



Problematiche fiscali legate all'adozione di nuovi principi contabili OIC e IFRS (FTA)

Impianto della normativa generale della FTA per i soggetti
IAS-adopter e trattamento fiscale delle casistiche più
frequenti

Roma, 12 dicembre 2017
Pierpaolo Lipardi



La prima applicazione degli IAS/IFRS

- L'IFRS 1, prevede che in sede di prima applicazione dei principi contabili internazionali - cd. *first time adoption* (FTA) - nello stato patrimoniale di apertura devono essere: rilevate ovvero eliminate tutte le attività e le passività la cui iscrizione è richiesta ovvero non è più consentita dagli IAS/IFRS; riclassificate le poste rilevate come attività, passività o componenti del patrimonio netto in conformità agli IAS/IFRS; applicati gli IAS/IFRS nella valutazione di tutte le attività e passività rilevate.
- Tali rettifiche, in quanto attinenti a fatti e operazioni precedenti alla transizione agli IAS/IFRS, sono imputate direttamente agli utili a nuovo (o se del caso ad un'altra voce del patrimonio netto).



La prima applicazione degli IAS/IFRS

2016

Principi contabili OIC

2017

Esercizio comparativo

Data di
transizione agli
IAS/IFRS

2018

Esercizio di prima
applicazione degli IAS/IFRS

Data di prima
applicazione



La prima applicazione degli IAS/IFRS – Disciplina fiscale

- La prima applicazione dei principi contabili internazionali IAS/IFRS è disciplinata ai fini fiscali dal:
 - D.Lgs. 28 febbraio 2005, n. 38;
 - Decreto legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2;
 - Decreto ministeriale 1° aprile 2009, n. 48;
 - Decreto ministeriale 30 luglio 2009.





La disciplina transitoria del D.Lgs. N. 38 del 2005

- L'art. 13 del D.Lgs. n. 38 del 2005:
 - al comma 1 prevede che le disposizioni di cui agli artt. 83 e 109, comma 4, del T.U.I.R. si applicano anche ai componenti imputati direttamente a patrimonio netto nel primo esercizio di applicazione dei principi contabili internazionali. Ciò al fine di assicurare la potenziale rilevanza delle componenti imputate a patrimonio in sede di FTA;
 - ai commi 2, 3, 5 e 6 introduce alcune specifiche disposizioni volte a sterilizzare gli effetti fiscali delle rettifiche da FTA più ricorrenti.



La disciplina transitoria del D.Lgs. N. 38 del 2005

- L'art. 13 del D.Lgs. n. 38 del 2005 prevede:
 - la possibilità, a certe condizioni, di mantenere per i beni fungibili criteri fiscali adottati in precedenza (possibilità di continuare a valutare, ai soli fini fiscali, le rimanenze con il criterio LIFO) (comma 2);
 - la possibilità di continuare a valutare le opere forniture e servizi di durata ultrannuale (che abbiano avuto inizio in un periodo d'imposta antecedente al 2007) con il criterio del costo (comma 3);
 - l'irrilevanza fiscale dei costi eliminati dallo stato patrimoniale perché non più capitalizzabili (ad es. oneri pluriennali che lo IAS 38 non consente più di capitalizzare quali spese di pubblicità, spese di ricerca e sviluppo, costi d'impianto e di ampliamento) (comma 5);
 - l'irrilevanza fiscale dei costi già imputati a conto economico e ripristinati nell'attivo patrimoniale (ad es. ripristino del valore dell'avviamento che, in quanto attività a vita utile indefinita, non è più soggetto ad un processo sistematico di ammortamento ma è sottoposto annualmente alla verifica della perdita durevole di valore c.d. *impairment test*) (comma 5);
 - l'irrilevanza fiscale delle eliminazioni dal passivo di fondi di accantonamento considerati dedotti per effetto dell'applicazione degli artt. 115, comma 11, 128 e 141 del TUIR (questa norma si applica anche nelle ipotesi di eliminazione o riduzione degli altri fondi dedotti, e segnatamente nel caso di riduzione del fondo TFR dovuta al suo ricalcolo su basi attuariali vd. risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 133/E del 2006) (comma 6).



FTA ante 2008

- La tendenziale neutralità delle FTA avvenute prima del 2008 era assicurata:
 - dall'art. 13 del D.Lgs. n. 38 del 2005;
 - dalle norme del TUIR che sterilizzano i fenomeni di carattere valutativo;
 - dal sistema di derivazione giuridica.
- Alcune rettifiche operate in sede di FTA erano fiscalmente rilevanti quali, ad esempio, l'iscrizione di derivati speculativi.





Legge finanziaria 2008

- La legge n. 244 del 2007 (legge finanziaria 2008):
 - modifica l'art. 83 del TUIR recependo i criteri di qualificazione, classificazione e imputazione temporale previsti dai principi contabili internazionali (c.d. derivazione rafforzata);
 - introduce delle importanti novità in materia di strumenti finanziari (prevede per le partecipazioni di *trading* un regime di piena rilevanza delle plus/minusvalutazioni e dei dividendi; elimina i limiti di deducibilità alle svalutazioni delle obbligazioni prevedendo l'irrilevanza delle valutazioni imputate a patrimonio netto; ecc.);
 - stabilisce che resta ferma l'applicazione dell'art. 13 del D.Lgs. n. 38 del 2005. In tal modo si vuole assicurare, in linea di principio, ai soggetti che adottano gli IAS/IFRS a partire dall'esercizio 2008 un regime di neutralità analogo a quello previsto per i soggetti che hanno adottato gli IAS/IFRS prima del 2008.



Il regime transitorio della derivazione rafforzata

- L'art. 15, comma 1, prevede, sia ai fini IRES che ai fini IRAP, che "Le modifiche introdotte dall'articolo 1, commi 58, 59, 60 e 62, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, al regime impositivo ai fini dell'IRES dei 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, esplicano efficacia, salvo quanto stabilito dal comma 61, secondo periodo, del medesimo articolo 1, con riguardo ai componenti reddituali e patrimoniali rilevati in bilancio a decorrere dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007. Tuttavia, continuano ad essere assoggettati alla disciplina fiscale previgente gli effetti reddituali e patrimoniali sul bilancio di tale esercizio e di quelli successivi delle operazioni pregresse che risultino diversamente qualificate, classificate, valutate e imputate temporalmente ai fini fiscali rispetto alle qualificazioni, classificazioni, valutazioni e imputazioni temporali risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2007".
- Le "operazioni pregresse", quindi, continuano ad essere qualificate, classificate ed imputate temporalmente sulla base della precedente impostazione fiscale di derivazione giuridica fino al loro esaurimento.
- L'art. 15, comma 3 lett. a) e b) introduce la facoltà di affrancare le differenze tra i valori contabili e i valori fiscali attraverso differenti regimi di riallineamento.



Il regime transitorio della derivazione rafforzata - Esempi

La vendita con incasso differito viene qualificata dallo IAS 18 come vendita e finanziamento.

In particolare, la vendita è rilevata contabilizzando come ricavo il valore attualizzato del corrispettivo (*fair value*) ed imputando la differenza ad interessi attivi da rilevare *pro-rata temporis*.

Se la vendita è avvenuta a partire dall'esercizio 2008 assumono rilevanza fiscale le qualificazioni IAS.

Se la vendita è avvenuta prima dell'esercizio 2008, ai fini fiscali, l'intero corrispettivo negoziale è stato qualificato come ricavo che si è considerato interamente conseguito al momento in cui si è verificato, giuridicamente, l'effetto traslativo.

Gli interessi attivi che sono imputati a conto economico dal 2008 continuano ad essere fiscalmente irrilevanti. Pertanto occorre continuare a neutralizzarli attraverso una variazione in diminuzione.



Il regime transitorio della derivazione rafforzata - Esempi

Lo IAS 17 rappresenta le operazioni di *leasing* finanziario come operazioni di finanziamento garantito dal bene oggetto di locazione, con la conseguenza che le imprese utilizzatrici iscrivono nel proprio stato patrimoniale il bene strumentale oggetto di locazione e il debito ed imputano a conto economico l'ammortamento del bene e gli interessi passivi del finanziamento.

Se i beni sono stati acquisiti in *leasing* a partire dal 2008 assumono piena rilevanza le qualificazioni IAS.

Per i beni acquisiti in *leasing* prima del 2008 l'utilizzatore IAS *adopter* continua a dedurre, ai fini fiscali, canoni, ma nel limite dell'ammontare imputato a conto economico e degli interessi passivi (fermo restando per tali interessi i limiti di deducibilità stabiliti dall'art. 96 del TUIR).



Il regime transitorio della derivazione rafforzata - Esempi

L'art. 15, comma 1 prevede un regime di continuità anche per le operazioni "diversamente valutate"; sulla base di questa disciplina le valutazioni delle partecipazioni di *trading* operate dal 2008 se dello stesso segno delle valutazioni effettuate in esercizi precedenti mantengono fermo il disallineamento tra valori contabili e fiscali determinato dalle valutazioni operate prima del 2008, se di segno diverso riassorbono in tutto o in parte detto disallineamento.

Si ipotizzi, ad esempio, che:

- una partecipazione di *trading* sia stata acquistata nel 2007 a 100 e svalutata nel corso dello stesso esercizio a 80, il valore contabile del titolo è pari a 80 il valore fiscale è pari a 100.
- Se nel 2008 il titolo è stato, ulteriormente, svalutato a 70 la svalutazione del 2008 di ammontare pari a 10 ha assunto rilevanza fiscale. Il valore contabile del titolo è pari a 70, il valore fiscale del titolo si è ridotto da 100 a 90; si mantiene così inalterato il disallineamento generatosi nel 2007.
- Se nel 2009 il titolo è rivalutato a 100 la rivalutazione assume rilievo fiscale per 10 e il valore del titolo sia contabile che fiscale è pari a 100.



Le nuove FTA

- Come detto, l'art. 1, comma 59 della legge finanziaria 2008 stabilisce che resta ferma l'applicazione dell'art. 13 del D.Lgs. n. 38 del 2005. Ciò al fine di assicurare, in linea di principio, ai soggetti che adottano gli IAS/IFRS a partire dall'esercizio 2008 un regime di neutralità analogo a quello previsto per i soggetti che hanno adottato gli IAS/IFRS prima del 2008.
- In attuazione di tale regola l'art. 5 del decreto n. 48 del 2009 ha specificato che l'art. 13 va applicato assumendo le disposizioni dell'art. 83 del TUIR nella formulazione vigente sino al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2007 vale a dire in base alle qualificazioni giuridiche.
- Questa disposizione si applica anche in caso di cambiamento degli IAS già adottati, rispetto ai valori e alle qualificazioni che avevano in precedenza assunto rilevanza fiscale.



Le nuove FTA

- L'art. 15, comma 8 del decreto legge n. 185 del 2008 stabilisce che il regime "transitorio" e i regimi di riallineamento previsti dai commi precedenti dell'art. 15 si applicano anche in caso di:
 - variazioni che intervengono nei principi contabili IAS/IFRS adottati, rispetto ai valori e alle qualificazioni che avevano in precedenza assunto rilevanza fiscale;
 - variazioni registrate in sede di prima applicazione dei principi contabili effettuata successivamente al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007.
- Il successivo comma 8-bis demanda ad un decreto di natura non regolamentare le disposizioni attuative.





Le nuove FTA

- In particolare, l'art. 1, comma 1 del decreto 30 luglio 2009, emanato in attuazione dei commi 8 e 8-bis dell'art. 15, stabilisce che: “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, a partire da un esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, le modifiche introdotte dall'art. 1, commi 58, 59, 60 e 62, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, al regime impositivo ai fini dell'IRES, esplicano efficacia, con riguardo ai componenti reddituali e patrimoniali rilevati in bilancio a decorrere dall'esercizio di prima applicazione di tali principi contabili. Tuttavia, continuano ad essere assoggettati alla disciplina fiscale previgente gli effetti reddituali e patrimoniali sul bilancio di tale esercizio e di quelli successivi delle operazioni pregresse che risultino diversamente qualificate, classificate, valutate e imputate temporalmente ai fini fiscali rispetto alle qualificazioni, classificazioni, valutazioni e imputazioni temporali risultanti dal bilancio dell'esercizio precedente a quello di prima applicazione dei principi contabili internazionali”.
- L'art. 1, comma 2 del citato decreto prevede la possibilità di riallineare le differenze tra i valori contabili e fiscali avvalendosi dei regimi di riallineamento di cui all'art. 15 comma 3 lettera a) e b) del decreto legge n. 185 del 2008.



Le nuove FTA - esempi

Nel caso di un contratto che preveda la cessione di un bene e l'impegno a fornire servizi di manutenzione per un determinato arco temporale, l'IFRS 15 individua due differenti *performance obligation*: la vendita del bene e l'impegno a fornire servizio di manutenzione. Il prezzo dell'operazione deve essere allocato alle *performance obligation* sulla base del loro relativo prezzo di vendita a sé stante (*stand alone selling price*). Occorre quindi determinare il ricavo riferibile alla cessione del bene e quello riferibile al servizio di manutenzione.

Si tratta di una contabilizzazione coerente con quanto già previsto dallo IAS 18.

Ipotizziamo che un'impresa adotti gli IAS/IFRS nel 2018.

L'impresa prima del 2018 aveva venduto un bene impegnandosi a fornire un servizio di manutenzione per più anni. Prima della FTA l'impresa aveva iscritto un ricavo pari all'intero corrispettivo negoziale e registrato un apposito fondo rischi gli oneri futuri da sostenere. Il ricavo è stato tassato per il suo intero ammontare e il fondo rischi non è stato dedotto.

In sede di FTA l'impresa ha eliminato il fondo e rideterminato l'ammontare del ricavo per tener conto del criterio di ripartizione del prezzo tra le *performance obligation* previsto dall'IFRS 15. Negli esercizi successivi al transito agli IAS/IFRS sono rilevati a conto economico i ricavi relativi al servizio di manutenzione.

I ricavi relativi al servizio di manutenzione rilevati dopo la transizione agli IAS/IFRS non assumono rilievo fiscale. L'eliminazione del fondo rischi operata in sede di FTA non assume rilievo fiscale.



La FTA dei nuovi principi contabili

- L'art. 1, comma 4 del decreto 30 luglio 2009 stabilisce che le disposizioni dei commi precedenti si applicano "anche in caso di variazioni che intervengono nei principi contabili IAS/IFRS adottati".
- In sostanza, il regime transitorio comporta che le operazioni che siano state diversamente qualificate, classificate, imputate temporalmente o valutate ai fini fiscali in base alla precedente versione del principio IAS/IFRS continueranno a seguire il regime di "derivazione rafforzata" da tale principio, nonostante il mutamento dell'impostazione contabile.

