

DERIVAZIONE RAFFORZATA E CLAUSOLA DI

12/01/2018

“Derivazione rafforzata” e clausola di salvaguardia per il passato

A seguito della riforma del bilancio d'esercizio di cui al D.Lgs. 139/2015, dell'approvazione dei nuovi Principi contabili OIC e delle sostanziali modifiche intervenute nel sistema di determinazione del reddito imponibile Ires ed Irap dei soggetti OIC Adopter, il nuovo quadro normativo regolamentare fiscale risulta essere essenzialmente informato ai seguenti provvedimenti:

- l'articolo 13-bis D.L. 244/2016, con le conseguenti modifiche alle disposizioni del Tuir e del D.Lgs. 446/1997 (Decreto Irap)
- il D.M. 03/08/2017 (il “D.M.”)
- il D.M. 01/4/2009 n. 48 (“Primo Decreto IAS”), per gli articoli richiamati dal D.M. 03/08/2017
- il D.M. 08/6/2011 (“Secondo Decreto IAS”)

Tutt'altro che agevole è stabilire la data di entrata in vigore del D.M. 03/08/2017; infatti, pubblicato in G.U. il giorno 11 agosto 2017, ai sensi degli articoli 1 e 3 L.212/2000, il D.M. dovrebbe avere efficacia a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore, per cui per i soggetti “solari” si dovrebbe trattare del 2018.

Tuttavia, l'articolo 3 del D.M. reca una “Clausola di salvaguardia per comportamenti non coerenti” e la Relazione illustrativa al D.M. è assai esplicita quando afferma che con tale disposizione si vuole “in buona sostanza” fare salvi “eventuali comportamenti adottati in modo non coerente (ovvero coerente) con le disposizioni contenute negli articoli 1 e 2, per i periodi d'imposta precedenti a quello di entrata in vigore del presente decreto, i cui termini di versamento delle imposte sui redditi sono scaduti anteriormente a detta data”. Quindi, dal tenore di questa clausola traspare l'intenzione:

- di rendere obbligatoriamente efficaci le disposizioni del D.M. già a partire dall'anno 2017 (per i soggetti “solari”); e
- di rendere facoltativamente efficaci le disposizioni del D.M. anche per i periodi d'imposta precedenti (ossia, per il 2016), facendo salva la situazione delle società che avessero applicato in tali periodi comportamenti risultanti poi coerenti con quelli previsti dal D.M., come pure per quelli che avessero adottato comportamenti risultanti poi non coerenti.

Quindi, la portata della clausola di salvaguardia di cui all'articolo 3 del D.M. è, da un lato, anticipatoria dell'efficacia delle disposizioni in esso contenute e, dall'altra parte, tutelante per i comportamenti tenuti dalle imprese nell'anno 2016.

Come ha avuto modo di evidenziare il CNDCEC nel documento di ricerca pubblicato con la FNC lo scorso 30 ottobre 2017, la portata della clausola di salvaguardia di cui all'articolo 3 del D.M. non è totalizzante, diversamente dalla clausola di analogo tenore contenuta nel D.M. 03/08/2017 in materia di ACE; ossia, per come essa è scritta parrebbe obiettivamente possibile invocarla anche solo per una, o più d'una, delle disposizioni contenute nel D.M. e non per necessariamente per tutte.

Tuttavia, il comportamento tenuto dal contribuente dovrà essere comunque coerente, ovvero alla stessa fattispecie dovrà essere applicata la stessa regola per tutte le operazioni di quel tipo presenti nel bilancio del 2016.

Ciò che è di rilievo sottolineare, quindi, è che dal contenuto della disposizione in commento si trae la conclusione che gli effetti della clausola di salvaguardia sono in fin dei conti limitati all'anno 2016, per i soggetti "solari".

Tuttavia, trasferendo in questo ambito la stessa conclusione indicata dall'Agenzia delle Entrate per l'ACE nella circolare AdE 26/E/2017, si potrebbe ritenere che le società abbiano la possibilità di cristallizzare il proprio comportamento fiscale del 2016 – valutando la condizioni a loro più favorevoli rispetto alle disposizioni novellate dal D.M. – anche mediante la presentazione di una dichiarazione dei redditi integrativa entro 90 giorni successivi al termine ordinario, ossia entro il 29 gennaio 2018.

FONTE: EUROCONFERENCE NEWS - FABRIZIO LANDUZZI