

Norme di coordinamento della disciplina IRES ed IRAP per i soggetti no IAS

di [Fabrizio Stella](#)

Publicato il 27 Febbraio 2017

Il decreto Milleproroghe 2017 ha messo una pezza alle problematiche derivanti dall'imposizione di un doppio binario - civilistico e fiscale - per le società che non adottano gli IAS (la stragrande maggioranza delle società italiane): nell'articolo riassumiamo le modifiche che diventano operative dalla pubblicazione del decreto in Gazzetta Ufficiale.

1. Premessa.

La Camera dei Deputati ha approvato in via definitiva, senza apportare modifiche al testo licenziato dal Senato, il disegno di legge di conversione del decreto-legge 30 dicembre 2016, n. 244, recante proroga e definizione di termini, il c.d. "Milleproroghe".

Nel corso dell'esame al Senato, in Commissione 1^a (Affari Costituzionali), in sede referente, è stato approvato l'emendamento del Governo n. 13.0.2000, confluito, poi, nel testo fiducia, il c.d. "Maxi Emendamento", approvato infine dall'Assemblea, concernente il coordinamento della disciplina IRES ed IRAP con il decreto legislativo 18 agosto 2015, n.139, con il quale è stata data attuazione alla direttiva 2013/34/UE relativa ai bilanci d'esercizio delle imprese diverse da quelle che adottano i principi contabili internazionali IAS/IFRS, i cc.dd. "no IAS adopter".

Ci si riferisce all'articolo 13-bis, con riferimento al testo definitivamente approvato dalla Camera dei Deputati, che interviene, appunto, sui criteri per la determinazione del reddito d'impresa, ai fini delle imposte dirette e dell'IRAP, previsti per i soggetti che, non adottando i principi contabili internazionali



IAS/IFRS, redigono il bilancio sia in base al profilo civilistico sia in base al profilo fiscale.

Si ricordi, infatti, come la previsione nel decreto legislativo n. 139/15 della c.d. “clausola di invarianza finanziaria”, a garanzia del gettito fiscale, abbia determinato la gestione per i contribuenti di un doppio binario tra valori contabili e fiscali.

L'intervento normativo si prefigge, quindi, l'obiettivo di ridurre tale aggravio contabile, apportando modifiche al libro V, titolo V del Codice civile ed alla normativa sui bilanci consolidati, di cui al decreto legislativo n. 127/91, avuto riguardo alla composizione ed alla struttura del bilancio, ai criteri di valutazione ed all'informativa da fornire nella nota integrativa e/o nella relazione di gestione.

Ad adiuvandum, si segnala che un analogo emendamento venne presentato, poi ritirato, dal Governo nel corso dell'esame della Legge di Bilancio (emendamento 86.0.7 – aggiuntivo).

Esaminiamo di seguito le disposizioni di interesse, in corso di introduzione a cura dell'art.13-bis.

2. Il principio della derivazione rafforzata per i “no IAS adopter”.

Il titolo I (Imposta sul reddito delle persone fisiche – IRPEF), capo IV, del TUIR disciplina, come noto, il reddito d'impresa realizzato dalle persone fisiche.

L'articolo 56 rinvia alle disposizioni per la determinazione del reddito d'impresa contenute nel titolo II (all'Imposta sul reddito delle società – IRES), laddove si prevede, in linea generale, l'applicazione del criterio di competenza per l'imputazione di costi e ricavi di esercizio e per la determinazione, quindi, dell'imponibile ai fini fiscali.

La previsione, poi, della c.d. “clausola di invarianza finanziaria”, di cui all'articolo 11 del decreto legislativo n. 139/15, ha determinato la gestione, da parte dei contribuenti, del citato doppio binario tra valori contabili e fiscali, atteso che le modifiche non potevano, evidentemente, interessare il profilo fiscale.

In virtù, quindi, del c.d. principio di “derivazione rafforzata”, ai sensi del successivo articolo 83 del TUIR, i valori del bilancio “civilistico” sono, poi, rettificati ai fini fiscali, sicché le imprese sono tenute al “doppio binario”, ovvero una doppia valutazione (fiscale e civilistica) delle voci di bilancio.

Ai fini della trasparenza e della comparabilità dei bilanci a livello comunitario, con i decreti legislativi nn. 38/2005 e n. 139/2015 sono stati adottati nuovi criteri per la redazione del bilancio a fini civilistici per i soggetti che non applicano i principi contabili internazionali IAS/IFRS.

Nel tentativo di ridurre tale aggravio contabile, gravoso anche in termini di oneri di gestione, la norma interviene con semplificazioni in ordine alle modalità di determinazione del reddito imponibile, sempre nel rispetto del principio di derivazione del reddito fiscale dal risultato di bilancio, attraverso l'estensione delle modalità di determinazione del reddito imponibile, previste nel Testo Unico, anche ai non soggetti IAS/IFRS, i cc.dd. "no IAS adopter".

L'estensione del principio della nota "derivazione rafforzata" comporta, quindi, il riconoscimento fiscale delle voci di bilancio fondate sul principio di prevalenza della sostanza sulla forma, così come declinato nei singoli principi contabili.

Parimenti a quanto accade per gli adopter, la previsione di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a, numero 1, consente il pieno riconoscimento fiscale di diverse fattispecie.

Si pensi, ad esempio, alle operazioni di acquisto e cessione di azioni proprie, con riguardo, in particolare, alla qualificazione patrimoniale dell'operazione in capo all'emittente, laddove l'acquisto di azioni proprie realizza, di fatto, una restituzione dei conferimenti ai soci, con effetti in termini di riduzione del patrimonio sociale.

Assume, altresì, rilevanza ai fini della determinazione della base imponibile fiscale, la valutazione dei crediti, titoli e debiti al costo ammortizzato, con l'inclusione dei costi di transazione nella determinazione del tasso di interesse effettivo, nonché l'attualizzazione dei crediti con conseguente scorporo del valore nominale del credito/debito in parte nella voce interessi per tenere conto del fattore temporale.

E' riconosciuta la rilevazione in bilancio dei derivati incorporati in altri strumenti finanziari, laddove lo strumento finanziario deve essere separato dal contratto primario e contabilizzato in bilancio, determinando quindi effetti sull'imponibile.

Altro caso è costituito dai debiti verso soci per finanziamenti, rapporti che – di norma - non comportano la corresponsione periodica di interessi, atteso che verranno corrisposti unitamente al rimborso del capitale, laddove il loro rendimento è rappresentato dal tasso implicito che permette il raccordo tra il valore di emissione e quello di rimborso.

La differenza tra le disponibilità liquide ricevute ed il valore attuale dei flussi finanziari futuri è rilevata tra i proventi finanziari o tra gli oneri finanziari del conto economico al momento della rilevazione iniziale, salvo che la sostanza dell'operazione o del contratto non inducano ad attribuire a tale componente una diversa natura.

3. Le modifiche apportate dall'articolo 13-bis.

Il comma 1 proroga di 15 giorni il termine di presentazione delle dichiarazioni, dettando norme volte a coordinare le nuove previsioni civilistiche con quelle fiscali preesistenti, allo scopo, evidentemente, di agevolare i contribuenti nell'adempimento degli obblighi di dichiarazione nel primo anno di vigenza delle disposizioni in tema di approvazione dei bilanci.

L'estensione del principio di "derivazione rafforzata" ha quindi reso necessario apportare modifiche al TUIR. In particolare il comma 2:

- lettera a), prevede che i soggetti diversi dalle microimprese, che redigono il bilancio in conformità al codice civile, l'imponibile sia determinato secondo le regole civilistiche in luogo di quelle fiscali (articolo 83 TUIR).
- lettera b), concerne la determinazione del ROL, non considerando le componenti positive e negative derivanti da operazioni di trasferimento di azienda (articolo 96 TUIR);
- lettera c), concerne la deducibilità delle spese relative a più esercizi, ora costituito dalla quota delle stesse imputabile a ciascun esercizio (articolo 108 TUIR);
- lettera d), disciplina il principio di previa imputazione a conto economico delle componenti negative anche ai soggetti che adottano i nuovi OIC (articolo 109 TUIR);
- lettera e), si riferisce all'introduzione della possibilità di fare riferimento, ai fini fiscali, a fixing alternativi rispetto a quelli della BCE, purché si tratti di quotazioni fornite da operatori indipendenti con idonee forme di pubblicità¹ (articolo 110 TUIR);
- lettera f), concerne gli strumenti finanziari derivati, ovvero la rilevanza in bilancio del fair value dei derivati, con conseguente rappresentazione contabile degli strumenti finanziari di tale specie e delle oscillazioni di valore degli stessi (articolo 112 TUIR).

Il comma 3 interviene sulle modalità di determinazione della base imponibile IRAP ai sensi del comma 1 dell'articolo 5 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446.

Si tratta, evidentemente, di una modifica motivata dalla necessità di depurare le voci del conto economico dagli effetti derivanti dall'eliminazione della sezione straordinaria del conto economico.

In assenza di tale intervento, infatti, le componenti positive e negative derivanti da operazioni di trasferimento d'azienda, rilevabili secondo i nuovi schemi di bilancio nelle citate voci, avrebbero inciso sulla determinazione del valore della produzione netta.

Previsione estesa, ai sensi del successivo comma 4, alle ipotesi in cui altre norme vigenti di natura tributaria utilizzano come parametro di riferimento le componenti positive e/o negative di cui all'articolo 2425 del codice civile.

Il comma 5 ne disciplina la vigenza a decorrere dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015

Al fine di evitare fenomeni di tassazione anomala derivante dall'applicazione di regole fiscali difformi alla medesima operazione che si protrae per più periodi d'imposta, gli effetti reddituali e patrimoniali delle operazioni già avviate e che si protraggono per i periodi d'imposta successivi alla prima adozione delle nuove regole contabili dovranno essere assoggettate alla disciplina fiscale previgente.

Il comma 6 estende il periodo di imposta di decorrenza ed il regime transitorio ai fini della determinazione della base imponibile IRAP.

Fermo restando il regime transitorio di cui al comma precedente, il comma 7 reca alcune norme speciali finalizzate a garantire, ai fini fiscali, la cristallizzazione delle rettifiche operate in sede di prima applicazione dei nuovi OIC.

Il comma 8 prevede che le disposizioni di cui ai commi da 5 a 7 si applicano anche in caso di successive variazioni che intervengono nei principi contabili.

Pertanto, qualora negli esercizi successivi a quello in corso al 31 dicembre 2015 l'OIC provveda ad aggiornare o integrare i principi contabili nazionali, le nuove modalità di rappresentazione avranno effetto sulla determinazione delle basi imponibili ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP relativi alle componenti patrimoniali e reddituali iscritte in bilancio a partire dal primo periodo d'imposta di adozione

delle nuove qualificazioni, classificazioni ed imputazioni temporali.

Diversamente, le operazioni pregresse saranno segregate al precedente regime fiscale, sia ai fini dell'IRES sia ai fini della determinazione dell'IRAP.

Il comma 9 reca un apposito regime transitorio per le spese "fiscalmente capitalizzate" dai soggetti IAS/IFRS Adopter, mantenendo il precedente regime fiscale.

Il comma 10 estende la procedura di "endowment fiscale interno" stabilita dal comma 7-quater dell'articolo 4 del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38 per i principi contabili internazionali, prevedendo che il Ministro dell'economia e delle finanze possa adottare, ove necessario, disposizioni di coordinamento per la determinazione della base imponibile dell'IRES e dell'IRAP in caso di approvazione o aggiornamento dei principi contabili nazionali.

Il **comma 11**, infine, demanda a uno o più decreti di natura non regolamentare del Ministro dell'economia e delle finanze la revisione delle disposizioni, recate dal Regolamento 1 aprile 2009, n. 48 e del decreto ministeriale del 8 giugno 2011, per la determinazione della base imponibile IRES e IRAP dei soggetti IAS/IFRS *Adopter* ora applicabili anche ai soggetti che adottano i nuovi OIC, nonché delle disposizioni recate dal decreto ministeriale del 14 marzo 2012 concernente l'attuazione della disciplina dell'Aiuto alla Crescita Economica (ACE).

27 febbraio 2017

Massimiliano Giua e Fabrizio Stella

1 A partire dall'1 luglio 2016, i tassi di cambio dell'Euro rispetto alle altre valute forniti dalla BCE e pubblicati dalla Banca d'Italia hanno assunto un valore puramente informativo.