
Il calcolo dell'IRAP per i soggetti IAS

di [Cosimo Turrisi](#)

Publicato il 30 Giugno 2012

per i contribuenti che utilizzano gli IAS per la gestione della contabilità e del bilancio, il momento di calcolo dell'IRAP presenta sempre delle criticità

La legge Finanziaria per il 2008 ha modificato l'art. 83 del Tuir stabilendo che

“per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali ... valgono anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli ..., i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti da detti principi contabili”.

Tale scelta del legislatore ha attribuito valore preminente ai principi contabili di normativa civilistica, le cui regole comprimono, per i soggetti IAS adopter, l'operatività delle norme tributarie.

L'adozione del principio di “derivazione rafforzata” per i soggetti IAS impatta, di conseguenza, sull'ampiezza dei poteri esercitabili dall'Amministrazione finanziaria in sede di controllo e, specificamente, in sede di sindacabilità delle scelte operate nella redazione del bilancio da cui deriva la base imponibile.

Gli effetti dell'introduzione del principio di derivazione rafforzata

Il comma 61 della citata legge finanziaria per il 2008 ha disposto che

“sono fatti salvi gli effetti sulla determinazione dell'imposta prodotti dai comportamenti adottati sulla base della corretta applicazione dei principi contabili internazionali, purché coerenti con quelli che sarebbero derivati dall'applicazione delle disposizioni introdotte dal comma 58”.

Pertanto, sono stati fatti salvi tramite una apposita “clausola di salvaguardia” gli effetti sulla determinazione dell’imposta per i soggetti che hanno dato rilievo, ai fini fiscali, ai componenti di reddito negativi imputati in bilancio nel rispetto delle regole di determinazione del reddito imponibile per i soggetti IAS adopter come definite dalla legge finanziaria per il 2008.

Ai sensi delle disposizioni dell’articolo 6 del D.M. 1° aprile 2009, n. 48 (Regolamento IAS), con riferimento alle dichiarazioni dei redditi relative ai periodi d’imposta 2005, 2006 e 2007, la conformità alle risultanze di bilancio e la coerenza di cui al comma 61, devono essersi realizzate in tutti i periodi d’imposta per i quali sono state applicate le regole IAS/IFRS, interessate dalla medesima “fattispecie”.

A partire dal 2008, la nuova disciplina fiscale per i soggetti IAS, rafforzando il principio di “derivazione” del reddito dal bilancio di esercizio (commi da 58 a 61 Legge 244/2007), ha consentito di ridurre il fenomeno della formazione di nuove divergenze tra valori civilistici e fiscali, pur continuando a sussistere, però le divergenze formatesi negli anni precedenti, sia in sede di prima applicazione degli IAS che negli esercizi precedenti l’adozione delle nuove regole fiscali (il decreto anticrisi DL 185/2008 consentiva all’articolo 15 di affrancare le residue differenze esistenti al 1° gennaio 2009 attraverso il pagamento di un’imposta sostitutiva).

L’agenzia delle Entrate in merito alle operazioni pregresse poste in essere nei periodi precedenti a quello di prima applicazione, interessate dalla clausola di salvaguardia, ha chiarito che si devono identificare in tale categoria tutte le operazioni caratterizzate dalla coesistenza di seguenti tre requisiti:

- risultano qualificate, classificate e imputate temporalmente nel bilancio chiuso al 31/12/2007 in modo diverso rispetto a quelle disposte dalla disciplina tributaria vigente al momento in cui dette operazioni risultano realizzate;
- continuano a produrre effetti patrimoniali e reddituali rilevanti nei periodi d’imposta successivi a detti effetti, se rilevanti fiscalmente;
- determinano un’anomala tassazione.

Tutti gli effetti patrimoniali e reddituali di tali operazioni che si manifestano nei periodi d’imposta successivi non sono assoggettati alle disposizioni che attuano il principio di derivazione rafforzata, e

generano, ovviamente, un regime transitorio. Lo scopo della normativa è quello di evitare che con il passaggio dalle vecchie alle nuove regole si possano formare salti oppure duplicazioni d'imposta, per cui restano valide, per quanto compatibili, le disposizioni fiscali precedenti in merito alla rilevanza fiscale delle qualificazioni, classificazioni, valutazioni e imputazioni temporali delle operazioni effettuate nei periodi d'imposta precedenti, che presentano i requisiti per l'applicazione del regime transitorio.

La circolare n. 7/E/2011, in proposito, ha dato direttive che devono orientare l'azione di accertamento dell'Amministrazione finanziaria ed ha delineato l'ambito di applicabilità della clausola di salvaguardia, escludendo l'applicazione di sanzioni per i comportamenti tenuti dai contribuenti nella vigenza del D.Lgs. 38/2005.

La clausola di salvaguardia nella determinazione del valore della produzione IRAP

La clausola di salvaguardia prevista ai fini IRES dal succitato articolo 1, comma 61, della legge finanziaria per il 2008 per coloro che, per scelta o per obbligo, hanno adottato nei periodi d'imposta antecedenti al 31 dicembre 2008 i criteri IAS/IRFS nella redazione del bilancio d'esercizio, determina effetti anche ai fini IRAP.

Ai fini IRES, l'articolo 83 del TUIR nella formulazione vigente fino a tutto il periodo d'imposta 2007, non dava riconoscimento fiscale alle rappresentazioni del bilancio redatto con criteri IAS, mentre, invece, ai fini IRAP l'articolo 11-bis del decreto legislativo n. 446 del 1997, operava un richiamo alla disciplina IRES.

La circolare n. 7/E del 28 febbraio 2011 aveva precisato in seguito, sempre ai fini IRES, che si poteva invocare la "clausola di salvaguardia" dei comportamenti adottati, purché gli stessi fossero stati coerenti con quelli che sarebbero derivati dall'applicazione delle disposizioni del TUIR, come modificate dalla legge finanziaria, tenuto conto del fatto che già nel periodo transitorio dal 2005 al 2007, sia ai fini IRES che ai fini IRAP, i fatti di gestione dovevano essere assunti sulla base di una corretta rappresentazione giuridico-formale.

La circolare 26 del 20 giugno 2012 chiarisce che sebbene da un punto di vista strettamente formale, la clausola sia stata dettata con specifico riferimento alle disposizioni del TUIR, la stessa debba essere comunque estesa in ambito IRAP, in quanto, l'articolo 11-bis garantisce la sistematicità strutturale delle

due discipline. Non risulterebbe, altrimenti, coerente con una ricostruzione sistematica del regime fiscale, imporre al contribuente di effettuare variazioni, derivanti dall'applicazione degli IAS/IFRS, solo in sede di determinazione dell'IRAP al fine di ripristinare la rappresentazione giuridico-formale dei fatti di bilancio.

La predetta clausola è applicabile sempreché ne ricorrano le condizioni, ossia la tenuta da parte del contribuente di un comportamento concludente che sia stato coerente con le rappresentazioni del bilancio redatto in ossequio ai principi IAS.

Ulteriori considerazioni in materia di IRAP

Sempre in riferimento ai soggetti che per la redazione dei bilanci adottano i principi contabili internazionali IAS/IFRS, la circolare n. 27/E del 2009 precisa che la rilevazione di una minusvalenza derivante da fenomeni valutativi può realizzarsi nel caso in cui si rilevi una riduzione del valore dell'asset di bilancio a fronte di una:

- perdita a conto economico contabilizzata a seguito dell'applicazione delle regole contenute nello IAS 36;
- riduzione del fair value rilevata quale componente negativo di conto economico.

In linea con le nuove regole di determinazione del valore della produzione Irap citate (a seguito dell'abrogazione dell'articolo 11-bis del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 non hanno più rilevanza nell'IRAP le variazioni fiscali effettuate ai fini delle imposte sul reddito), in base alle quali per i soggetti che redigono il bilancio secondo i principi contabili internazionali IAS-IFRS, è previsto l'obbligo di riclassificare il bilancio secondo i criteri previsti dall'articolo 2425 del Codice civile, rispettando i criteri di corretta qualificazione, imputazione temporale e classificazione, la citata circolare 26 del 20 giugno 2012 chiarisce che i valori fiscali derivanti dalle svalutazioni irrilevanti ai fini IRES, possono, invece, assumere rilievo ai fini Irap.

30 giugno 2012

Cosimo Turrisi