

***Chiarimenti forniti a  
Telefisco 2019 e 2018 in  
materia di derivazione  
rafforzata***

# Scorporo del valore del terreno

## *Telefisco 2019*

**D:** *“Le disposizioni fiscali prevedono la scomposizione del costo di acquisto di un immobile e dell’area, attribuendo a quest’ultima il 30% (fabbricati industriali) o il 20% (altri fabbricati) del costo di acquisto. È corretto ritenere che si tratta di un caso di classificazione che, in base alla derivazione rafforzata, dovrebbe comportare la determinazione del valore del terreno in base a perizia?”*

**R:** *“Il comma 7 dell’articolo 36 del Dl 223/2006 stabilisce che, ai fini del calcolo delle quote di ammortamento deducibili, il costo complessivo dei fabbricati strumentali va assunto al netto del costo delle aree occupate dalla costruzione e di quelle che ne costituiscono pertinenza[...]”.*

## *Telefisco 2019*

**R:** “[...] *Il costo da attribuire alle predette aree è pari al maggiore tra: 1) il valore separatamente esposto in bilancio nell’anno di acquisto; 2) il valore ottenuto applicando il 20% o – per i fabbricati industriali – il 30% al costo di acquisto complessivo dell’immobile, comprensivo del valore dell’area. Se non risulta esposto separatamente in bilancio nei modi indicati al punto 1), il valore non ammortizzabile dell’area è determinato applicando esclusivamente il criterio di cui al punto 2), così come chiarito nella circolare n. 1/E del 19 gennaio 2007 [...]”.*

## *Telefisco 2019*

**R:** “[...] . *Al riguardo, deve ritenersi che il riferimento alle percentuali del 20 o 30% – nel caso in cui il relativo valore sia maggiore di quello esposto in bilancio – continui a trovare applicazione anche a seguito delle modifiche introdotte all’articolo 83 del Tuir in materia di derivazione rafforzata. Infatti, l’articolo 2, comma 2, del decreto 1° aprile 2009 – richiamato per i soggetti Oic dal decreto 3 agosto 2017 – stabilisce che si applicano le disposizioni del Capo II, Sezione I, del Tuir che prevedono limiti quantitativi alla deduzione di componenti negativi o la loro esclusione. [...]”.*

## *Telefisco 2019*

**R:** “[...] *Il comma 7 dell’articolo 36, pur non essendo inserito nelle norme del Tuir, prevede dei limiti quantitativi che assumono rilevanza nel caso in cui la loro applicazione determini un valore maggiore rispetto a quello rinvenibile in bilancio. Di conseguenza, le limitazioni previste dal predetto comma 7 continuano a trovare applicazione al pari dei limiti previsti nelle norme del citato testo unico*”.

# Ambito di applicazione della derivazione rafforzata



## *Telefisco 2019*

**D:** *“Per quanto riguarda l’applicazione del nuovo articolo 96 del Testo unico è corretto, nel caso di «microimprese» che determinano il reddito imponibile Ires secondo il principio della derivazione giuridica semplice, considerare la completa irrilevanza fiscale degli eventuali interessi calcolati in applicazione facoltativa del costo ammortizzato? Si tratta, infatti, di una situazione nella quale la microimpresa deve gestire un doppio binario per determinare l’ammontare deducibile secondo le regole giuridico-formale”*



## *Telefisco 2019*

**R:** *“Il nuovo articolo 96 del Tuir, in vigore a partire dal periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018, si applica agli interessi passivi e agli interessi attivi che sono qualificati come tali dai principi contabili adottati dall’impresa, e per i quali tale qualificazione è confermata dalle disposizioni emanate, tra l’altro, in attuazione dell’articolo 13-bis, comma 11, del decreto-legge 30 dicembre 2016, n. 244. **Considerato che il criterio del costo ammortizzato non assume rilevanza fiscale per le micro-impres**, ai sensi del predetto articolo 13 bis, **i relativi interessi passivi risultanti in bilancio non sono qualificati e classificati come tali in ambito fiscale. Di conseguenza, gli stessi - non essendo interessi da un punto di vista fiscale - non rientrano nella disciplina di cui all’articolo 96 in esame”**.*

## *Telefisco 2019*

**D:** *“È corretto che le modifiche apportate con il nuovo comma 3 dell’articolo 96 del Tuir sulla componente finanziaria implicita contenuta in contratti diversi da quelli con causa finanziaria, assuma rilevanza solo se contabilmente espressa? Pertanto, se, correttamente, sulla base dei principi contabili, non viene esplicitata, nessuna rilevanza assume ai fini della disposizione in esame?”*

*I soggetti che applicano il bilancio in forma abbreviata hanno la facoltà di non utilizzare il criterio del costo ammortizzato per la valutazione dei crediti e dei debiti [...]”.*

## *Telefisco 2019*

**D:** “[...] *Nel caso di mancata applicazione del principio non emergeranno contabilmente interessi con riferimento alle poste rilevanti e questo comporterà l’assenza di voci di bilancio (interessi) a cui applicare l’articolo 96 del Tuir. Viceversa, nel caso di interessi impliciti e scorporati sulla base dei principi contabili (Oic 19) si genereranno componenti di reddito a cui applicare la disciplina dell’articolo 96 del Tuir*”.

## *Telefisco 2019*

**R:** *“Il nuovo articolo 96 del Tuir, applicabile a partire dal periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018, si applica agli interessi passivi e agli interessi attivi che sono qualificati come tali dai principi contabili adottati dall’impresa, e per i quali tale qualificazione è confermata dalle disposizioni emanate, tra l’altro, in attuazione dell’articolo 13-bis, comma 11, del decreto-legge 30 dicembre 2016, n. 244. **Ne deriva che l’articolo 96 in esame non trova applicazione nel caso in cui, sulla base della corretta applicazione dei principi contabili, non emergono in bilancio interessi passivi”.***

## *Telefisco 2018*

**D:** *“Una micro-impresa che opta per la redazione del bilancio in forma ordinaria può applicare le regole della derivazione rafforzata?”*

**R:** *“L’art. 13-bis del D.L. Milleproroghe 2017, nell’estendere il principio di derivazione rafforzata previsto dall’art. 83 del TUIR ai soggetti che redigono il bilancio in base al Codice civile, ha escluso espressamente le micro-impresе, ovvero quelle imprese che presentano i limiti dimensionali previsti dall’art. 2435-ter del c.c.. **Si tratta di un’esclusione connessa alla ricorrenza in capo all’impresa dei presupposti oggettivi che la qualificano, sotto il profilo civilistico, come microimpresa [...]**”.*



## *Telefisco 2018*

**R:** “[...] *In tal senso, è ininfluyente l’eventuale scelta di una micro-impresa di non fruire delle semplificazioni in termini di schemi di bilancio e di criteri di valutazione previsti dalla disciplina codicistica, atteso che alle microimprese è comunque fatto divieto di valutare in bilancio al fair value gli strumenti finanziari derivati (valutazione quest’ultima obbligatoria per le imprese che redigono il bilancio in forma ordinaria e abbreviata)*”.

## *Telefisco 2018*

**D:** *“Si chiede conferma che il principio di derivazione rafforzata non si applica mai nel caso di società di persone, mentre risulta applicabile nell’ipotesi di stabili organizzazioni di società estere se tenute, secondo l’art. 152 del TUIR, a determinare l’imponibile in base agli OIC”.*

**R:** *“Si conferma che il principio di derivazione rafforzata esteso, in sede di conversione del D.L. Milleproroghe 2017 ai soggetti che redigono il bilancio in base al Codice civile, **non si applica alla determinazione della base imponibile IRPEF delle società di persone** [...]”.*



## *Telefisco 2018*

**R:** “[...] *Al contrario, si ritiene che lo stesso principio trovi applicazione per la determinazione della base imponibile IRES dei soggetti non residenti muniti di stabile organizzazione in Italia. Questi ultimi, infatti, sono soggetti IRES e sono tenuti a redigere il rendiconto economico e patrimoniale secondo le disposizioni previste per le società e gli enti residenti, adottando i principi contabili che sarebbero applicabili se il soggetto fosse residente in Italia (IAS/IFRS o principi contabili nazionali a seconda di quanto previsto dalle norme interne in ordine all’adozione, per obbligo o facoltà, degli uni o degli altri)*”.

## *Telefisco 2018*

**D:** *“Come ha specificato Assonime nella Circolare n.14/2017 sembra corretto ritenere che, in base all’art. 106, comma 1, del TUIR, il calcolo delle svalutazioni forfettarie e delle perdite deducibili debba essere effettuato partendo dal valore fiscale del credito che non è più necessariamente coincidente con il valore nominale o di acquisizione ma è quello che risulta dall’applicazione del costo ammortizzato. Si chiede conferma di questa interpretazione”.*

**R:** *“L’art. 13-bis del D.L. Milleproroghe 2017, nell’estendere il principio di derivazione rafforzata previsto dall’art. 83 del TUIR ai soggetti, diversi dalle microimprese, [...]”.*

## *Telefisco 2018*

**R:** “[...] *che redigono il bilancio in base al Codice civile, comporta il riconoscimento, ai fini fiscali, delle qualificazioni, imputazioni temporali e classificazioni derivanti dall’applicazione del criterio del costo ammortizzato per la valutazione dei crediti. Pertanto, **si conferma che il valore fiscale del credito corrisponde a quello desunto dalla corretta applicazione del criterio del costo ammortizzato (ciò non vale nell’ipotesi di finanziamenti infragruppo infruttiferi o a tassi “significativamente” diversi a quelli di mercato con rilevazione di componenti a stato patrimoniale)**”.*

## *Telefisco 2018*

**D:** *“Nell’ipotesi in cui venga applicato ai fini civilistici il metodo della commessa completata per la valutazione delle commesse, questa scelta assume rilevanza, in deroga all’art. 93 del TUIR, per effetto del principio di derivazione rafforzata?”*.

**R:** *“Il metodo della commessa completata (di cui al principio OIC 23) rappresenta una modalità di rilevazione in bilancio di componenti di reddito iscritti (o meglio qualificati, classificati e imputati) come rimanenze di opere ultrannuali. L’art. 93 del TUIR prevede regole di rilevanza fiscale delle valutazioni di tali rimanenze. Trattasi di una fattispecie per la quale anche la rappresentazione di bilancio (in termini di criteri di [...])”*.

## *Telefisco 2018*

**R:** “[...] *qualificazione, di classificazione e di imputazione temporale*) *derivante dall’applicazione delle nuove regole contabili esplicita la rilevazione di componenti reddituali accesi alle variazioni di rimanenze; tale rappresentazione continua pertanto ad essere il presupposto contabile per l’applicazione delle regole di cui al citato art. 93 del TUIR (in altri termini, **per i soggetti che redigono il bilancio secondo i principi OIC, diversamente da quanto avviene per i soggetti IAS/IFRS adopter, il principio di derivazione rafforzata di cui all’art. 83 del medesimo TUIR non disattiva le regole fiscali stabilite dal citato testo unico in relazione alle commesse ultrannuali**)”.*



## *Telefisco 2018*

**D:** *“I soggetti che applicano il **bilancio in forma abbreviata** hanno la facoltà di non applicare il criterio del costo ammortizzato per la valutazione dei crediti e dei debiti. **È confermato che la scelta di applicare o non applicare tale criterio assume sempre rilevanza ai fini fiscali?**”.*

**R:** *“Il principio di derivazione rafforzata è stato esteso, con il D.L. Milleproroghe 2017, ai soggetti, diversi dalle microimprese, che redigono il bilancio in base al Codice civile. Quindi, **anche per i soggetti che redigono il bilancio in forma abbreviata sono riconosciuti, ai fini fiscali, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione** derivanti dall’applicazione del criterio del costo ammortizzato per la valutazione dei crediti e dei debiti”.*