

il fisco

Settimanale di approfondimento per professionisti e imprese

30

24 luglio 2017

Estensione del **principio di derivazione rafforzata** alle imprese OIC: una riforma a metà?

Contabilizzazione di **crediti e debiti infragruppo**

Manovra correttiva 2017:

- marchi d'impresa esclusi dal regime **Patent Box**
- al via il nuovo **split payment**
- la disciplina nazionale sul **transfer pricing** si adegua al principio OCSE di libera concorrenza

Aiuti fiscali al **mecenatismo culturale**: la difficile operatività dell'*Art Bonus*

Operazioni complesse e applicazione selettiva di aliquote IVA diverse

Firmata la Convenzione multilaterale del **progetto BEPS**

Cessione del "bene" alla **società di leasing**: trattamento di plusvalenze e minusvalenze

Giurisprudenza tributaria

Le Guide del Fisco

in vendita esclusivamente in abbinamento al settimanale *il fisco* a soli 13,00 euro in più.

SCARICA
GRATIS LA APP

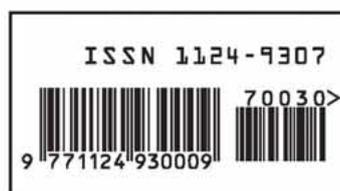


edicola professionale

 Wolters Kluwer

Strada 1, Palazzo F6 - 20090 Milanofiori Assago (MI)
Poste Italiane S.p.a. - Sped. Abb. Postale DCB Milano
D.L. n. 353/2003 (conv. in L. 27/7/2004 n. 46) art. 1, c. 1.

Rivista settimanale - Anno XLI



Cod. 218105

Euro 13,00

www.sistemailfisco.it

Smetti di guardarti intorno.



No Risk Visure

L'unico portale
italiano di business
information
per sapere tutto
e subito.

- **NoRiskVisure** offre a commercialisti, avvocati e aziende informazioni ufficiali e sicure su soggetti italiani e internazionali.

- **Un unico accesso** per visure camerali e immobiliari, protesti, falliti e pregiudizievoli di conservatoria, bilanci, dossier, rintraccio e investigativi, rapporti informativi italiani e esteri.

- **L'unico portale** con una grafica che si adatta a Pc, tablet e smartphone.

- **NoRiskVisure** è garantito dall'affidabilità di Wolters Kluwer e dei migliori provider di business information.

POWERED BY



IC InfoCamera



RIBES

Scopri di più su
www.noriskvisure.it

 Wolters Kluwer

il fisco

Settimanale di approfondimento per professionisti e imprese

Direzione Scientifica

Gianfranco Ferranti

Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione

Comitato Scientifico

Giulio Andreani

Dottore commercialista e Revisore legale

Giuseppe Ascoli

Dottore commercialista in Roma e Milano

Saverio Capolupo

Università degli Studi di Cassino

Ivo Caraccioli

Già ordinario di Diritto penale nell'Università di Torino

Andrea Carinci

Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università di Bologna - Avvocato in Bologna

Massimo Conigliaro

Dottore commercialista in Siracusa

Eugenio della Valle

Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università "Sapienza" di Roma

Dario Deotto

Commercialista in Monfalcone (GO)

Flavio Dezzani

Professore Emerito di Ragioneria nell'Università di Torino, Dottore commercialista in Torino

Bruno Ferroni

Direttore Affari Fiscali e Societari Ferrero S.p.A.

Luca Gaiani

Dottore commercialista in Modena

Tamara Gasparri

Collaboratore Assonime Area Fisco

Antonio Iorio

Avvocato in Roma e Milano

Maurizio Leo

Avvocato in Roma, Milano e Torino

Luigi Lovecchio

Dottore commercialista in Bari

Pierpaolo Maspes

Dottore commercialista

Massimo Miani

Dottore commercialista in Venezia, Presidente del CNDCEC

Rossella Orlandi

Direttore dell'Agenzia delle Entrate

Marco Piazza

Dottore commercialista in Milano

Benedetto Santacroce

Avvocato in Roma e Milano

Gabriele Sepio

Avvocato in Roma

Alessandro Sura

Dottore commercialista

Stefano Trettel

Direttore fiscale di Fininvest S.p.A.

Piergiorgio Valente

Dottore commercialista in Milano

Direttore responsabile **Giulietta Lemmi**

Redazione: Strada 1, Palazzo F6 - 20090 Milanofiori Assago (MI)

I contenuti e i pareri espressi negli articoli sono da considerare opinioni personali degli autori che non impegnano pertanto l'editore, la direzione e il comitato scientifico.

Gli articoli da pubblicare devono essere inviati al seguente indirizzo e-mail: redazione@ilfisco.it

 Wolters Kluwer

Strada 1, Palazzo F6 - 20090 Milanofiori Assago (MI)
Poste Italiane S.p.a. - Sped. Abb. Postale DCB Milano
D.L. n. 353/2003 (conv. in L. 27/7/2004 n. 46) art. 1, c. 1.

Rivista settimanale - Anno XLI

il fisco

Condizioni di abbonamento 2017 valide per l'Italia. Abbonamento alla rivista "il fisco" PLATINO, 2017, 48 numeri, con "Pratica Fiscale e Professionale" 2017, 48 numeri, "Rassegna Tributaria" 2017, 4 numeri, 6 Pocket 380,00 euro (Iva inclusa). Altre combinazioni, vedi www.shop.wki.it/il_fisco.

Condizioni di abbonamento 2017 valide per l'estero. Abbonamento alla rivista "il fisco" PLATINO, 48 numeri, con "Pratica Fiscale e Professionale" 2017, 48 numeri, "Rassegna Tributaria" 2017, 4 numeri, 6 Pocket 760,00 euro (Iva inclusa).

Gli impiegati in servizio e non presso il Ministero delle finanze e della G. di F. potranno abbonarsi ai 48 numeri de "il fisco", più "Pratica Fiscale e Professionale", "Rassegna Tributaria", 6 Pocket versando 225,00 euro (Iva inclusa).

La decorrenza per l'abbonamento è dall'1.1.2017 al 31.12.2017 con diritto ai numeri arretrati; l'abbonamento s'intende rinnovato nel caso in cui non sia pervenuta a Wolters Kluwer Italia S.r.l. lettera raccomandata di disdetta 30 giorni prima della scadenza di detto abbonamento.

Modalità di pagamento: Versamento diretto con assegno bancario o circolare "non trasferibile" e barrato o con bonifico bancario presso Banca Intesa Sanpaolo SpA - Agenzia

Servizio Clienti
Il numero telefonico
dell'Ufficio Abbonamenti è:
199.164.164

(€ 0,1188 + IVA a min. da rete fissa senza scatto alla risposta,
da rete mobile il costo dipende dall'operatore utilizzato)
Fax **06.20.381.253**

Roma Filiale 3711, Via L. Luciani 12, 00197 Roma (RM), IBAN: IT45 A030 6905 0700 0000 0700 181, oppure con versamento a mezzo c/c postale n. 27303031 intestato a Wolters Kluwer Italia S.r.l. - Via Ostiense, 131/L - 00154 Roma.

Una copia Euro 13,00 Arretrato € 14,00.

Tutti i prezzi sono Iva inclusa.

Concessionaria esclusiva per la distribuzione nelle edicole "m-dis Distribuzione Media S.p.A.", Milano, Via C. Cazzaniga, 19; Tel. 02.25.82.1

Pubblicità: Wolters Kluwer
E-mail: advertising-it@wolterskluwer.com
www.wolterskluwer.it
Strada 1 Palazzo F6
20090 Milanofiori Assago (MI), Italia

Fotocomposizione: Sinergie Grafiche srl
Viale Italia, 12 - 20094 Corsico (MI)
Tel. 02/57789422

Stampa: GRAFICA VENETA S.p.A.
Via Malcantone, 2
35010 Trebaseleghe (PD)

Registrazione presso il Tribunale di Milano n. 283 del 24 maggio 2011

Iscrizione al R.O.C. n. 5782 del 2005

Editore: Wolters Kluwer Italia S.r.l., Strada 1, Palazzo F6 - 20090 Milanofiori Assago (MI)

Rivista fondata nel 1977.

Comunicazione all'Abbonato

Egregio abbonato,
ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 30.6.2003, n. 196, La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati su database elettronici di proprietà di Wolters Kluwer Italia S.r.l., con sede legale in Assago Milanofiori Strada 1 - Palazzo F6, 20090 Assago (MI), titolare del trattamento, e sono trattati da quest'ultima tramite propri incaricati. Wolters Kluwer Italia S.r.l. utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica saranno utilizzabili, ai sensi dell'art. 130, comma 4, del D.Lgs. n. 196/2003, anche a fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli oggetto della presente vendita. Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Wolters Kluwer Italia S.r.l. - PRIVACY - Centro Direzionale Milanofiori, Strada 1-Palazzo F6, 20090 Assago (MI), o inviando un fax al numero 02.82476.403.

Approfondimento

Redditi di impresa

| | |
|--|------|
| L'estensione del principio di derivazione rafforzata alle imprese OIC: una riforma a metà? di Giulio Andreani e Angelo Tubelli | 2907 |
| La contabilizzazione di crediti e debiti infragruppo: problemi ancora aperti. Anzi, no di Stefano Trettel | 2916 |
| Marchi d'impresa definitivamente esclusi dal regime <i>Patent Box</i> di Giovanni Formica e Pasquale Formica | 2920 |

IVA

| | |
|--|------|
| Al via il nuovo <i>split payment</i> di Giampaolo Giuliani e Mario Spera | 2925 |
|--|------|

Fiscalità internazionale

| | |
|---|------|
| La disciplina nazionale sul <i>transfer pricing</i> si adegua al principio OCSE di libera concorrenza di Diego Avolio | 2933 |
|---|------|

Agevolazioni

| | |
|--|------|
| Aiuti fiscali al mecenatismo culturale: l'<i>Art Bonus</i> e la sua difficile operatività per i soggetti non residenti di Marina Bisogno e Stefano Spiniello | 2937 |
|--|------|

IVA

| | |
|---|------|
| Operazioni complesse e applicazione selettiva di aliquote IVA diverse di Simone Carunchio | 2944 |
|---|------|

Fiscalità internazionale

| | |
|--|------|
| Firmata la Convenzione multilaterale del progetto BEPS: effetti su migliaia di trattati fiscali in tutto il mondo di Bruno Ferroni | 2952 |
|--|------|

Bilancio

| | |
|--|------|
| Cessione del "bene" alla società di <i>leasing</i>: trattamento delle plusvalenze e minusvalenze di Flavio Dezzani | 2960 |
|--|------|

Giurisprudenza

Corte di Giustizia UE

| | |
|---|------|
| IVA - Operazioni intracomunitarie - Cessioni intracomunitarie di mezzi di trasporto nuovi - Esenzione da IVA - Destinazione del veicolo in altro Paese membro - Necessità - Cessionario non stabilito o domiciliato nel Paese di destinazione - Irrilevanza - Veicolo immatricolato in via provvisoria nel Paese di destinazione - Irrilevanza <i>(CORTE DI GIUSTIZIA UE, Nona Sezione, Pres. Juhász, Rel. Jürimäe - Sent. causa C-26/16 del 14 giugno 2017) (stralcio) con commento di Marco Peirolo</i> | 2964 |
|---|------|

Corte di Cassazione

| | |
|---|------|
| Processo tributario - Ricorso - Notifica - Raccomandata postale on line - Sottoscrizione mediante uso dello scanner - Mera irregolarità - Sottoscrizione in originale nella copia depositata in Commissione - Ammissibilità del ricorso <i>(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Di Cerbo, Est. Grillo - Sent. n. 14065 del 23 settembre 2016, dep. il 7 giugno 2017) con commento di Antonino Russo</i> | 2971 |
|---|------|

| | |
|--|-------------|
| Accertamento - Poteri degli Uffici - Questionari e inviti al contribuente - Omessa presentazione della documentazione richiesta dall'Ufficio - Utilizzabilità successiva - Esclusione - Richiesta documentale specifica - Necessità (CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Cappabianca, Est. Iannello - Ord. n. 15021 del 6 aprile 2017, dep. il 16 giugno 2017) con commento di Alessandro Borgoglio | 2975 |
| Imposte sui redditi - Redditi di lavoro autonomo - Principio di cassa - Momento di avvenuta percezione del compenso - Rilevanza - Pagamento tramite assegno bancario - Data di consegna del titolo - Rilevanza - Giorno di valuta del versamento sul conto corrente del prenditore - Irrilevanza (CASSAZIONE, Sez. VI civ.-T, Pres. Cirillo, Est. Napolitano - Ord. n. 15439 del 15 marzo 2017, dep. il 21 giugno 2017) con commento di Mauro Tortorelli | 2979 |
| Statuto del contribuente - Diritti e garanzie del contribuente - Accesso presso la sede del contribuente - Periodo sospensivo di 60 giorni dal rilascio del PVC prima dell'emissione dell'avviso di accertamento - Sussistenza - Intervenuta cessazione dell'attività - Mancato rinvenimento di documentazione utile al controllo - Successiva trasmissione dei documenti per il controllo in Ufficio - Periodo sospensivo - Inapplicabilità (CASSAZIONE, Sez. VI civ.-T, Pres. Iacobellis, Est. Conti - Ord. n. 15783 dell'11 maggio 2017, dep. il 23 giugno 2017) con commento di Alessandro Borgoglio | 2983 |
| Commissioni tributarie | |
| Imposte sui redditi - Valutazioni - Prezzi di trasferimento - Comparabilità degli elementi a base della rettifica - Necessità (COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE di Milano, Sez. I, Pres. Roggero, Est. Chiametti - Sent. n. 2961 del 4 aprile 2017, dep. il 18 aprile 2017) con commento di Fabio Gallio | 2986 |
| Dichiarazioni - Imposte sui redditi - Dichiarazione integrativa - Termini di presentazione - Dichiarazione integrativa a sfavore del contribuente - Entro gli ordinari termini di accertamento - Dichiarazione integrativa a favore del contribuente - Entro il termine per la presentazione della dichiarazione per il periodo di imposta successivo - Cartella di pagamento emessa successivamente - Annullamento - Legittimità (COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE di Reggio Emilia, Sez. II, Pres. ed Est. Montanari - Sent. n. 160 del 13 giugno 2017, dep. il 16 giugno 2017) con commento di Marco Denaro | 2992 |
| Rassegna della settimana a cura di Alessandro Borgoglio | 2996 |

INDICE CRONOLOGICO

| | |
|--|-------------|
| Corte di Giustizia UE | |
| causa C-26/16 del 14 giugno 2017 (Nona Sezione) | 2964 |
| Corte di Cassazione | |
| n. 14065 del 23.09.2016, dep. il 7.06.2017 (Sez. trib.) | 2971 |
| n. 15021 del 6.04.2017, dep. il 16.06.2017 (Sez. trib.) (Ord.) | 2975 |
| n. 15439 del 15.03.2017, dep. il 21.06.2017 (Sez. VI civ.-T) (Ord.) | 2979 |
| n. 15783 dell'11.05.2017, dep. il 23.06.2017 (Sez. VI civ.-T) (Ord.) | 2983 |
| Commissioni tributarie | |
| Milano, n. 2961 del 4.04.2017, dep. il 18.04.2017 (Sez. I) | 2986 |
| Reggio Emilia, n. 160 del 13.06.2017, dep. il 16.06.2017 (Sez. II) | 2992 |

L'estensione del principio di derivazione rafforzata alle imprese OIC: una riforma a metà?

di Giulio Andreani (*) e Angelo Tubelli (**)

Al fine di attribuire rilevanza fiscale alla rappresentazione economico-sostanziale degli eventi aziendali rispetto a quella giuridico-formale, a decorrere dall'anno 2016 anche per le imprese OIC (diverse dalle micro-imprese) trova applicazione il principio di derivazione rafforzata, ma con una rilevante differenza rispetto ai soggetti *IAS adopter*. Infatti, secondo l'impostazione che allo stato appare maggiormente condivisa (si veda al riguardo la circolare Assonime n. 14/2017), l'applicazione in bilancio del principio della prevalenza della sostanza sulla forma assumerebbe rilevanza fiscale solo nei limiti in cui essa sia prevista e regolamentata dalle disposizioni del Codice civile e dai nuovi principi contabili emanati dall'OIC. Pare tuttavia un errore attribuire una sorta di "efficacia condizionata" alla norma del Codice civile che prevede, tra i principi di redazione del bilancio, anche quello della prevalenza della sostanza sulla forma, posto che essa non richiede, affinché ne possa e ne debba essere fatta applicazione, alcuna esemplificazione, declinazione o integrazione casistica; richiede, come tutte le disposizioni di legge, di essere interpretata, ma la sua interpretazione compete a tutti coloro che ne fanno uso, cioè a tutti coloro che redigono il bilancio. Ad avviso di chi scrive, pertanto, poiché la declinazione di detto principio spetta istituzionalmente all'OIC ma, al contempo, il redattore del bilancio ha il diritto di farne applicazione in autonomia con riguardo alle fattispecie non considerate e/o non compiutamente disciplinate da detto organismo, per effetto del principio di derivazione rafforzata dovrebbe attribuirsi rilevanza fiscale alla rappresentazione sostanziale degli eventi aziendali, non solo nei casi in cui essa discende dalle prescrizioni dell'OIC, ma anche nelle altre ipotesi non contemplate dai principi contabili nazionali.

1. Premessa

Con l'art. 13-*bis* del D.L. 30 dicembre 2016, n. 244, il legislatore ha inteso coordinare con il principio di prevalenza della sostanza sulla forma il sistema di determinazione del reddito delle imprese che redigono il bilancio secondo i principi contabili nazionali, estendendo ad esse il principio di derivazione rafforzata (fatta ecce-

zione per le micro-imprese di cui all'art. 2435-*ter* c.c.) (1). Per una migliore comprensione della portata della modifica normativa, oggetto di ampia disamina da parte dell'Assonime con la circolare n. 14 del 21 giugno 2017, si ritiene opportuno premettere alcune brevi considerazioni sulla centralità del principio di derivazione del reddito d'impresa dal bilancio e sulla declina-

(*) Dottore commercialista, *Tax Partner*, Dentons Europe Studio Legale Tributario - Milano.

(**) Dottore commercialista, Centro Studi Fiscalità dell'Impresa.

(1) Ai sensi dell'art. 2435-*ter* c.c., sono considerate micro-imprese le società che non hanno emesso titoli negoziati in mer-

cati regolamentati e che, nel primo esercizio o successivamente per due esercizi consecutivi, non hanno superato due dei seguenti limiti: 1) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 175.000 euro; 2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: 350.000 euro; 3) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 5 unità.

Approfondimento

Redditi di impresa

zione di tale principio per le imprese *IAS adopter* (2).

2. Il principio di derivazione nella determinazione del reddito

Il sistema di determinazione del reddito d'impresa, delineato dall'art. 83 del T.U.I.R., è caratterizzato dal **principio di derivazione** delle risultanze fiscali da quelle contabili, allo scopo di collegare, quanto più possibile, la pretesa impositiva alla **capacità contributiva** dell'impresa, la cui espressione più evidente è sicuramente rappresentata dal risultato di bilancio (3). Il precetto normativo sancito dalla norma testé citata può essere sinteticamente così rappresentato: **risultato di bilancio + variazioni in aumento-variazioni in diminuzione (4)=risultato fiscale**.

Pertanto, la determinazione del reddito d'impresa, come delineata dall'art. 83 del T.U.I.R., avviene attraverso un procedimento articolato nelle seguenti fasi:

- a) quantificazione dell'utile o perdita di esercizio sulla base delle regole contabili;
- b) esame dei singoli fatti di gestione intervenuti nel periodo considerato, nonché delle valutazioni di fine esercizio, alla luce della normativa tributaria per verificare quali fatti e quali valutazioni trovano in essa una specifica regolamentazione;
- c) quantificazione (e/o, in taluni casi, riqualificazione), in relazione alle fattispecie contemplate dalla normativa tributaria, dei componenti positivi e negativi di reddito che da essi traggono origine, comparando il valore in tal modo ottenuto con quello conseguito applicando le regole civilistiche;
- d) nel caso non vi sia coincidenza tra i due ordini di valori, rettifica, in sede di compilazione della dichiarazione dei redditi, del risultato civi-

listico, apportando ad esso tante variazioni in aumento quanti sono i componenti di reddito per i quali l'applicazione delle norme tributarie si traduce nella emersione di un maggior reddito, e tante variazioni in diminuzione quanti sono i componenti di reddito per i quali l'applicazione della norma tributaria si risolve nell'accertamento di un minor reddito.

Poiché il risultato fiscale "deriva" da quello civilistico, se la determinazione del risultato del conto economico si fonda su di una **qualificazione e rappresentazione dei fatti gestionali di tipo giuridico-formale** (come accadeva anteriormente alle modifiche recate al Codice civile dal D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139), necessariamente lo è anche la determinazione del reddito d'impresa. Inoltre, anche indipendentemente dal principio di derivazione, il fatto che il meccanismo di computo del reddito d'impresa si basi su una qualificazione e rappresentazione dei fatti gestionali di tipo giuridico-formale emerge, di per sé, dalle disposizioni contenute nell'art. 109, commi 1 e 2, del T.U.I.R., le quali, nel disciplinare la **competenza fiscale (o imputazione a periodo)** dei componenti di reddito (positivi o negativi), fanno tuttora riferimento agli aspetti prettamente giuridici di ciascuna operazione. Come evidenziato dall'Agenzia delle entrate con la circolare n. 7/E del 28 febbraio 2011, se ne evince che, nel codificare il primo periodo del comma 1 dell'art. 83, il legislatore tributario ha evidentemente assunto che l'assetto contabile fosse (così come quello fiscale) fondato sulla rappresentazione giuridico-formale degli eventi aziendali, senza perciò avvertire la necessità di imporre ai fini tributari la riqualificazione in tal senso di dette operazioni (rispetto alla loro qualificazione e rappresentazione in bilancio).

(2) In un'altra occasione erano state esaminate le problematiche concernenti la determinazione del reddito d'impresa per i soggetti *IAS adopter*. Cfr. G. Andreani - A. Tubelli, "IAS e fisco: un rapporto difficile", in *Bilancio e reddito d'impresa*, n. 9/2011, pag. 12.

(3) Il rapporto di stretta dipendenza che lega storicamente (già dalla riforma tributaria del 1971-1973) il bilancio e la dichiarazione dei redditi trova ulteriore conferma nella condizione di previa imputazione al conto economico per la deducibilità dei componenti negativi sancita dall'art. 109, comma 4, primo periodo, del T.U.I.R. ("principio di imputazione"). La dipendenza del risultato fiscale da quello di bilancio può però "capovolgarsi" in presenza di norme che subordinino la concessione di determinati benefici fiscali (in termini di riduzione del carico impositivo) al rispetto di regole di natura esclusivamente tributaria in sede di formazione del bilancio. In tali casi,

si parla comunemente di fenomeno della "dipendenza rovesciata", poiché di fatto è il risultato di bilancio a finire per dipendere dal reddito imponibile, in quanto le regole ed i criteri tributari assumono rilevanza anche civilistica, incidendo sulla determinazione del risultato di bilancio e sulla rappresentazione della situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'impresa. Si veda per tutti G. Falsitta, "Concetti fondamentali e principi costitutivi in tema di rapporti tra bilancio civile e bilancio fiscale", in *Rass. trib.*, 1984, I, pag. 140.

(4) Le suddette variazioni in aumento o in diminuzione, che permettono di giungere alla determinazione del risultato fiscale partendo dal risultato di bilancio, sono chiaramente dovute all'esistenza di divergenze tra criteri civilistici (che hanno permesso di determinare il risultato di bilancio) e criteri fiscali (che presiedono alla determinazione del risultato fiscale) relativi alla valutazione delle singole poste.

3. Il principio di derivazione per i soggetti *IAS adopter*

Proprio per questo motivo, nel momento in cui i principi contabili internazionali fecero ufficialmente ingresso nell'ordinamento giuridico italiano (con il D.Lgs. 28 febbraio 2005, n. 38), il legislatore fiscale ha dovuto prevedere norme specifiche per i soggetti *IAS adopter*, al fine di adeguarne la normativa fiscale al relativo assetto contabile, atteso che in base agli IAS/IFRS le operazioni e gli altri eventi devono essere rilevati e rappresentati in conformità alla loro sostanza e realtà economica e non solamente secondo la loro forma legale, privilegiando la rappresentazione sostanziale nei casi in cui questi due aspetti non coincidano.

In una prima fase il principio di derivazione sancito dall'art. 83 era stato adattato ai principi contabili internazionali, con un'impostazione tesa a garantire la "neutralità" del sistema contabile adottato, conducendo alla determinazione di un imponibile ampiamente indipendente dal risultato economico fornito dal bilancio e tendenzialmente insensibile alle tecniche contabili utilizzate nella sua predisposizione. Il passaggio dal risultato di esercizio all'imponibile IRES, però, si configurava per i soggetti *IAS adopter* di gran lunga più macchinoso di quello richiesto alle società con bilanci redatti secondo i previgenti principi contabili nazionali.

Dopo qualche anno, con la Legge 24 dicembre 2007, n. 244, tale assetto è stato in qualche modo ribaltato, nel senso che si è infine scelto di inserire, nel comma 1 dell'art. 83, il seguente periodo: "Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al Regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 luglio 2002, anche nella formulazione derivante dalla procedura prevista dall'art. 4, comma 7-ter, del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38 valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti da detti principi contabili". Con tale disposizione nel nostro ordinamento tributario ha fatto dunque ingresso il **principio di derivazione rafforzata**, con il fine precipuo di superare la qualificazione giuridico-formale "presunta" dalle norme del T.U.I.R. che presiedono la determinazione del reddito d'impresa, a favore di una **qualificazione economico-sostanziale** in base alla quale tali soggetti rilevano e rappresentano in bilancio gli eventi aziendali. In tal modo, i criteri di qualificazione *IAS compliant* dei componenti economici nonché i corrispondenti criteri di impu-

tazione temporale e di classificazione in bilancio assumono rilevanza anche agli effetti fiscali, in deroga alle regole del T.U.I.R. (laddove con essi non coincidenti).

Più precisamente, per quanto concerne il rinvio ai criteri di **classificazione**, l'art. 83 del T.U.I.R. fa evidentemente riferimento alle regole formulate dai principi contabili internazionali in ordine al raggruppamento nel bilancio degli effetti finanziari delle operazioni e degli eventi aziendali in classi (le attività, le passività e il patrimonio netto per quanto riguarda lo stato patrimoniale, i ricavi e i costi per quanto riguarda il conto economico) e sottoclassi. Nel rinvio ai criteri di **imputazione temporale**, la disposizione rimanda alle regole di rilevazione prescritte dai principi contabili internazionali, destinate ad individuare l'esercizio nel quale gli elementi di bilancio devono essere contabilizzati, e quindi esposti nello stato patrimoniale o nel conto economico. Infine (ma non per ultimo), nel rinvio ai criteri di **qualificazione**, il riferimento è alle regole di identificazione dei piani di rilevanza giuridica delle operazioni e degli eventi aziendali e, quindi, al principio di **prevalenza della sostanza sulla forma**.

In linea con questa impostazione, il D.M. 1° aprile 2009, n. 48 (decreto attuativo delle disposizioni fiscali in tema di IAS/IFRS della Legge n. 244/2007) ha confermato l'accentuazione della derivazione del reddito imponibile dalle risultanze del bilancio IAS per ciò che riguarda i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione, sancendo, all'art. 2, comma 1, che "per i soggetti IAS assumono rilevanza, ai fini dell'applicazione del Capo II, Sezione I, del testo unico, gli elementi reddituali e patrimoniali rappresentati in bilancio in base al criterio della prevalenza della sostanza sulla forma previsto dagli IAS". Inoltre, il citato comma 1 dell'art. 2 del D.M. n. 48/2009 (a norma del quale "Conseguentemente, devono intendersi non applicabili a tali soggetti le disposizioni dell'art. 109, commi 1 e 2, del testo unico, nonché ogni altra disposizione di determinazione del reddito che assuma i componenti reddituali e patrimoniali in base a regole di rappresentazione non conformi all'anzidetto criterio") deroga ai principi di **certezza ed oggettiva determinabilità**, nonché di rilevazione giuridico-formale degli eventi aziendali, che non sono sempre compatibili con i criteri di rilevazione utilizzati per il bilancio *IAS compliant*. Pertanto, nella misura in cui i predetti principi di matrice codicistica divergono dalla "rappresentazione sostanziale" dei fatti aziendali, il legislatore fiscale ne ha do-

Approfondimento

Redditi di impresa

vuto prevedere la disapplicazione per i soggetti *IAS adopter*.

L'art. 83 del T.U.I.R. non richiama, invece, i **criteri di valutazione**, né quelli di misurazione degli elementi di ricavo e di costo. Pertanto, gli **aspetti valutativi**, concernenti la **quantificazione dei componenti di reddito**, risultano estranei al principio di derivazione "rafforzata", nel senso che la misura per cui un determinato componente di reddito concorre alla formazione del reddito d'impresa rimane stabilita in base alle regole fiscali. L'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 7/E/2011, ha tuttavia correttamente precisato che la valutazione di un componente è direttamente correlata alla qualificazione, imputazione temporale e classificazione di bilancio, per il che i criteri di valutazione da adottare sono sì quelli previsti dal T.U.I.R., ma con riferimento alla fattispecie reddituale qualificata secondo le regole *IAS compliant* (e non secondo l'impostazione giuridico-formale). Per esempio, in caso di acquisizione di un bene materiale strumentale in *leasing*, trovano applicazione le limitazioni prescritte dall'art. 102 con riguardo all'ammortamento massimo deducibile per il bene così acquisito (e non quelle indicate per i canoni di locazione finanziaria); del pari, la deduzione della componente finanziaria scorporata dal costo di acquisto di un bene è soggetta alle disposizioni dell'art. 96 sugli interessi passivi (e non alle regole disciplinanti il concorso alla formazione del reddito del suddetto costo). In altri termini, le **regole di valutazione prescritte dal T.U.I.R.** devono essere utilizzate in maniera coerente con la natura del componente reddituale, quale risultante dai **criteri qualificatori prescritti dai principi contabili internazionali** (lo stesso vale per i criteri di imputazione a periodo).

Nel D.M. n. 48/2009 è comunque precisato, all'art. 2, comma 2, che resta ferma l'applicazione delle disposizioni che prevedono limiti quantitativi alla deduzione di componenti negativi o la loro esclusione o ne dispongono la ripartizione in più periodi di imposta, nonché quelle che esentano o escludono, parzialmente o totalmente, dalla formazione del reddito imponibile, componenti positivi, comunque denominati, o ne consentono la ripartizione in più periodi d'imposta, e quelle che stabiliscono la rilevanza dei componenti positivi o negativi nell'esercizio,

rispettivamente, della loro percezione o pagamento.

4. Il principio di derivazione per le imprese OIC (diverse dalle micro-imprese)

Nel precedente paragrafo 2 si è riferito che le norme del T.U.I.R. (*in primis* gli artt. 83 e 109) sono state originariamente elaborate assumendo che la redazione del bilancio d'esercizio sia fondata su di una qualificazione e rappresentazione dei fatti gestionali di tipo giuridico-formale; fatta eccezione per i soggetti *IAS adopter*, questo era appunto ciò che accadeva anteriormente alle modifiche recate al Codice civile dal D.Lgs. n. 139/2015. A seguito della **riforma alla disciplina del bilancio d'esercizio** introdotta dal suddetto provvedimento normativo in attuazione della Direttiva 2013/34/UE, il legislatore ha modificato gli schemi legali di stato patrimoniale e conto economico, nonché i criteri di valutazione di cui all'art. 2426 c.c., in particolare inserendo espressamente tra i principi di redazione del bilancio quello della **rilevanza** e quello della **prevalenza della sostanza sulla forma** (invero, per quest'ultimo un timido tentativo era stato già operato con il D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6, attraverso il riferimento alla "**funzione economica** dell'elemento dell'attivo o del passivo").

In occasione delle risposte fornite dai rappresentanti dell'Agenzia delle entrate in un incontro tenutosi con la stampa specializzata nel febbraio 2017, è stato quindi osservato come, sulla base dell'assetto normativo all'epoca vigente, la rilevanza fiscale del principio della prevalenza della sostanza sulla forma dovesse considerarsi riservata unicamente alle imprese *IAS adopter*, restando la determinazione del reddito delle altre imprese ancorata alla rappresentazione giuridico-formale degli eventi aziendali, con conseguente necessità per le stesse di gestire un doppio binario civilistico/fiscale nei casi di divergenza rispetto alla loro rappresentazione economico-sostanziale (5).

Per queste ragioni, dopo un primo tentativo occorso in sede di approvazione della Legge di bilancio 2017, il legislatore, con l'art. 13-bis del D.L. 30 dicembre 2016, n. 244, ha avvertito l'esigenza di adeguare la formulazione del terzo pe-

(5) A supporto di questa conclusione fu richiamata la clausola di invarianza finanziaria contenuta nell'art. 11 del D.Lgs. n. 139/2015, secondo cui dall'attuazione del decreto "non devo-

no derivare nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica", con conseguente mantenimento dei criteri di determinazione del reddito d'impresa applicati in precedenza.