

Il principio di derivazione rafforzata: approfondimenti operativi

di Francesco Morelli (*) Andrea Orsini (**) Roberto Mazzetti (***) e Paolo Barnelli (****)

In tema di prevalenza della sostanza sulla forma, il principio di derivazione rafforzata rappresenta un aspetto che consente di recepire anche ai fini fiscali la rappresentazione in bilancio di alcune poste. Rappresenta quindi un'importante novità, recentemente introdotta anche per i soggetti OIC adopter diversi dalle microimprese, finalizzata a ridurre il divario tra risultato d'esercizio civilistico e fiscale.

Introduzione

Il D.Lgs. n. 139/2015, in recepimento della Direttiva comunitaria 2013/34/UE, è intervenuto in merito alla disciplina civilistica di redazione del bilancio di esercizio per le società di capitali che non adottano i principi contabili internazionali IAS/IFRS. Il D.L. n. 244/2016 convertito nella Legge n. 19/2017, ha introdotto all'art. 13-bis il principio di derivazione rafforzata, il quale consiste nel recepire anche ai fini fiscali la rappresentazione del bilancio secondo il principio della prevalenza della sostanza sulla forma. Tale principio, già presente nell'art. 83 del Testo Unico per i soggetti IAS/IFRS, è stato quindi esteso anche ai soggetti, diversi dalle microimprese, che redigono il bilancio secondo i principi contabili nazionali. Il principio di derivazione rafforzata costituisce un tentativo di riduzione della discordanza tra utile civilistico e imponibile fiscale: nell'art. 2, comma 1 del D.M. 1° aprile 2009, n. 48 viene stabilito che ai fini della determinazione del reddito imponibile dei soggetti IAS assumono rilevanza gli elementi reddituali e patrimoniali così come rappresentati in bilancio. E ciò, in base al principio della prevalenza della sostanza sulla forma previsto dagli IAS.

Come si è già detto, tale normativa è adesso applicabile anche ai soggetti OIC grazie alle disposizioni di coordinamento contenute nel D.M. 3 agosto 2017. L'OIC ha conseguentemente provveduto ad aggiornare i principi contabili nazionali di redazione del bilancio adeguandone il contenuto alle modifiche normative del sopra richiamato decreto legislativo.

Il principio di derivazione rafforzata

Il principio di derivazione rafforzata si colloca in una posizione intermedia tra il principio di derivazione semplice ed il principio di derivazione piena. Il primo, attualmente valido per le microimprese, prevede un doppio binario di determinazione del reddito civilistico e del reddito imponibile. Il secondo prevede la derivazione totale del reddito imponibile dal reddito civilistico senza l'apporto di alcuna variazione in aumento o in diminuzione. Il principio di derivazione rafforzata contenuto nell'art. 83, comma 1 del T.U.I.R., già valido per i soggetti IAS *adopter*, è ora esteso anche ai soggetti OIC *adopter* diversi dalle microimprese.

Il principio di derivazione rafforzata estende la validità ai fini fiscali, anche in deroga alle disposizioni contenute nel T.U.I.R., dei criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti per la redazione del bilancio secondo i principi contabili:

- **qualificazione.** Il criterio di qualificazione fa riferimento all'esatta individuazione delle operazioni poste in essere e degli effetti da queste scaturenti sotto il duplice profilo economico, patrimoniale, giuridico e contrattuale. Tale

Note:

(*) Commissione Studi Bilancio e Principi Contabili, Collegio Sindacale e Revisione - ODCEC Pisa

(**) Commissione Studi Bilancio e Principi Contabili, Collegio Sindacale e Revisione - ODCEC Pisa

(***) Commissione Studi Bilancio e Principi Contabili, Collegio Sindacale e Revisione - ODCEC Pisa

(****) Commissione Studi Bilancio e Principi Contabili, Collegio Sindacale e Revisione - ODCEC Pisa

criterio è volto a sostituire il tradizionale approccio giuridico formale con l'approccio sostanziale legato all'aspetto economico e al sistema dei rischi/benefici delle operazioni aziendali;

- classificazione. Diretta conseguenza logica del criterio di qualificazione, il criterio di classificazione consente la corretta rappresentazione in bilancio dei relativi elementi reddituali e/o patrimoniali;

- imputazione temporale. Il criterio di imputazione temporale fa riferimento all'individuazione del periodo di imposta al quale attribuire la rilevanza fiscale dei componenti reddituali. È strettamente legato al concetto competenza economica, definito in termini di maturazione temporale degli effetti economici delle operazioni aziendali, il quale può anche significativamente discostarsi dal previgente criterio della maturazione giuridica degli effetti economici.

Come già accennato, da un punto di vista soggettivo, il principio di derivazione rafforzata si applica, oltre ai soggetti IAS *adopter*, anche a tutti i soggetti OIC *adopter* fatta esclusione per:

- le microimprese, ovvero quelle imprese che per due esercizi consecutivi non superano almeno due dei seguenti limiti: a) euro 175.000 dell'attivo dello stato patrimoniale; b) euro 350.000 del volume dei ricavi; c) numero medio di cinque dipendenti per esercizio. Infatti, ai sensi dell'art. 2435-ter del c.c. le microimprese restano ancorate al principio di derivazione semplice. Non è ad esse consentita l'applicazione del principio di derivazione rafforzata su base volontaria anche nell'eventualità in cui scelgano di non fruire delle semplificazioni in termini di schemi di bilancio e criteri di valutazione previsti dall'art. 2435-bis del c.c.;
- i soggetti non IRES ovvero quelli non soggetti alla redazione del bilancio d'esercizio in formato CEE.

Il principio di derivazione rafforzata è stato introdotto anche per i soggetti, diversi dalle microimprese, che redigono il bilancio secondo i principi contabili nazionali.

quale condizione sospensiva della efficacia della transazione ai sensi degli artt. 1520 e 1521 del c.c. Seguendo la disciplina previgente e in accordo all'art. 109, comma 2, lett. a) del T.U.I.R., il passaggio di proprietà dei beni avverrebbe al

momento del verificarsi della clausola sospensiva: da tale momento può darsi attuazione al processo di ammortamento. Diversamente, grazie all'applicazione del principio di derivazione rafforzata, è consentita la contabilizzazione "anticipata" del possesso del bene e quindi del processo di ammortamento ancor prima che avvenga formalmente e contrattualmente il passaggio di proprietà. Il secondo caso è costituito dall'acquisto di un bene strumentale con un pagamento differito di oltre 12 mesi senza il riconoscimento di un interesse esplicito da corrispondere al fornitore. In altre parole, trattasi dell'acquisto di un bene durevole a cui è associato un contratto di finanziamento. La valutazione contabile del cespite, secondo i principi contabili nazionali, è effettuata al costo ammortizzato tenendo conto della dilazione di pagamento e degli eventuali costi iniziali di transazione. Più precisamente, il valore su cui calcolare gli ammortamenti corrisponde al corrispettivo contrattuale attualizzato che rappresenta un valore di norma inferiore al valore nominale poiché vengono considerati gli oneri finanziari connessi al differimento del pagamento. Tale minor valore rappresenta il costo su cui applicare le quote di ammortamento in attuazione proprio del principio di derivazione rafforzata.

Da ultimo, si precisa che la fattispecie collegata allo scorporo del valore del terreno dal fabbricato per la determinazione della quota di ammortamento non costituisce esempio di derivazione rafforzata, come confermato dall'Agenzia delle entrate in occasione dell'incontro con la stampa specializzata del 1° febbraio 2019.

Operazione di sale and lease back

Ai sensi del comma 4 dell'art. 2425-bis c.c. "le plusvalenze derivanti da operazioni di compravendita con locazione finanziaria al venditore sono ripartite in funzione della durata del contratto di locazione". In questa fattispecie, come altresì confermato dalla risoluzione n. 77/E/2017 dell'Agenzia delle entrate, tale disposizione civilistica assume rilevanza fiscale e

Casistiche operative di applicazione del principio di derivazione rafforzata

Immobilizzazioni materiali

All'interno della classe delle immobilizzazioni materiali si collocano due fattispecie in cui può trovare applicazione la derivazione rafforzata. Il primo caso è rappresentato dal bene strumentale consegnato a fine esercizio per il quale il contratto di acquisto prevede un periodo di prova o una riserva di gradimento

pertanto trova applicazione il principio di derivazione rafforzata.

Immobilizzazioni immateriali

In termini generali, le immobilizzazioni immateriali risultano escluse da fenomeni di derivazione rafforzata a motivo dei limiti di deducibilità fiscale sanciti dall'art. 103 del T.U.I.R.

Tuttavia, il D.Lgs. n. 139/2015 accogliendo la Direttiva contabile 34/2013/UE ha modificato la disciplina inerente i criteri di capitalizzazione dei costi di pubblicità ed i costi di ricerca e sviluppo: in merito a queste variazioni sono previste apposite disposizioni di prima applicazione all'interno dell'OIC 24, le quali comportano fenomeni di prevalenza dei principi contabili sulle disposizioni fiscali previste dal richiamato art. 103 del T.U.I.R.

In particolare devono essere presi in considerazione i punti 100 e 101 dell'OIC 24: 100. [...] I costi di pubblicità, che non soddisfano i requisiti per la capitalizzazione tra i costi di impianto e di ampliamento, in sede di prima applicazione della nuova disciplina, sono eliminati dalla voce BI2 dell'attivo dello stato patrimoniale. [...] 101. [...] I costi di ricerca, capitalizzati in esercizi precedenti, che non soddisfano i requisiti per la capitalizzazione previsti al paragrafo 49, in sede di prima applicazione della nuova disciplina, sono eliminati dalla voce BI2 dell'attivo dello stato patrimoniale. [...] L'eliminazione di tali componenti patrimoniali dell'attivo comporta una analoga rettifica del patrimonio netto, non incidendo così nell'ambito del conto economico. In tal caso trova applicazione la previsione dell'art. 109 del T.U.I.R.: 4. [...] Si considerano imputati a conto economico i componenti imputati direttamente a patrimonio per effetto dei principi contabili adottati dall'impresa.

Tale valore, portato in deduzione in sede di prima applicazione della nuova disciplina, esulterà dai limiti previsti dal campo d'applicazione dell'art. 103 del T.U.I.R., limiti che continueranno a rimanere validi per i costi che invece soddisfino i requisiti di capitalizzazione.

Per fornire un quadro completo, infine, è necessario ricordare che per sterilizzare fiscalmente ai fini ACE tale deduzione fiscale l'art. 5, comma 7 del D.M. 3 agosto 2017 prevede che: 7. Ai fini della determinazione della variazione in aumento di cui alla lettera b) del comma 2 sono

rilevanti le seguenti ipotesi di rettifiche operate in sede di prima adozione dei principi contabili: a) eliminazione di costi di ricerca e pubblicità non più capitalizzabili; b) utilizzo del criterio del costo ammortizzato. [...]

Crediti

Ai fini della presente trattazione rileva il momento in cui il credito è iscritto in bilancio così come da previsione dell'OIC 15. I crediti "sono rilevati in base al principio della competenza quando il processo produttivo dei beni è stato completato e si è verificato il [...] trasferimento dei rischi e benefici 29. [...]

(a) in caso di vendita di beni mobili, il trasferimento dei rischi e benefici si verifica con la spedizione o consegna dei beni stessi; (b) per i beni per i quali è richiesto l'atto pubblico (ad esempio, beni immobili) il trasferimento dei rischi e benefici coincide con la data della stipulazione del contratto di compravendita; (c) nel caso della vendita a rate con riserva della proprietà, l'art. 1523 c.c. prevede che il compratore acquista la proprietà della cosa con il pagamento dell'ultima rata di prezzo, ma assume i rischi dal momento della consegna.". Pertanto, la rilevazione del ricavo e del relativo credito avvengono alla consegna, indipendentemente dal passaggio di proprietà. I crediti originati da ricavi per prestazioni di servizi sono rilevati in base al principio della competenza quando il servizio è reso, cioè la prestazione è stata effettuata.

Una previsione civilistica del principio di competenza da confrontare con il disposto dell'art. 109 comma 2 del T.U.I.R. laddove "ai fini della determinazione dell'esercizio di competenza" il momento rilevante è stabilito nella "stipulazione dell'atto per gli immobili e per le aziende" ovvero dal momento effettivo della traslazione del diritto reale, nella "data in cui le prestazioni sono ultimate" circa i servizi ovvero quando sono erogate, nella "data della consegna o spedizione per i beni mobili".

È quindi possibile rilevare una coincidenza tra la previsione fiscale e quella dell'OIC 15 tanto per i beni immobili quanto per i servizi, così come anche fiscalmente "non si tiene conto delle clausole di riserva della proprietà". Diversamente, per i beni mobili può emergere una divergenza tra il momento della consegna o spedizione individuato dal T.U.I.R. e quello dell'effettivo trasferimento dei rischi e dei benefici previsto dagli OIC.

Laddove il trasferimento sostanziale del titolo di proprietà non fosse rispettato, l'attuazione dei criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione comporterebbe l'individuazione in bilancio del credito in un momento temporale diverso da quello corretto dal punto di vista fiscale: anche in questo caso l'impostazione civilistica prevarrebbe su quella fiscale a norma dell'art. 83 del D.P.R. n. 917/1986.

L'OIC 15 contiene un'ulteriore previsione che comporta la derivazione rafforzata della norma civilistica sull'imponibile fiscale: 32. L'art. 2426, comma 1, n. 8 c.c. prescrive che "i crediti sono rilevati in bilancio secondo il criterio del costo ammortizzato, tenendo conto del fattore temporale".

Applicando tale previsione il valore fiscale del credito non sarà quello nominale bensì quello corrispondente al valore iscritto in bilancio secondo il criterio del costo ammortizzato in quanto esso consiste in una qualificazione del credito.

Il criterio del costo ammortizzato nella quantificazione del credito comporta una ulteriore potenziale eccezione alla normativa fiscale in merito ai limiti di deducibilità previsti dall'art. 106. Infatti grazie all'art. 2, comma 1 del D.M. 3 agosto 2017 trova applicazione - ora anche nei soggetti OIC - l'art. 2, comma 3 del D.M. n. 48/2009.

Azioni proprie

L'art. 6, comma 1 del D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139 ha modificato il trattamento contabile dell'acquisto di azioni proprie e coerentemente l'OIC 28 sancisce che: "18. La voce AX 'Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio' accoglie, in detrazione del patrimonio netto, il costo di acquisto delle azioni proprie secondo quanto disciplinato dall'art. 2357-ter del c.c.".

In questo caso non vi sono effetti economici diretti od indiretti generati dall'acquisto e questa qualificazione civilistica comporta un analogo trattamento della fattispecie anche da un punto di vista fiscale in virtù del principio di derivazione rafforzata, ovvero non assume rilevanza in merito all'imponibile fiscale.

Coerentemente tale riserva negativa deve essere ripresa in aumento per il calcolo del

Se il finanziamento intercompany viene erogato per esigenze di cassa trova applicazione il principio di derivazione rafforzata.

patrimonio netto ai fini ACE così come previsto dall'art. 11, comma 1, D.M. 3 agosto 2017.

Strumenti finanziari derivati

A norma dell'art. 112 del T.U.I.R.

fiscalmente "lo strumento finanziario derivato si considera con finalità di copertura in base alla corretta applicazione dei principi contabili adottati dall'impresa".

Nell'ambito degli strumenti finanziari derivati la derivazione rafforzata del trattamento fiscale dall'applicazione del principio civilistico è piena. L'imponibile civilistico viene influenzato dallo strumento finanziario derivato secondo la sua finalità: diversa è la previsione contabile per le vicende delle operazioni di copertura dei flussi finanziari e delle variazioni di *fair value* rispetto a quella per le operazioni speculative.

Ai sensi del paragrafo n. 52 del principio contabile OIC n. 32 "Le relazioni di copertura sono di due tipi:

a) copertura delle variazioni di *fair value* [...] l'obiettivo della copertura è quello di limitare l'esposizione al rischio delle variazioni di *fair value* di attività, passività iscritte in bilancio o impegni irrevocabili [...];

b) copertura di flussi finanziari [...] l'obiettivo della copertura è quello di limitare l'esposizione al rischio di variabilità dei flussi finanziari attribuibili ad attività, passività iscritte in bilancio, ad impegni irrevocabili oppure operazioni programmate altamente probabili [...].

Nel caso di operazioni di copertura, la variazione del *fair value* dello strumento finanziario derivato movimentata un'apposita riserva di patrimonio netto e, solo a determinate condizioni, vi è un passaggio dal conto economico. Nel caso di operazioni che non possano essere ricondotte al novero delle operazioni di copertura, la variazione del *fair value* comporta un impatto economico come previsto dai punti 33 e 34 dell'OIC 32.

Il criterio del costo ammortizzato ed i finanziamenti intercompany

A partire dal bilancio 2016, il D.Lgs. n. 139/2015 ha introdotto il criterio del costo ammortizzato per il processo di valutazione dei debiti, dei crediti e dei titoli immobilizzati. L'applicazione di tale metodo consente di allineare, in una logica

finanziaria, il valore iniziale dei crediti, dei debiti e dei titoli immobilizzati al valore di rimborso a scadenza. In estrema sintesi, l'applicazione di tale metodologia consiste nell'imputare i costi di transazione lungo la vita del credito, debito o titolo (e non più tra le immobilizzazioni immateriali), e di iscrivere a conto economico l'interesse effettivo e non quello derivante dagli accordi negoziali.

Ai fini che qui interessano, il costo ammortizzato e il criterio dell'attualizzazione che ne consegue, attengono al momento qualificatorio dell'operazione e pertanto - in base al principio di derivazione rafforzata - rilevano anche ai fini fiscali.

Sul punto, deve comunque ricordarsi che, ai sensi dell'art. 2423, comma 4, c.c., il criterio del costo ammortizzato può non trovare applicazione laddove i suoi effetti siano irrilevanti in bilancio. Pertanto, detto criterio trova applicazione - correttamente - solo nelle casistiche maggiormente rilevanti, a motivo anche delle difficoltà operative che possono manifestarsi in sede di applicazione. Alla luce del criterio del costo ammortizzato, i finanziamenti infragruppo vengono contabilizzati come segue:

- il soggetto finanziatore (controllante) rileva in contabilità il credito al netto dei proventi finanziari figurativi. La differenza tra il credito (rilevato - come detto - al netto dei proventi finanziari figurativi) e l'uscita monetaria di cassa viene portata ad incremento del costo della partecipazione;
- il soggetto finanziato (controllata) rileva in contabilità il debito al netto degli oneri finanziari figurativi. La differenza tra il debito (rilevato - come detto - al netto degli oneri finanziari figurativi) e l'entrata monetaria di cassa viene imputata in una riserva di patrimonio netto. Occorre, al riguardo, operare una distinzione circa la finalità dell'erogazione del finanziamento:
- quando la natura sostanziale dell'operazione concerne in un rafforzamento patrimoniale della società finanziata, non trova applicazione il principio di derivazione rafforzata e, ai fini fiscali, non rilevano gli interessi attivi e passivi stanziati a conto economico per competenza, ma unicamente le risultanze giuridico formali inerenti il contratto di finanziamento;
- in tutti gli altri casi (ad esempio finanziamento per esigenze di cassa), trova applicazione il principio di derivazione rafforzata.

Infatti, ai sensi dell'art. 5, comma 4-bis, D.M. 8 giugno 2011, modificato dal D.M. 2 agosto 2017, nel caso di finanziamenti *intercompany* controllante-controllata erogati con la finalità di un rafforzamento patrimoniale della società finanziata, 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 tutti gli altri casi, trova applicazione il criterio di derivazione rafforzata. Come specificato nella relazione illustrativa al D.M. 3 agosto 2017, quando l'applicazione del costo ammortizzato non determina la rilevazione di componenti nello stato patrimoniale, ovvero quando la natura della transazione non rappresenta un rafforzamento patrimoniale della società finanziata, le differenze positive e negative imputate a conto economico scaturenti dal differenziale tra il tasso di interesse contrattuale e quello di mercato utilizzato ai fini del processo di attualizzazione, rilevano anche ai fini fiscali proprio in virtù del principio di derivazione rafforzata.

Le plusvalenze: in particolare le plusvalenze da cessione di partecipazioni in valuta

Si è già avuto occasione di rilevare che taluni componenti reddituali restano esclusi dalle problematiche inerenti il principio di derivazione rafforzata. Tra di essi rientrano le plusvalenze patrimoniali e le plusvalenze esenti (PEX), rispettivamente disciplinate dall'art. 86 T.U.I.R. ed art. 87 T.U.I.R., in ordine alle quali il trattamento fiscale puntualmente individuato dai richiamati artt. prevale rispetto ai criteri di qualificazione, classificazione e imputazione temporale adottati dai soggetti OIC *adopter* nell'ambito del processo di redazione del bilancio. Da un punto di vista contabile, il principio di riferimento è l'OIC n. 12, il quale dispone che:

- nell'ambito della voce A5 del conto economico "Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio" rientrano le plusvalenze di natura non finanziaria quali, ad esempio, quelle derivanti da alienazioni dei cespiti, espropri o nazionalizzazioni di beni, operazioni sociali straordinarie, operazioni di riconversione produttiva, ristrutturazione o

ridimensionamento produttivo, acquisizione delle immobilizzazioni materiali a titolo gratuito;

- nell'ambito della voce C15 del conto economico "Proventi da partecipazione" rientrano le plusvalenze da alienazione (comprese le permutate) di partecipazioni iscritte nell'attivo immobilizzato o nell'attivo circolante.

In ordine all'aspetto fiscale gli articoli del T.U.I.R. di riferimento sono:

- art. 86, comma 4, T.U.I.R., che disciplina la partecipazione al reddito delle plusvalenze realizzate, prevedendo la possibilità di ripartire la tassazione in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi, ma non oltre il quarto;

- art. 87 T.U.I.R., che dispone la c.d. PEX.

Sul tema in parola, di particolare rilevanza risulta l'analisi della risposta all'interpello n. 5/2019 dell'Agenzia delle entrate. Essa prevede che la cessione di partecipazioni in valuta dia luogo a plusvalenze o minusvalenza da quantificare senza scorporare l'effetto della variazione del tasso di cambio. In altri termini, la differenza tra il tasso di cambio storico e il tasso di cambio corrente al momento della cessione del titolo non assume rilevanza fiscale, in quanto costituisce parte integrante della plus/minusvalenza realizzata dalla vendita della partecipazione in valuta. L'Agenzia delle entrate giustifica tale condotta proprio attraverso il richiamo del principio di derivazione rafforzata.

A ben guardare, in effetti, il principio contabile OIC 26, al paragrafo 30, dispone che le attività e passività aventi natura non monetaria devono essere iscritte nello stato patrimoniale al tasso di cambio vigente a momento del loro acquisto e le differenze di cambio positive o negative non danno luogo ad un'autonoma e separata rilevazione. Inoltre, al paragrafo 16 dispone che le differenze di cambio non rettificano i ricavi e i costi già iscritti in sede di rilevazione iniziale dell'operazione in valuta. Detto in altri termini, per le attività non monetarie in valuta, il principio contabile dispone che le differenze dovute alle variazioni del tasso di cambio durante il periodo di possesso sono elementi che non trovano un'evidenza contabile separata ai fini della determinazione della plusvalenza o minusvalenza da realizzo.

Il nuovo principio contabile OIC 29: errori contabili

Ai sensi del nuovo principio contabile OIC 29 l'errore contabile consiste nell'impropria o mancata applicazione del principio contabile se, al momento in cui viene commesso, le informazioni e i dati necessari per la sua corretta applicazione sono disponibili. Ai fini del corretto trattamento contabile, è necessario valutare se l'errore sia rilevante o meno. Al riguardo, il concetto di rilevanza viene introdotto proprio dal medesimo principio contabile OIC 29, in funzione del quale un errore è da considerarsi rilevante se può individualmente, o congiuntamente ad altri errori, influenzare le decisioni economiche che gli utilizzatori assumono in base al bilancio. Contabilmente, la rettifica degli errori non rilevanti comporta l'imputazione a conto economico del correlato provento o onere nell'esercizio in cui si identifica l'errore. Circa invece, la correzione di errori rilevanti, è prevista la rettifica del patrimonio netto iniziale: dovrà infatti essere operata la correzione mediante rettifica del saldo di apertura dell'attività o della passività interessata e in contropartita del patrimonio netto (riserva di utili portati a nuovo) dell'esercizio in cui viene individuato l'errore. Dal punto di vista fiscale, la correzione degli errori rilevanti (rilevata mediante l'imputazione ad una voce di patrimonio netto) non ha alcun impatto, atteso che sulla stessa non ha alcun riguardo l'introduzione del principio di derivazione rafforzata non essendo in discussione differenti regole di qualificazione, classificazione e imputazione temporale. Per quanto concerne la correzione di errori non rilevanti, nonostante la modalità di imputazione a conto economico sembrerebbero consentire al redattore di bilancio la disapplicazione delle ordinarie regole di competenza, tale deroga non può trovare accoglimento ai fini fiscali in assenza di un'apposita disposizione che consenta di superare le ordinarie imputazioni temporali di cui all'art. 83 del T.U.I.R. In entrambi i casi la derivazione rafforzata non può pertanto mai determinare il riconoscimento fiscale della correzione degli errori contabili, non rispettando

il principio della competenza, in quanto la correzione avviene in un bilancio successivo rispetto a quello di pertinenza.

Il principio di derivazione rafforzata nell'ottica del revisore legale dei conti

Considerata l'importanza del legame tra bilancio civilistico e determinazione del reddito imponibile ai fini fiscali, il revisore, nell'espletamento del proprio incarico, dovrà dedicare un apposito paragrafo ai casi di derivazione

rafforzata presenti nel bilancio oggetto di analisi. Tali verifiche dovranno essere condotte con specifico riguardo alla revisione dell'area fiscale, in considerazione del complesso di procedure che vengono poste in essere per l'analisi del reddito imponibile.

Più precisamente, il revisore dovrà includere nelle carte di lavoro (Dossier Imposte) una specifica sezione volta ad evidenziare l'impatto quantitativo delle fattispecie di derivazione rafforzata nel periodo oggetto di revisione.

LIBRI

VALUTARE IL MAGAZZINO

Fiscaltà e metodi

di C. D'Attilio

VI edizione, Ipsoa Editore, 2019, pag.410, € 50,00



Le rimanenze di magazzino costituiscono una delle più rilevanti voci del bilancio d'esercizio, che deve dunque essere attentamente esaminata al fine di garantire l'attendibilità del documento destinato a pubblicazione, nonché un valore minuziosamente analizzato nel corso di verifiche/accessi/ispezioni tributarie.

L'opera si propone di contribuire alla corretta classificazione, valutazione e rappresentazione del magazzino in bilancio, utile anche alla valutazione ai fini fiscali delle rimanenze finali e ai relativi adempimenti.

Nel corso degli ultimi anni rilevanti interventi normativi, giurisprudenziali e dottrinali, hanno interessato le rimanenze di magazzino rendendo necessaria la realizzazione di una sesta edizione.

L'opera è, inoltre, caratterizzata da uno specifico approfondimento dedicato alle commesse pluriennali.

L'intera trattazione è integrata con esemplificazioni numeriche, volta a rendere più agevole l'applicazione di disposizioni civilistiche e fiscali, prassi, giurisprudenza e principi contabili.

Non da ultimo in appendice del libro vengono riportati i testi integrali dei più consolidati orientamenti dell'Amministrazione Finanziaria in tema di valutazione delle rimanenze finali.

Il volume è pertanto indirizzato a tutti coloro che, per motivi professionali, si occupano di amministrazione, contabilità, auditing e fiscalità d'impresa.

Per ulteriori informazioni o per l'acquisto:

- **Servizio Informazioni Commerciali Ipsoa**
Tel. 02.82476794 - fax 02.82476403
- **Agenzie Ipsoa di zona**
(www.ipsoa.it/agenzie)
- **www.shopwki.it**