consentono o limitano la deduzione di costi in quanto non inerenti, che prevedono la tassazione di componenti positivi frazionata nel tempo per motivi di opportunità fiscale (es. imposizione ripartita *pro quota* di talune plusvalenze).

In tali fattispecie, indipendentemente dalla rappresentazione di bilancio, le regole fiscali prevalgono sulle valutazioni di bilancio e generano delle divergenze di trattamento con conseguente doppio binario fra valori civili e fiscali.

# STUDIO GORINI

SOCIETA' TRA PROFESSIONISTI A RESPONSABILITA' LIMITATA

COMMERCIALISTI – REVISORI LEGALI

22100 COMO - VIA ROVELLI, 40 - TEL. 031.27.20.13 - FAX 031.27.33.84

E-mail: [segreteria@studiogorini.it](mailto:segreteria@studiogorini.it) - PEC: [studiogorini@pec.it](mailto:studiogorini@pec.it)

[www.studiogorini.it](http://www.studiogorini.it)

Nella seguente tabella sono riportate le principali disposizioni fiscali che si applicano a prescindere dai criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione adottati in bilancio (e che, quindi, prevalgono sul principio di derivazione rafforzata).

Riferimento normativo	Componenti di reddito	Modalità di tassazione
Artt. 86 e 87 del TUIR	Plusvalenze patrimoniali e plusvalenze esenti	Si applicano le norme fiscali relative al frazionamento della tassazione e all'eventuale esenzione
Art. 88 del TUIR	Contributi in conto capitale	Si applica il principio di cassa e la ripartizione temporale in 5 esercizi
Art. 89 del TUIR	Dividendi	Si applica il principio di cassa
Art. 95 co. 5 del TUIR	Compensi spettanti agli amministratori	Si applica il principio di cassa
Art. 96 del TUIR	Interessi passivi	Si applicano i limiti fiscali
Art. 99 del TUIR	Oneri fiscali e contributivi	Si applica il principio di cassa
Art. 100 del TUIR	Oneri di utilità sociale	Si applicano le limitazioni della deducibilità previsti dalla norma
Art. 101 co. 5 del TUIR	Perdite su crediti	Ai fini della deducibilità, si applicano i requisiti richiesti dalla norma
Artt. 102 e 102-bis del TUIR	Ammortamento dei beni materiali	Resta ferma la deducibilità delle quote di ammortamento nella misura prevista dal legislatore fiscale Le quote di ammortamento deducibili sono esclusivamente quelle riferite ai beni strumentali Si applica il criterio forfetario previsto per lo scorporo del valore dei terreni su cui insistono fabbricati
Art. 102 co. 6 del TUIR	Spese di manutenzione	Restano fermi i limiti alla deducibilità delle spese di manutenzione
Art. 102 co. 7 del TUIR	<i>Leasing</i>	Si applica la disciplina fiscale relativa ai contratti di <i>leasing</i>
Art. 103 del TUIR	Ammortamento dei beni immateriali	Resta ferma la deducibilità delle quote di ammortamento nella misura prevista dal legislatore fiscale
Art. 105 del TUIR	Accantonamenti di quiescenza e previdenza	Si applicano le disposizioni previste dalla norma fiscale
Art. 106 del TUIR	Svalutazione dei crediti e accantonamenti per rischi su crediti	Si applicano i limiti previsti dal legislatore fiscale
Art. 107 del TUIR	Accantonamenti	Si applica il divieto di deduzioni per accantonamenti diversi da quelli espressamente individuati dalle norme del TUIR
Art. 108 del TUIR	Spese di rappresentanza	Si applicano i limiti alla deducibilità previsti dalla norma fiscale
Art. 109 co. 5 del TUIR	Spese alberghiere e di ristorazione	Si applicano i limiti alla deducibilità previsti dalla norma fiscale
Art. 109 co. 5 del TUIR	Principio di inerenza	Si applicano il principio di inerenza e le disposizioni che non consentono o limitano la deduzione delle spese generali
Art. 109 co. 7 del TUIR	Interessi di mora	Si applica il principio di cassa
Art. 110 co. 7 del TUIR	Prezzi di trasferimento	Si applicano le disposizioni in materia di prezzi di trasferimento

### 3 COMPONENTI DI REDDITO IMPUTATI A PATRIMONIO

Ai sensi dell'art. 109 co. 4 del TUIR, così come modificato dall'art. 13-bis co. 2 lett. d) del DL 244/2016 convertito, *“le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati al conto economico relativo all'esercizio di competenza. Si considerano imputati a conto economico i componenti imputati direttamente a patrimonio per effetto”* non più soltanto *“dei principi contabili internazionali”*, bensì più in generale *“dei principi contabili adottati dall'impresa”*.

La disposizione consente, quindi, il rispetto del principio di previa imputazione a Conto economico dei componenti negativi anche ai soggetti che adottano i nuovi OIC, con riferimento a quei componenti di reddito (es. derivanti dalla correzione di errori contabili) che non transitano più a Conto economico, ma sono rilevati nello Stato patrimoniale.

Il DM 3.8.2017 ha stabilito che, anche in riferimento ai soggetti OIC, si applica l'art. 2 co. 2 del DM 1.4.2009 n. 48, ai sensi del quale concorrono comunque alla formazione del reddito imponibile i componenti positivi e negativi, fiscalmente rilevanti ai sensi delle disposizioni del TUIR, imputati direttamente a patrimonio per effetto dell'applicazione dei principi contabili.

In questo modo, si chiarisce che anche i componenti positivi imputati a patrimonio assumono rilevanza fiscale e non soltanto i componenti negativi cui fa espresso riferimento l'art. 109 co. 4 del TUIR.

#### 3.1 COMPONENTI DI REDDITO NON IMPUTATI A CONTO ECONOMICO

Il DM 3.8.2017 ha stabilito che, anche in riferimento ai soggetti OIC, si applica l'art. 2 co. 2 del DM 1.4.2009 n. 48, secondo cui resta ferma l'applicazione delle disposizioni:

- di cui all'art. 109 co. 3 del TUIR (ai sensi del quale *“i ricavi, gli altri proventi di ogni genere e le rimanenze concorrono a formare il reddito anche se non risultano imputati al conto economico”*), con riferimento ai componenti da imputarsi a Conto economico ovvero a patrimonio;
- di cui all'art. 109 co. 4 lett. b) ultimo periodo del TUIR (secondo cui *“le spese e gli oneri specificamente afferenti i ricavi e gli altri proventi, che pur non risultando imputati al conto economico concorrono a formare il reddito, sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui risultano da elementi certi e precisi”*).

#### 3.2 IRAP

L'art. 13-bis co. 7 lett. b) del DL 244/2016 convertito ha stabilito che i componenti imputati direttamente a patrimonio netto in sede di prima applicazione delle nuove regole contabili introdotte dal DLgs. 139/2015 concorrono alla formazione della base imponibile IRAP, se, sulla base della disciplina vigente fino al 2015, sarebbero stati classificati nelle voci A e B del Conto economico.

Con l'intervento normativo in esame non è stato, invece, disciplinato il trattamento IRAP “a regime” dei componenti imputati direttamente a patrimonio netto in applicazione delle suddette novità.

Il DM 3.8.2017 ha, quindi, stabilito che, anche in riferimento ai soggetti OIC, si applica l'art. 2 co. 2 del DM 8.6.2011 (così come modificato dallo stesso DM 3.8.2017), ai sensi del quale:

- i componenti fiscalmente rilevanti ai sensi delle disposizioni del decreto IRAP, imputati direttamente a patrimonio netto, concorrono alla formazione della base imponibile IRAP al momento dell'imputazione a Conto economico;

- nell'ipotesi in cui le regole di contabilizzazione non prevedono in alcun momento l'imputazione al Conto economico (es. differenze di valore emergenti dalla modifica del criterio di valutazione delle rimanenze), tali componenti assumono rilievo fiscale, indipendentemente dall'imputazione a patrimonio netto, secondo le disposizioni e i principi generali della normativa IRAP applicabili ai componenti imputati al Conto economico aventi la medesima natura.

## 4 STRUMENTI FINANZIARI

Il DM 3.8.2017 ha stabilito che, anche in riferimento ai soggetti OIC, si applicano le disposizioni di cui all'art. 5 del DM 8.6.2011 (così come modificate dal medesimo decreto).

Pertanto:

- viene disattivata la rilevanza fiscale della qualificazione e classificazione in bilancio (al fine di evitare che il loro riconoscimento fiscale determini doppia deduzione ovvero nessuna deduzione di componenti negativi, né doppia tassazione ovvero nessuna tassazione di componenti positivi) degli strumenti assimilati alle azioni (di cui all'art. 44 co. 2 lett. a) del TUIR) e alle obbligazioni (di cui all'art. 44 co. 2 lett. c) del TUIR);
- viene confermata l'applicazione delle disposizioni di cui all'art. 109 co. 9 del TUIR alle remunerazioni dovute sugli strumenti finanziari (comunque denominati) di cui al punto precedente, con la conseguente indeducibilità delle stesse o della parte delle stesse che *"direttamente o indirettamente comporti la partecipazione ai risultati economici della società emittente o di altre società appartenenti allo stesso gruppo o dell'affare in relazione al quale gli strumenti finanziari sono stati emessi"*;
- viene confermato che, anche alle remunerazioni degli strumenti finanziari simili alle obbligazioni imputate a patrimonio netto si applicano le disposizioni di cui all'art. 109 co. 4 secondo periodo del TUIR, per cui si considerano imputati al Conto economico i componenti reddituali rilevati a patrimonio netto per effetto dei principi contabili adottati dall'impresa;
- viene disattivata la derivazione rafforzata in presenza di mancato esercizio dei diritti connessi a strumenti finanziari rappresentativi di capitale;
- viene stabilito che, nel caso di operazioni di finanziamento tra soggetti tra i quali sussiste il rapporto di controllo di cui all'art. 2359 c.c., assumono rilevanza fiscale esclusivamente i componenti positivi e negativi imputati a Conto economico desumibili dal contratto di finanziamento, laddove siano rilevati nello Stato patrimoniale componenti derivanti dal processo di attualizzazione a tassi di mercato previsto dal criterio del costo ammortizzato. In sostanza, viene disattivata la derivazione rafforzata in caso di finanziamenti infragruppo infruttiferi o a tassi inferiori a quelli di mercato.

## 5 OPERAZIONI DI COPERTURA

Ai sensi dell'art. 112 co. 6 del TUIR (così come sostituito dal DL 244/2016 convertito), per i soggetti che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile, lo strumento finanziario derivato si considera con finalità di copertura in base alla corretta applicazione dei principi contabili adottati dall'impresa.

Il DM 3.8.2017 ha stabilito che, anche in riferimento ai soggetti OIC, si applicano:

- l'art. 7 co. 2 del DM 8.6.2011, ai sensi del quale si considerano con finalità di copertura, ai fini dell'art. 112 del TUIR, le operazioni in cui un'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;

- l'art. 7 co. 4 del DM 8.6.2011 (modificato dallo stesso DM 3.8.2017), secondo cui la relazione di copertura assume rilievo fiscale se e nella misura in cui risulta da atto di data certa anteriore o contestuale alla negoziazione dello strumento di copertura ovvero dal primo bilancio di esercizio approvato successivamente alla data di negoziazione dello strumento di copertura. Pertanto, in presenza della menzionata designazione "di copertura" nel bilancio, lo strumento derivato si considera con finalità di copertura anche ai fini fiscali;
- l'art. 7 co. 3 del DM 8.6.2011, ai sensi del quale, in ipotesi di copertura di flussi finanziari (*cash flow hedge*), gli utili o le perdite generati dallo strumento con finalità di copertura concorrono alla determinazione della base imponibile al momento dell'imputazione al Conto economico, secondo le disposizioni di cui all'art. 112 co. 5 del TUIR. In tal modo, viene confermata l'irrelevanza ai fini fiscali degli effetti della copertura di flussi finanziari fintanto che tali flussi non siano imputati al Conto economico.

## 6 PRIMA ISCRIZIONE DI CREDITI

Il DM 3.8.2017 ha stabilito che, anche in riferimento ai soggetti OIC, si applica l'art. 2 co. 3 del DM 1.4.2009 n. 48, ai sensi del quale i limiti di cui all'art. 106 co. 1 e 3 del TUIR (in materia di deducibilità delle svalutazioni e degli accantonamenti per rischi su crediti) non si applicano alle differenze emergenti dalla prima iscrizione dei crediti ivi previsti.

La prima iscrizione dei crediti ad un valore divergente da quello nominale (più alto o più basso), che (secondo quanto previsto dal documento OIC 15) tiene conto dell'attualizzazione dei flussi finanziari sulla base del tasso di interesse effettivo (ovvero di mercato, se divergente), non è infatti l'espressione di un criterio di valutazione, ma di una qualificazione, che, quindi, deve essere riconosciuta come tale ai fini fiscali in forza del principio di derivazione rafforzata.

### 6.1 VALORE CUI COMMISURARE LE SVALUTAZIONI DEDUCIBILI

La relazione illustrativa al DM 3.8.2017 precisa che il decreto riconosce ai fini IRES la "diversa qualificazione della prima iscrizione dei crediti ad un valore divergente da quello nominale".

Sembra, quindi, corretto ritenere che il calcolo delle svalutazioni deducibili debba essere effettuato sulla base del valore risultante dall'applicazione del criterio del costo ammortizzato (previa eventuale attualizzazione), che si sostituisce al "valore nominale o di acquisizione".

### 6.2 ENTI CREDITIZI E FINANZIARI

Il DM 3.8.2017 ha stabilito che, anche in riferimento ai soggetti OIC, si applica l'art. 2 co. 3 del DM 1.4.2009 n. 48, ai sensi del quale gli enti creditizi e finanziari possono assoggettare anche le differenze di valore di prima iscrizione dei crediti ai limiti indicati all'art. 106 del TUIR.

Pertanto, relativamente alle banche e alle imprese di assicurazione, è consentito, per motivi di semplificazione gestionale e contrariamente a quanto stabilito per le imprese industriali, applicare l'art. 106 co. 3 del TUIR anche alle differenze di valore di prima iscrizione.

## 7 OPERAZIONI TRA SOGGETTI CHE ADOTTANO PRINCIPI CONTABILI DIFFERENTI

Il DM 3.8.2017 ha stabilito che, anche in riferimento ai soggetti OIC, si applica l'art. 3 co. 1 del DM 1.4.2009 n. 48, ai sensi del quale il riconoscimento ai fini fiscali dei criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio (principio di derivazione rafforzata) adottati in base alla corretta applicazione dei principi contabili non determina, in ogni caso, in capo al medesimo soggetto passivo d'imposta, doppia deduzione ovvero nessuna

deduzione di componenti negativi, né doppia tassazione ovvero nessuna tassazione di componenti positivi.

Il divieto di doppia tassazione o di doppia deduzione è riferito, quindi, al singolo contribuente.

Il DM 3.8.2017 ha poi stabilito, rinviando all'art. 3 co. 2 del DM 1.4.2009 n. 48, che, nel caso di operazioni tra soggetti che adottano principi contabili differenti (intendendosi per tali i soggetti che redigono il bilancio in base agli IAS, i soggetti – diversi dalle micro-imprese – che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile e le micro-imprese), la rilevazione e il trattamento ai fini fiscali sono determinati, per ciascuno dei predetti soggetti, sulla base della corretta applicazione dei principi contabili da essi adottati.

Analogo principio (cioè la determinazione del trattamento fiscale sulla base dell'applicazione degli specifici principi contabili adottati) si applica nel caso di operazioni in cui entrambi i soggetti adottano i medesimi principi contabili, ma utilizzano differenti criteri di iscrizione e di cancellazione dal bilancio di attività e passività (es. applicazione del criterio del costo ammortizzato).

In generale, il divieto di doppia tassazione o di doppia deduzione non impone una coerenza di rappresentazione di bilancio tra i partecipanti ad una medesima relazione negoziale. Per contro, ciascun soggetto che interviene nel medesimo rapporto contrattuale determina il reddito imponibile in base al proprio assetto contabile.

Fanno eccezione a tale regola generale alcuni istituti di carattere fiscale che, per le loro caratteristiche, impongono un identico trattamento per tutti i partecipanti, indipendentemente dai criteri contabili adottati, quali (art. 3 co. 3 e 4 del DM 1.4.2009 n. 48, cui rinvia il DM 3.8.2017):

- il trasferimento dei titoli partecipativi;
- l'imputazione delle ritenute e dei crediti d'imposta;
- i pronti contro termine su titoli.

## 7.1 TRASFERIMENTO DI TITOLI PARTECIPATIVI

Fermi restando i criteri di imputazione temporale previsti dai principi contabili applicati, quando oggetto delle operazioni siano le azioni o le quote di partecipazioni, anche non rappresentate da titoli, e gli strumenti finanziari simili alle azioni (di cui all'art. 85 co. 1 lett. c) e d) del TUIR), anche costituenti immobilizzazioni finanziarie, con esclusione delle azioni proprie e degli altri strumenti rappresentativi del patrimonio proprio, il regime fiscale è individuato sulla base della natura giuridica delle operazioni.

Per il trasferimento di partecipazioni non rilevano, quindi, i criteri di *derecognition* previsti dai principi contabili, ma la nozione giuridica di realizzo.

## 7.2 IMPUTAZIONE DI RITENUTE E CREDITI D'IMPOSTA

Fermi restando i criteri di imputazione temporale previsti dai principi contabili applicati, quando si tratti di individuare il soggetto cui spetta l'attribuzione di ritenute o di crediti d'imposta, il regime fiscale è individuato sulla base della natura giuridica delle operazioni.

L'imputazione delle ritenute e dei crediti per imposte pagate all'estero va, quindi, riferita al soggetto titolare del rapporto giuridico, anche se in applicazione dei principi contabili non rileva il reddito su cui tali prelievi risultano applicati.

## 7.3 PRONTI CONTRO TERMINE SU TITOLI

Con riferimento a interessi, dividendi ed altri proventi derivanti da titoli acquisiti, sotto il profilo giuridico, in base a riporti e pronti contro termine e mutuo garantito, si applica, in ogni caso,



l'art. 89 co. 6 del TUIR, ai sensi del quale *“gli interessi derivanti da titoli acquisiti in base a contratti «pronti contro termine» che prevedono l'obbligo di rivendita a termine dei titoli, concorrono a formare il reddito del cessionario per l'ammontare maturato nel periodo di durata del contratto. La differenza positiva o negativa tra il corrispettivo a pronti e quello a termine, al netto degli interessi maturati sulle attività oggetto dell'operazione nel periodo di durata del contratto, concorre a formare il reddito per la quota maturata nell'esercizio”*.

## 8 CLASSIFICAZIONE DEGLI IMMOBILI

Il DM 3.8.2017 ha stabilito che, anche ai soggetti OIC, si applica l'art. 3 co. 1 del DM 8.6.2011.

Pertanto, gli immobili di cui al documento OIC 16 si considerano strumentali solo se presentano i requisiti di cui all'art. 43 del TUIR.

In sostanza, il regime fiscale riconosciuto agli immobili strumentali deve essere applicato a tutti gli immobili che, indipendentemente dalla classificazione in bilancio, presentano i requisiti di cui all'art. 43 del TUIR, mentre agli immobili che non possiedono i previsti requisiti di strumentalità si applicano le disposizioni previste per i beni patrimoniali contenute nell'art. 90 del TUIR (indeducibilità delle spese e degli altri componenti negativi relativi al bene stesso).

La disposizione si ricollega al fatto che, in sede di aggiornamento del documento OIC 16, è stata eliminata (allineando il trattamento contabile a quello dei soggetti IAS *adopter*) la facoltà di non ammortizzare i fabbricati non strumentali, riconosciuta dalla precedente versione (2014) del principio contabile in riferimento ai fabbricati civili che rappresentavano una forma d'investimento (e che quindi non avevano carattere “accessorio” rispetto agli investimenti strumentali).

## 9 ACCANTONAMENTI

Il DM 3.8.2017 ha stabilito che, anche in riferimento ai soggetti OIC, si applica l'art. 9 del DM 8.6.2011.

Pertanto, si considerano accantonamenti (che sono deducibili se rientranti tra quelli di cui all'art. 107 co. 1 - 3 del TUIR) i componenti reddituali iscritti in contropartita di passività di scadenza o ammontare incerti che presentano i requisiti di cui all'OIC 31, ancorché si tratti di componenti negativi di reddito classificati sulla base della natura delle spese (nelle pertinenti classi B, C o D) che generano le predette passività (e non a titolo di accantonamenti nelle voci “B.12 - Accantonamenti per rischi” e “B.13 - Altri accantonamenti” del Conto economico).

Assumono rilievo fiscale a titolo di accantonamenti, inoltre, gli oneri derivanti dall'attualizzazione delle passività in esame.

Al riguardo, si ricorda che, a seguito dell'aggiornamento dell'OIC 31, è stata eliminata la disposizione (contenuta nella versione 2014 del principio contabile) che precludeva l'attualizzazione dei fondi per rischi e oneri, ma è stato stabilito che, nel processo di stima di un fondo per oneri, si può tenere conto dell'orizzonte temporale di riferimento (e scontare dunque l'esborso finale ad un tasso di interesse che esprima prevalentemente il trascorrere del tempo) ove:

- sia possibile operare una stima attendibile dell'esborso connesso all'obbligazione e della data di sopravvenienza;
- la data di sopravvenienza sia lontana nel tempo.

## 10 CLAUSOLA DI SALVAGUARDIA

L'art. 3 co. 1 del DM 3.8.2017 contiene una clausola di salvaguardia, che fa salvi eventuali comportamenti adottati in modo non coerente con le disposizioni contenute nel decreto, con riferimento ai periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 26.8.2017 (data di entrata in vigore del decreto), per i quali i termini per il versamento a saldo delle imposte dirette sono scaduti anteriormente alla medesima data.

Per i soggetti OIC, la clausola di salvaguardia interessa, quindi, il periodo d'imposta 2016 (per i soggetti "solari"), posto che:

- le novità in materia di bilancio introdotte dal DLgs. 139/2015 si applicano ai bilanci relativi agli esercizi finanziari aventi inizio a partire dall'1.1.2016;
- le norme di coordinamento di cui al DL 244/2016 convertito esplicano efficacia con riguardo ai componenti reddituali e patrimoniali rilevati in bilancio a decorrere dall'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2015.

### ***Effetti ai fini della compilazione del modello REDDITI 2017***

Per effetto di quanto riportato, in sede di compilazione del modello REDDITI 2017, l'impresa può scegliere se adeguarsi alle disposizioni contenute nel DM 3.8.2017 oppure avvalersi della clausola di salvaguardia (senza rettificare la base imponibile determinata in sede di bilancio e versamento delle imposte).

L'adeguamento potrebbe essere utile per evitare la gestione, per le poste di bilancio interessate, di un regime fiscale differente in riferimento al periodo d'imposta 2016 rispetto agli anni successivi.

Per contro, l'adeguamento potrebbe determinare il versamento di maggiori imposte.

In tale ipotesi, sarebbe auspicabile un chiarimento da parte dell'Amministrazione finanziaria in riferimento ai profili sanzionatori.

**Studio Gorini s.t.p. a r.l.**