



Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli **Esperti Contabili di Roma**

A cura della Commissione Fiscalità degli IAS

FIRST TIME ADOPTION (“FTA”)

TRANSIZIONE AI PRINCIPI CONTABILI INTERNAZIONALI EFFETTI FISCALI DELLA TRANSIZIONE AI PRINCIPI IAS/IFRS

(Pubblicato il 3 maggio 2014)



AUTORI DEL DOCUMENTO

Questo documento redatto da Fabio Pirolozzi e Stefano Guida è stato discusso dalla Commissione 'Fiscalità degli IAS', dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Roma, ed approvato nel suo testo finale nella riunione del 22 novembre 2013.

Commissione Fiscalità degli IAS

Gianluca De Candia - Presidente
Giacomo Albano - Vice Presidente

Componenti:

Rosaria De Michele
Stefano Guida
Alessio Iannucci
Luca Miele
Domenico Muratori
Claudio Peroni
Paolo Petrangeli
Fabio Pirolozzi
Carlo Sauve
Katia Tacchia
Marco Timperi
Marco Viola

Membri esterni:

David Bonanni - Banca d'Italia
Vincenzo Cipriani - Agenzia delle Entrate
Giacomo Ricotti - Banca d'Italia



INDICE

PREMESSA	4
1. ASPETTI CONTABILI (CENNI) DEL PROCESSO DI FTA	4
2. ASPETTI FISCALI DEL PROCESSO DI FTA	6
2.1 LA NEUTRALITA' DELL'ART. 13, DEL D.LGS. N. 38/2005	7
2.1.1. <i>FATTISPECIE INDIVIDUATE DALL'ART. 13, DEL D.LGS N. 38/2005</i>	9
2.2 LA TRANSIZIONE NELL'AMBITO DEL D.M. 1/4/2009 N. 48	14
2.3 NEUTRALITA' DEL PROCESSO DI FTA, CLAUSOLA DI SALVAGUARDIA E RIALLINEAMENTO OPZIONALE	17
2.4 IL PRINCIPIO DI CONTINUITA' DELL'ART. 15, DEL D.L. N. 185/2008	21
2.4.1. <i>APPLICAZIONE DEL PRINCIPIO DI CONTINUITA' (CASO OPERATIVO)</i>	24
CONCLUSIONI	31



PREMESSA

Nel presente elaborato vengono ripercorsi i temi principali afferenti la transizione ai principi contabili internazionali (c.d. *“First Time Adoption”*, sinteticamente nel prosieguo FTA).

Dopo averne brevemente illustrato gli aspetti contabili, lo scritto si sofferma sul commento della disciplina fiscale attualmente vigente per la cui redazione ci si è avvalsi dei contributi di dottrina oltre che dei chiarimenti di prassi sin qui intervenuti.

1. ASPETTI CONTABILI (CENNI) DEL PROCESSO DI FTA

In occasione della FTA risulta preliminarmente necessario fornire sinteticamente un quadro contabile rammentando quanto previsto dal principio IFRS 1¹, in base al quale, nello stato patrimoniale di apertura alla data di transizione agli IAS/IFRS, si debbono:

- a) rilevare tutte le attività e passività la cui iscrizione è richiesta dagli IAS/IFRS (c.d. *“Recognition”*);
- b) eliminare le attività e passività iscritte in bilancio in base alle regole nazionali la cui iscrizione non può essere mantenuta in base alle disposizioni degli IAS/IFRS (c.d. *“Derecognition”*);
- c) riclassificare le attività e passività iscritte in bilancio nelle nuove categorie di attività e passività previste dagli IAS/IFRS;
- d) applicare *ab origine* alle attività e passività iscritte il trattamento contabile e i criteri di valutazione previsti dagli IAS/IFRS.

Gli effetti delle rettifiche dei saldi contabili, conseguenti alle suddette operazioni di conversione, hanno quale contropartita una corrispondente variazione del patrimonio netto di apertura del primo bilancio redatto in base agli IAS/IFRS, trovando generalmente appostazione in una riserva denominata *“Riserva IAS/IFRS”* ovvero *“Riserva da FTA”*.

Più in dettaglio, ai fini del confronto, l'IFRS 1 prevede - in linea generale e fatte salve le esenzioni facoltative ed obbligatorie - che la società debba applicare le suddette rettifiche in modo retrospettivo a tutti i periodi inclusi nel primo bilancio IFRS.

Considerando, a titolo esemplificativo, che il primo bilancio redatto secondo gli IAS/IFRS sia il 31 dicembre 2013, la società deve retrospettivamente applicare gli standard internazionali con

¹ Il principio contabile IFRS 1 è stato approvato dal Regolamento (CE) n. 1126/2008, poi rivisto ed integrato da successivi Regolamenti (CE), ultimo dei quali Regolamento (CE) n. 301/2013 del 27 marzo 2013. In particolare il suddetto principio si occupa della presentazione del bilancio IAS/IFRS e, in accordo al proprio paragrafo 1, *“definisce i criteri per la presentazione del bilancio redatto con scopi di carattere generale, al fine di assicurarne la comparabilità sia con riferimento ai bilanci dell'entità di esercizi precedenti, sia con i bilanci di altre entità. Espone la disciplina di carattere generale per la presentazione dei bilanci, le linee guida per la loro struttura e le disposizioni minime per il loro contenuto”*.



riferimento agli anni 2012 e 2013, al fine di rendere i dati di bilancio omogenei e confrontabili da un esercizio all'altro.

Allo stesso modo, lo stato patrimoniale di apertura IAS/IFRS da un punto vista prettamente contabile sarà, con riguardo all'esemplificazione in discorso, il 1° gennaio 2012.

Da un punto di vista fiscale, invece, considerando già presentata la dichiarazione dei redditi per il periodo d'imposta 2012, la transizione agli IAS/IFRS sarà, riferita al 1° gennaio 2013.

Tale aspetto risulta cruciale, come intuibile, nell'ottica di garantire la continuità dei valori fiscali tra il 31 dicembre 2012 e l'apertura al 1° gennaio 2013².

In buona sostanza l'operazione di FTA comporta la rideterminazione della situazione contabile del patrimonio dell'azienda sulla base dei principi IAS/IFRS rimanendo, d'altro canto, inalterata la "situazione patrimoniale fiscale" di apertura.

Pertanto, il periodo d'imposta di prima applicazione dei principi contabili internazionali (FTA) - nel caso esemplificativo anno 2013 - risulta interessato da un duplice effetto:

- a) da un lato, la modifica dello stato patrimoniale al fine di esporre i valori patrimoniali rideterminati applicando retrospettivamente i nuovi principi contabili;
- b) dall'altro, la contabilizzazione delle ulteriori vicende gestionali dell'esercizio secondo i nuovi principi internazionali.

Entrambi questi fenomeni modificano l'entità del patrimonio dell'impresa: la FTA incide direttamente sul patrimonio netto; le scritture d'esercizio determinano variazioni rilevate, a seconda dei casi, a conto economico o a patrimonio netto secondo le regole ordinarie degli IAS/IFRS.

Per tener conto dei suddetti effetti, il legislatore ha, quindi, introdotto un'apposita regolamentazione di raccordo della transizione ai fini fiscali con riguardo alla quale – come si illustrerà più diffusamente nel prosieguo del lavoro – si è scelta una strada di (prevalente) "neutralità", ispirata al mantenimento della continuità dei valori fiscali ed all'aderenza al regime di rappresentazione giuridico-formale.

Nel corso dei successivi paragrafi saranno analizzate le principali implicazioni fiscali sottese al processo di transizione così come disciplinato dalla legislazione fiscale vigente³.

² Cfr. SPAGNOL E., First Time Adoption e neutralità fiscale, in AA.VV., La fiscalità degli IAS, a cura di CROVATO F., Il Sole 24 Ore.

³ Si tenga sin da subito presente che il regime transitorio applicabile in sede di FTA – illustrato nel corso del presente scritto - risulta mutuabile anche in caso di futuro cambiamento degli IAS/IFRS adottati. In sostanza anche in caso di cambiamento di principi IAS/IFRS già emanati – che riqualifichino fatti aziendali secondo criteri differenti da quelli applicati in precedenza - resta fermo il ruolo delle norme transitorie al fine di disciplinare il trattamento delle operazioni pregresse, nell'ottica di evitare duplicazioni o salti di imposta. Al riguardo l'art. 5, comma 2, del Decreto Ministeriale 1 aprile 2009, n. 48 stabilisce che i criteri di neutralità "si applicano anche in caso di cambiamento degli IAS già adottati, rispetto ai valori e alle qualificazioni che avevano in precedenza assunto rilevanza fiscale". Sulla medesima lunghezza d'onda l'art. 15, comma 8, del D.L. 185/2008 in base al quale la disciplina fiscale previgente si applica anche in



2. ASPETTI FISCALI DEL PROCESSO DI FTA

L'iter normativo disciplinante il trattamento fiscale dell'introduzione degli IAS/IFRS nel nostro ordinamento - e più in particolare del processo di FTA - è stato particolarmente complesso. Per tale ragione, si è reso opportuno suddividere l'analisi considerando le seguenti norme che, sostanzialmente, corrispondono a determinati momenti e scelte da parte del legislatore:

- a) D.Lgs. n. 38/2005, art. 13 (c.d. **"Decreto IAS"**);
- b) D.M. 1° aprile 2009 n. 48 (c.d. **"Decreto Attuativo IAS"** o **"Primo Decreto Attuativo IAS"**);
- c) D.L. n. 185/2008, art. 15 (c.d. **"Decreto Anticrisi"**), convertito con modificazioni dalla legge 10 febbraio 2009, n. 2.

Tali norme saranno distintamente analizzate nei paragrafi seguenti al fine di poter cogliere più chiaramente le implicazioni fiscali sottese al processo di transizione.

Giova tuttavia fornire qui appresso alcune considerazioni preliminari utili a delineare le linee portanti del quadro attualmente vigente e volte a consentire agli operatori di atterrare *"gradualmente"* alla nuova piattaforma contabile nell'ottica di perseguire nel passaggio la c.d. *neutralità* ovvero di evitare fenomeni di duplicazione della tassazione o, all'opposto, salti d'imposta.

Al riguardo si rileva che per i soggetti che intendono transitare ai principi contabili internazionali, il regime di neutralità fiscale del processo di FTA risulta di fatto garantito dai seguenti tre "schermi" normativi.

- a) Da un lato l'applicazione dell'art. 83 del TUIR – da applicarsi nella formulazione (pre)vigente sino al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2007⁴ - consente di rendere irrilevanti fiscalmente le qualificazioni IAS/IFRS garantendo il mantenimento dell'impostazione giuridico formale.

caso di *"variazioni che intervengono nei principi contabili IAS/IFRS adottati, rispetto ai valori e alle qualificazioni che avevano in precedenza assunto rilevanza fiscale"*. Assodato il ruolo delle norme transitorie in discorso, si accenna per completezza alla circostanza che, con l'art. 2, commi 26 e ss. del D.L. 225/2010, si è prevista la possibilità di norme di coordinamento, in materia di bilancio e fiscalità, da emanare rispettivamente da parte del Ministero della Giustizia e del Ministero dell'Economia al fine di disciplinare *"a regime"* le operazioni interessate dall'emanazione di nuovi principi contabili (Cfr. commi 7-bis, 7-ter e 7-quater, dell'art. 4, del D.Lgs. n. 38/2005). Un primo insieme dispositivo è stato emanato con il D.M. 8 giugno 2011.

⁴ Cfr. art. 5 comma 1 D.M. 1° aprile 2009 n. 48 in base al quale viene chiarito che *"rilevano in sede di prima applicazione degli IAS effettuata successivamente al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2007 assumendo, per le fattispecie per le quali non trovano applicazione i commi da 2 a 6 del predetto articolo 13, le disposizioni dell'articolo 83 del Testo Unico nella formulazione vigente sino al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2007"*.



- b) In secondo luogo la neutralità risulta preservata dalla previa verifica del trattamento fiscale delle poste di FTA emergenti, sulla base del filtro delle relative disposizioni in materia di reddito d'impresa. Considerando a tal proposito che le variazioni da FTA attengono perlopiù a "valutazioni" di *asset* aziendali – e che le valutazioni sono generalmente irrilevanti fiscalmente – si ha, già alla radice, una conseguente limitata rilevanza di tali poste.
- c) Da ultimo, l'area di neutralità viene garantita, da un'ulteriore terza "barriera normativa" inserita nella disciplina dell'FTA prevista in relazione alle singole fattispecie di cui ai commi da 2 a 6 dell'art. 13 del D.Lgs. 38/2005, più innanzi illustrata⁵.

2.1 LA NEUTRALITA' DELL'ART. 13, DEL D.LGS. N. 38/2005

Con il D.Lgs. n. 38/2005 sono stati introdotti nell'ordinamento italiano i principi contabili internazionali IAS/IFRS.

Il Decreto ha rappresentato la normativa di riferimento per i soggetti transitati agli IAS/IFRS negli anni passati, generalmente dal periodo d'imposta 2005 fino a quello in corso al 31 dicembre 2007.

Per quanto concerne la disciplina fiscale, l'intento del legislatore è stato quello di evitare alle imprese penalizzazioni o benefici derivanti dall'adozione degli IAS/IFRS, passaggio che altrimenti, in assenza delle previsioni di cui al Decreto - e delle altre successivamente introdotte - avrebbe potuto ingenerare situazioni di incongruità potendosi determinare fenomeni di doppia o all'opposto nessuna tassazione (*principio di neutralità e parità di trattamento*)⁶.

A tal fine, la soluzione normativa inizialmente seguita per raggiungere la predetta finalità era stata quella di introdurre limitate modifiche alla normativa fiscale del reddito d'impresa – in particolare quelle strettamente necessarie a risolvere tematiche specifiche emergenti per effetto dell'introduzione degli IAS/IFRS - nell'ottica di salvaguardare la tassazione in base al bilancio (c.d. *principio di derivazione*)⁷.

⁵ Cfr. in particolare il paragrafo 2.1.1 del presente elaborato.

⁶ Cfr. ASSONIME, Circolare n. 48, del 1° dicembre 2004, pag. 8. Sotto il profilo tecnico, i criteri guida adottati sono stati essenzialmente due: "da un lato, quello di mantenere anche per le società che adottano gli IAS il principio di derivazione dell'imponibile dalle risultanze di bilancio e, dall'altro, compatibilmente con questo principio, il mantenimento della neutralità dell'imposizione tra tali imprese che redigono il bilancio con gli IAS e quelle che continuano ad applicare i principi nazionali".

⁷ Cfr. Senato della Repubblica del 28 febbraio 2005, Relazione illustrativa al D.Lgs. n. 38/2005, secondo cui considerando che alcuni contribuenti – soggetti passivi ai fini dell'imposta sulle società (IRES) - applicheranno (obbligatoriamente o in via facoltativa) i principi contabili internazionali ed altri, invece, continueranno ad applicare (obbligatoriamente o in via facoltativa) i principi contabili nazionali "ha indotto a mantenere immutati i meccanismi di determinazione della base imponibile, fondati sul principio di derivazione dal risultato del conto economico, apportando alla normativa solo quelle modifiche strettamente indispensabili a consentirne l'applicazione ai soggetti che utilizzeranno i principi contabili internazionali, salvaguardando, nei limiti del possibile, la neutralità dell'imposizione rispetto ai diversi criteri di redazione del bilancio di esercizio".



In particolare il D.Lgs. n. 38/2005 interveniva su due livelli: *i)* l'art. 11 modificava "a regime" alcune disposizioni del testo unico delle imposte sui redditi⁸; *ii)* l'art. 13 introduceva alcune disposizioni transitorie, al fine di disciplinare gli effetti dell'introduzione dei principi contabili internazionali nel primo periodo di applicazione (c.d. "FTA").

Per quanto qui interessa, con specifico riferimento a quest'ultimo punto, la norma assicurava la potenziale rilevanza delle componenti imputate a patrimonio in sede di FTA, equiparandole a quelle a conto economico, e teneva ferma, altresì, la successiva applicazione delle disposizioni in materia di reddito d'impresa⁹.

Ne conseguiva il pieno riconoscimento – in occasione della FTA – di un'interpretazione giuridico-negoziale dei fatti aziendali, ovvero un disconoscimento, di fatto, delle qualificazioni IAS/IFRS, improntate di converso, come noto, a principi di *substance over form*.

Si anticipa sin d'ora¹⁰ che tale conclusione, pur nel mutato quadro di "derivazione rafforzata" dell'imponibile dal bilancio rimane, altresì, valida anche per le FTA realizzate *post* periodo di imposta 2007¹¹, stante l'introduzione di apposite norme "correttive" volte a preservare – in tale ambito - un regime sostanzialmente analogo a quello previgente.

⁸ L'art. 11 del D.Lgs. n. 38/2005, rubricato "Disposizioni tributarie", provvede alla modifica, in modo selettivo, di alcune disposizioni del TUIR per tener conto del diverso metodo di contabilizzazione previsto dagli IAS/IFRS rispetto ai principi contabili italiani. In particolare, si segnalano le principali fattispecie oggetto di intervento normativo: operazioni di locazione finanziaria; oneri pluriennali; operazioni fuori bilancio.

⁹ Occorre ricordare che le imprese che adottano gli standard internazionali rilevano determinati fenomeni direttamente a patrimonio netto senza interessare il conto economico dell'esercizio. Proprio al fine di consentire la rilevanza fiscale di tali fattispecie, il legislatore dell'epoca, in base all'art. 11, comma 1, ha modificato: a) l'art. 83, del TUIR, prevedendo che il punto di partenza per la determinazione del reddito imponibile sia costituito dal risultato di conto economico "aumentato o diminuito dei componenti che per effetto dei principi contabili internazionali sono imputati al patrimonio"; b) l'art. 109, comma 4, del TUIR, stabilendo che "si considerano imputati a conto economico i componenti imputati direttamente a patrimonio per effetto dei principi contabili internazionali".

Con specifico riguardo all'FTA, considerando che la diretta imputazione a patrimonio netto si verifica anche in tale fase, il comma 1, dell'art. 13, del Decreto IAS prevede, per l'appunto, l'efficacia delle predette modifiche in sede di prima applicazione di tali principi, statuendo espressamente che "Le disposizioni degli articoli 83 e 109, comma 4, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, come modificati dall'articolo 11 del presente decreto, si applicano anche ai componenti imputati direttamente a patrimonio nel primo esercizio di applicazione dei principi contabili internazionali".

¹⁰ Si rimanda per una trattazione specifica al paragrafo 2.2 del presente elaborato.

¹¹ Difatti, l'art. 1 comma 59, della Legge Finanziaria per il 2008 – nell'introdurre l'attuale assetto fiscale di "derivazione rafforzata" dalle qualificazioni IAS/IFRS in luogo del regime vigente al momento dell'introduzione del D.Lgs. 38/2005 basato, invece, come noto, sul rispetto della natura giuridico/formale degli atti negoziali - ha stabilito che resta comunque ferma l'applicazione delle disposizioni di cui all'art. 13 sancendo in tal guisa la sopravvivenza della "neutralità" relativamente alle FTA effettuate successivamente al periodo di imposta 2007. Dal canto suo l'art. 5, comma 1 del D.M. 1° aprile 2009 n. 48 – emesso in attuazione della delega specifica contenuta nell'art. 1 comma 60 della Finanziaria per il 2008 - ha ben specificato l'ambito di operatività dell'art. 13 chiarendo che ai fini della corretta applicazione della norma in parola si deve far riferimento all'articolo 83 del TUIR nella versione (pre)vigente sino al 31 dicembre 2007 confermando, anche per i "nuovi" IAS *adopter* (i.e. FTA realizzate a decorrere dal 2008) la rilevanza del regime giuridico formale rispetto alle qualificazioni dei principi internazionali (limitatamente alla FTA).



Ne consegue, altresì, che anche oggi - in costanza di derivazione rafforzata - è destinato a sopravvivere un doppio binario per le divergenze prodottesi in sede di prima applicazione degli IAS/IFRS sino al completo riassorbimento naturale delle stesse, salvo il caso in cui il contribuente decida di aderire al regime di riallineamento previsto dalla normativa in materia (*Cfr.* successivo paragrafo 2.3)¹².

2.1.1. FATTISPECIE INDIVIDUATE DALL'ART. 13, DEL D.LGS N. 38/2005

Come innanzi anticipato, la neutralità viene, inoltre, espressamente garantita con riguardo a determinate fattispecie, quelle disciplinate dai commi da 2 a 6 dell'art. 13 del Decreto IAS.

Ciò si è reso necessario per neutralizzare gli effetti reddituali che, altrimenti, si manifesterebbero in sede di FTA, determinando, quindi, risultati non coerenti con la finalità di neutralità perseguita.

I commi 2, 3 e 4, del menzionato art. 13 riguardano in particolare *la valutazione delle rimanenze e delle opere, forniture e servizi di durata ultrannuale*.

Al riguardo merita rilevare che in tema di beni di magazzino, i principi IAS/IFRS non permettono l'utilizzazione del metodo LIFO (*i.e. last in first out*). Per le imprese che adottano tale metodo, dunque, il passaggio agli IAS/IFRS comporta obbligatoriamente un mutamento dei criteri di valutazione cui si ricollega, in un mercato a prezzi crescenti, un incremento dell'attivo patrimoniale da rilevarsi in contropartita di un corrispondente incremento di una voce di riserva del netto patrimoniale.

Proprio al fine di evitare di essere penalizzate dall'emersione di una sopravvenienza attiva immediatamente imponibile - pari alla differenza tra il valore del magazzino determinato secondo i nuovi criteri e il corrispondente valore determinato secondo il criterio LIFO - era stata auspicata una soluzione normativa che consentisse di differire la suddetta tassazione, o attraverso una sua ripartizione in più anni, o attraverso il suo rinvio ad un esercizio futuro ovvero, infine, attraverso l'introduzione di un'imposta sostitutiva¹³.

La scelta adottata è stata quella di consentire agli IAS *adopter* di continuare ad utilizzare il criterio LIFO ai fini fiscali, gestendo un doppio binario del magazzino, soluzione consentita laddove tale ultimo criterio sia stato adottato, in via ordinaria, nei tre periodi precedenti quello di prima applicazione dei principi contabili internazionali (art. 13, comma 2)¹⁴. Tale scelta, una volta effettuata, non è revocabile (art. 13, comma 4).

¹² Cfr. D.L. n. 185/2008 e D.M. 30 luglio 2009.

¹³ Relazione Senato della Repubblica del 28 febbraio 2005 - Relazione illustrativa del D.Lgs. n. 38/2005.

¹⁴ Il comma 2, dell'art. 13, del D.Lgs. n. 38/2005 prevede che *"Le società che, nell'esercizio di prima applicazione dei principi contabili internazionali, anche per opzione, cambiano la valutazione dei beni fungibili passando dai criteri indicati nell'articolo 92, commi 2 e 3,*



In sostanza, resta ferma, nell'ottica della neutralità sulle imprese degli effetti degli IAS/IFRS, l'applicazione della disciplina vigente¹⁵.

Anche in tema¹⁶ di opere e servizi di durata ultrannuale gli IAS/IFRS apportano alcune restrizioni alle opzioni valutative consentite dai criteri contabili nazionali. In particolare, lo IAS 11 stabilisce – con un criterio sostanzialmente corrispondente a quello dell'art. 2426, n. 11), del codice civile - che i ricavi e i costi dei contratti di costruzione, stante la possibilità di effettuare stime attendibili, devono essere riconosciuti secondo lo stato di avanzamento (c.d. metodo della percentuale di completamento). Sotto il profilo tecnico, tale metodologia diviene, secondo gli IAS/IFRS, obbligatoria e non più opzionale come attualmente previsto dal codice civile (che consente in alternativa la valutazione al costo con conseguente differimento dei ricavi a fine commessa)¹⁷.

Ai fini fiscali si è ritenuto di mantenere anche per i soggetti IAS *adopter* la possibilità in sede di FTA di valutare al costo le commesse in essere al momento della adozione degli IAS/IFRS e non ancora completate (c.d. metodo della commessa completata)¹⁸.

Tale scelta comporta che, a prescindere dalle rilevazioni di bilancio – ovvero indipendentemente dall'aspetto economico sostanziale degli IAS/IFRS - il margine di commessa assumerà rilievo fiscale alla consegna dell'opera, sulla base cioè di un'impostazione giuridico formale basata sulla disciplina del regolamento contrattuale e sui comportamenti assunti dalle parti in adempimento di tale regolamento.

del testo unico delle imposte sui redditi approvato dal decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, a quelli previsti dai citati principi contabili, possono continuare ad adottare ai fini fiscali i precedenti criteri di valutazione. Tale disposizione si applica ai soggetti che hanno adottato i suddetti criteri per i tre periodi d'imposta precedenti a quello di prima applicazione dei principi contabili internazionali o dal minore periodo che intercorre dalla costituzione".

¹⁵ ASSONIME, Circolare 23 dicembre 2005, n. 69, nota 42, in cui è stato rilevato come "Tale soluzione normativa non solo risolve il problema transitorio della tassazione conseguente al passaggio ai nuovi criteri contabili ma tutela anche la competitività di queste imprese sia rispetto alle altre imprese, operanti nel medesimo settore, che, non essendo soggette agli IAS, non sono costrette ad abbandonare il criterio LIFO, sia soprattutto rispetto alle imprese residenti in ordinamenti esteri che non hanno esteso l'applicazione degli IAS/IFRS al bilancio d'esercizio. Va, peraltro, evidenziato che una volta che gli IAS/IFRS saranno entrati a regime sui bilanci di esercizio potrebbero verificarsi situazioni in cui, nello stesso settore merceologico in cui operano le imprese che conservano il criterio LIFO ai fini fiscali, vengano ad operare società di nuova costituzione che non avrebbero la possibilità di fruire di questo beneficio e ciò potrebbe comportare differenze di trattamento non immuni da possibili censure".

¹⁶ ASSONIME, Circolare 23 dicembre 2005, n. 69, nota 43.

¹⁷ Inoltre, il metodo della percentuale di completamento deve essere applicato anche alle commesse di durata inferiore all'anno in corso di esecuzione al termine dell'esercizio, laddove, invece, gli attuali principi contabili nazionali prevedono una valutazione al costo. Relativamente a tale fattispecie le disposizioni fiscali transitorie nulla prevedono espressamente. Tuttavia, sulla base di un'interpretazione sistematica delle norme, si ritiene applicabile fiscalmente il principio del costo – così come disposto dall'art. 92 comma 6 del TUIR - stante il disconoscimento in sede di FTA delle qualificazioni IAS/IFRS e la sopravvivenza del filtro di osservazione giuridico formale dei fatti aziendali. Si dovrà quindi procedere alla rettifica dell'imponibile per tenere conto del differente criterio bilancistico adottato. Per approfondimenti Cfr. "La fiscalità delle Società IAS/IFRS" ed. 2011 a cura di Giuseppe Zizzo pagg. 371 e ss.

¹⁸ Mediante il metodo della commessa completata la valutazione viene effettuata in base ai costi sostenuti dall'inizio dell'esecuzione dell'opera ed il ricavo viene rinviato al momento di maturazione del corrispettivo. In tal modo al valore della commessa vengono imputati solo i costi e rinviati fino all'esercizio in cui potranno essere correlati ai ricavi derivanti dalla consegna dell'opera.



Anche in questa fattispecie si tratta, così come per il magazzino, di un criterio che va attivato dal contribuente per effetto di una specifica opzione irrevocabile; di una scelta, dunque, che il contribuente può anche decidere di non effettuare, dando così immediata rilevanza fiscale ai conseguenti incrementi valutativi¹⁹.

Passando oltre, l'art. 13 comma 5, del citato Decreto IAS si occupa di garantire la neutralità nei casi di "ripristino" ed "eliminazione" nell'attivo patrimoniale, rispettivamente, di costi già imputati al conto economico di precedenti esercizi e di quelli iscritti e non più capitalizzabili²⁰.

Si tratta ad esempio delle quote di ammortamento di beni materiali ed immateriali che ai fini IAS/IFRS non vengono ammortizzati o sarebbero stati oggetto di ammortamento in misura inferiore, ovvero di costi pluriennali capitalizzati che non soddisfino le condizioni per essere mantenuti nel nuovo assetto contabile.

Caso tipico di "ripristino" è costituito dall'avviamento il cui valore non può essere oggetto di ammortamento, dovendo sottoporsi a valutazione in base ad *impairment test*²¹.

Le componenti positive derivanti dallo storno del fondo ammortamento sono sterilizzate fiscalmente non rilevando ai fini della determinazione del reddito imponibile, né del valore fiscalmente riconosciuto. Il valore residuo fiscale esistente al momento della transizione verrà quindi dedotto secondo l'originario piano di ammortamento sino a completo esaurimento.

Per quanto attiene la fattispecie "eliminazione" prevista, come detto, dal comma 5 succitato – e riguardante i costi pluriennali non più capitalizzabili - resta ferma la deducibilità sulla base dei criteri applicabili negli esercizi precedenti: prosegue, in altri termini, l'applicazione del regime fiscale prevalente sino al completo assorbimento degli stessi.

¹⁹ ASSONIME, Circolare 23 dicembre 2005, n. 69, nota 43 in cui "E' evidente, tuttavia, che questo criterio transitorio ha natura e portata applicativa completamente diversa da quella esaminata, alla nota precedente, per la valutazione al FIFO delle rimanenze: l'opportunità che viene offerta ai contribuenti, in questo caso, è semplicemente quella di continuare a valutare al costo ai fini fiscali le opere in corso di esecuzione. Non è, dunque, un criterio permanente come quello consentito per la valutazione al LIFO del magazzino, ma limitato solo alle commesse in essere al momento dell'attivazione degli IAS/IFRS e non ancora completate: un criterio dunque effettivamente transitorio". Nello stesso senso la Relazione Senato della Repubblica del 28 febbraio 2005 – Relazione illustrativa del D.Lgs. n. 38/2005: "Inoltre, in base agli IAS, le opere forniture e servizi di durata ultrannuale non potranno più essere valutate al costo ma esclusivamente in base ai corrispettivi pattuiti. Ne deriva un problema di ordine transitorio per le opere in corso di svolgimento al momento dell'ingresso al nuovo sistema contabile. Al riguardo, il provvedimento in esame stabilisce che per tali commesse è possibile continuare ad adottare ai fini fiscali i precedenti criteri di valutazione. Anche in questo caso, quindi, resta ferma l'applicazione della disciplina vigente (art. 13, comma 3)" del D.Lgs. n. 38/2005.

²⁰ L'art. 13, comma 5, del D.Lgs. n. 38/2005 prevede che: "Il ripristino e l'eliminazione nell'attivo patrimoniale in sede di prima applicazione dei principi contabili internazionali, rispettivamente, di costi già imputati al conto economico di precedenti esercizi e di quelli iscritti e non più capitalizzabili non rilevano ai fini della determinazione del reddito né del valore fiscalmente riconosciuto; resta ferma per questi ultimi la deducibilità sulla base dei criteri applicabili negli esercizi precedenti".

²¹ Cfr. a riguardo IAS 38 ed IFRS 3.



Da ultimo, il comma 6, dell'art. 13, del Decreto IAS²², tiene conto di quanto previsto dai principi contabili internazionali con riferimento ai fondi per rischi e oneri per i quali lo stanziamento resta possibile solo in presenza di un obbligo legale o di fatto²³.

Conseguentemente, l'adozione degli IAS/IFRS comporta l'utilizzo in contropartita al patrimonio netto di una parte dei fondi stanziati nel corso dei precedenti esercizi. La disposizione interviene per rendere irrilevante tale utilizzo per quei fondi che si considerano fiscalmente dedotti per effetto degli articoli 115, 128 e 141 del TUIR (relativi ai regimi di trasparenza societaria, di consolidato nazionale e mondiale).

Come evidenziato dalla Dottrina, il Decreto IAS nulla ha disposto, tuttavia, in merito al trattamento fiscale da riservare ai fondi rischi ed oneri, diversi da quelli sopra menzionati, costituiti (con accantonamenti dedotti) in precedenti esercizi, ed eliminati in applicazione dei principi contabili internazionali. A parere dell'ABI, in considerazione del principio di neutralità, si può ritenere che lo storno di tutti i fondi rischi ed oneri dedotti - e, quindi, non solo di quelli espressamente previsti dal richiamato Decreto IAS - non abbia alcuna rilevanza ai fini fiscali²⁴.

Come illustrato dall'Associazione²⁵, infatti, *"si deve ritenere che il legislatore abbia considerato che il principio generale della neutralità dell'adozione degli IAS fosse sufficiente per considerare, in generale, irrilevante la cancellazione di detti fondi e che la specifica previsione normativa riguardante i regimi del consolidato e della trasparenza abbia soltanto il fine di chiarire definitivamente, per evitare dubbi interpretativi, che tale irrilevanza permane anche se l'impresa abbia adottato la tassazione consolidata o per trasparenza"*.

Pertanto, la neutralità fiscale dello storno dei citati fondi dedotti comporta²⁶ *"che le imprese interessate: a) non devono assoggettare a tassazione il componente positivo patrimoniale derivante*

²² Il comma 6, dell'art. 13, del D.Lgs. n. 38/2005 stabilisce che *"L'eliminazione nel passivo patrimoniale, in sede di prima applicazione dei principi contabili internazionali, di fondi di accantonamento, considerati dedotti per effetto dell'applicazione delle disposizioni degli articoli 115, comma 11, 128 e 141, del testo unico delle imposte sui redditi, non rileva ai fini della determinazione del reddito; resta ferma l'indeducibilità degli oneri a fronte dei quali detti fondi sono stati costituiti, nonché l'imponibilità della relativa sopravvenienza nel caso del mancato verificarsi degli stessi"*.

²³ BETUNIO A. – MOLINARO G., *Le modifiche del TUIR derivanti dai principi IAS/IFRS*, in Corriere Tributario n. 27, del 2006, pag. 2131, in cui è stato evidenziato che *"In particolare, un accantonamento è ammesso solo se: a) l'impresa ha un'obbligazione in corso quale risultato di un evento passato; b) è probabile che per adempiere all'obbligazione si renderà necessario impiegare risorse atte a produrre benefici economici; c) può essere fatta una stima attendibile dell'obbligazione"*.

²⁴ L'Agenzia delle Entrate con risoluzione n. 133/E del 2006 ha ritenuto di estendere in via analogica l'ambito di applicazione di questa regola a tutte le componenti emerse in sede di FTA per effetto della rideterminazione dei fondi per rischi ed oneri dedotti (anche se diversi da quelli espressamente menzionati nel comma 6 dell'art. 13).

²⁵ ABI, Circolare Serie Tributaria n. 3, del 21 febbraio 2006, pag. 37.

²⁶ BETUNIO A. – MOLINARO G., *Le modifiche del TUIR derivanti dai principi IAS/IFRS*, op. cit.; PISONI P. – BAVA F. – BUSSO D., *TFR e passaggio agli IAS/IFRS. L'Agenzia delle Entrate dichiara l'irrilevanza fiscale*, in Il Fisco n. 2, del 15 gennaio 2007.



dallo storno del fondo; b) devono tenere memoria extra-contabile dell'importo corrispondente alla quota dedotta del fondo oggetto di storno, che sarà ridotto al verificarsi di futuri oneri in previsione dei quali lo stesso fondo era stato originariamente costituito. Negli esercizi successivi, allorquando si verificherà l'evento negativo temuto, l'onere registrato nel conto economico, fino a concorrenza del fondo dedotto (come detto, gestito in modo extra-contabile), non beneficerà della deduzione fiscale e, pertanto, si dovrà effettuare una corrispondente variazione in aumento in dichiarazione dei redditi”.

Si sottolinea, per completezza, che anche l'eliminazione di un fondo non dedotto (ad esempio un fondo per cause legali in corso) rimane priva di effetti fiscali, in quanto la relativa variazione patrimoniale positiva va considerata²⁷ alla stregua di una sopravvenienza attiva non imponibile ai sensi dell'art. 88, del TUIR, giacché afferente ad oneri in precedenza non dedotti.

Emerge in sintesi da quanto sin qui detto che la neutralità fiscale in sede di FTA risulta ampiamente garantita dal sistema di norme attualmente vigente. Tuttavia, come evidenziato da autorevole Dottrina, ciò non toglie che, in sede di FTA, si possano anche generare fenomeni fiscalmente rilevanti. Ciò avviene, oltre che per scelte discrezionali del contribuente come poc'anzi illustrato, anche in altre situazioni non “coperte” quali le “ipotesi in cui, ad esempio, vengano ad essere iscritti in bilancio derivati speculativi o vengono modificate con il criterio del fair value le valutazioni delle obbligazioni costituenti <<magazzino fiscale>>”²⁸.

La sostanziale neutralità dell'imposizione, a prescindere dall'impostazione bilancistica adottata rappresenta un elemento cardine della riforma fiscale previsto nel D.Lgs. n. 38/2005, anche se, come sarà illustrato nel corso dei successivi paragrafi del presente lavoro, tale scelta legislativa di politica fiscale, è stata totalmente ed ulteriormente rivoluzionata proprio dallo stesso legislatore.

²⁷ BETUNIO A. – MOLINARO G., *Le modifiche del TUIR derivanti dai principi IAS/IFRS*, op. cit.; ABI, Circolare Serie Tributaria n. 3, del 21 febbraio 2006, pag. 37; RUSSO R., *First time adoption IAS/IFRS: modifiche fiscali di adeguamento al nuovo contesto*, in Amministrazione & Finanza, n. 22, del 2006, IPSOA.

²⁸ ASSONIME, Circolare 16 giugno 2006, n. 24, pag. 26; “Abbiamo già evidenziato, al riguardo, che è attribuita alle imprese la facoltà di dare rilevanza fiscale ai nuovi valori delle rimanenze delle opere in corso rideterminati in tale occasione in accordo con i nuovi criteri contabili. Più in particolare, osserviamo che l'FTA può condurre all'emersione di variazioni patrimoniali che assumono rilevanza fiscale senza che l'impresa abbia possibilità di sottrarsi a questo fenomeno: ci riferiamo, in particolare, all'ipotesi in cui, ad esempio, vengano ad essere iscritti in bilancio derivati speculativi o vengono modificate con il criterio del fair value le valutazioni delle obbligazioni costituenti <<magazzino fiscale>>. Inoltre è stato evidenziato anche che “quel che preme, in questa sede, rilevare è che, sotto un profilo metodologico, la scelta del legislatore fiscale è stata nel senso di non separare le rilevazioni effettuate in sede di FTA da quelle realizzate in sede di chiusura dell'esercizio di prima applicazione degli IAS (e, dunque, dell'esercizio 2005): entrambe queste variazioni, infatti, concorrono a formare il risultato reddituale di un unico periodo d'imposta, integrandosi vicendevolmente. Ciò consente, pertanto, di affermare che il reddito imponibile di tale periodo va, in sostanza, determinato partendo dai valori fiscali dell'azienda esistenti a chiusura dell'esercizio 2004; dai valori, cioè, specificatisi a seguito della precedente dichiarazione dei redditi. Altra naturale considerazione che si ricava, ci sembra, da questa impostazione, attiene al fatto che le variazioni contabili rilevate in sede di FTA e quelle rilevate alla chiusura dell'esercizio devono necessariamente essere coordinate tra di loro al fine della determinazione dell'imponibile, nel senso che, in linea di principio, le vicende economiche prodottesi nel corso della gestione dell'esercizio 2005 possono determinare la riqualificazione fiscale delle rilevazioni contabili adottate in sede di FTA”. Si veda inoltre FURLAN A. – BONA D., *Problematiche fiscali derivanti dalla prima adozione degli IAS per le società di leasing*, in Corriere Tributario n. 41, del 2007, pag. 3326; in cui gli autori evidenziano come in alcuni casi possa emergere in sede di FTA materia imponibile.



In proposito, è opportuno ricordare che i soggetti transitati agli IAS/IFRS nei periodi d'imposta precedenti e fino a quello in corso al 31 dicembre 2007, al fine di ricondurre il risultato di bilancio redatto secondo i principi internazionali al reddito complessivo di cui art. 83, del TUIR, hanno dovuto tener conto anche di quei componenti positivi e negativi imputati direttamente a patrimonio netto per effetto dei principi contabili internazionali.

Naturalmente, per la rilevazione in concreto delle variazioni fiscali, sono stati adottati i consueti meccanismi esposti nella dichiarazione dei redditi del soggetto IAS *adopter*, nella quale sono anche indicati i componenti positivi e negativi, imputati a conto economico ovvero direttamente a patrimonio, la cui rilevanza fiscale non è – in tutto o in parte – riconosciuta ovvero è disciplinata con criteri di imputazione temporale diversi da quelli civilistici.

Sulla base di tali presupposti, è stato inevitabile l'accentuarsi delle problematiche dovute al disallineamento tra codice civile e principi IAS/IFRS. Ciò risulta ancora più evidente nel comparto fiscale, stante la difficoltà – sia per il legislatore che per l'interprete – di conciliare la normativa tributaria con le diverse esigenze delle imprese che seguono gli IAS rispetto a quelle che si attengono ad una contabilità di tipo tradizionale.

A distanza di alcuni anni dell'adozione degli IAS, è possibile ricordare le macchinose ricostruzioni, soprattutto extracontabili (c.d. *complessa gestione delle differenze IAS-fiscali*), che i soggetti IAS *adopter* hanno dovuto affrontare al fine di poter correttamente rispettare sia la norma civilistica finalizzata ad una corretta redazione dei bilanci, sia quella tributaria volta alla determinazione del carico fiscale.

La complessa gestione delle differenze civilistico – fiscali, nate durante il regime del D.Lgs. n. 38/2005, ha fortunatamente trovato "a regime" un superamento normativo con la Legge 24 dicembre 2007, n. 244 (c.d. "Legge Finanziaria 2008"), anche se la problematica - come si vedrà in seguito - rimane comunque attuale per le differenze nate in sede di FTA.

2.2 LA TRANSIZIONE NELL'AMBITO DEL D.M. 1/4/2009 N. 48

In via preliminare, è opportuno rammentare che la Legge Finanziaria 2008²⁹ ha introdotto novità strutturalmente rilevanti in materia di determinazione della base imponibile IRES (ed IRAP) per i soggetti IAS *adopter* introducendo il c.d. *principio di derivazione rafforzata*.

²⁹ Con effetto "a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007" (nella generalità dei casi, dunque, dal 2008).



Il rinnovato art. 83 del TUIR³⁰, attualmente vigente “a regime”, stabilisce, infatti, nell’ultimo periodo, che per i soggetti IAS adopter “valgono (...) i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti da detti principi contabili”³¹.

In buona sostanza il legislatore, preso atto delle difficoltà operative di applicazione del criterio di neutralità, fondamentalemente dovute all’impostazione “giuridico/formale” del TUIR, ha dovuto accettare il superamento della precedente impostazione “aprendo” alle qualificazioni IAS/IFRS, ed evitando così (almeno in parte) onerose gestioni extracontabili³².

Tuttavia, in tema di FTA, la stessa Finanziaria ha stabilito che resta comunque ferma l’applicazione delle disposizioni di cui all’art. 13 del Decreto IAS sancendo in tal guisa la sopravvivenza della “neutralità” relativamente alle transizioni effettuate successivamente al periodo di imposta 2007.

Dal canto suo l’art. 5, comma 1 del D.M. 1° aprile 2009 n. 48^{33,34} – emesso in attuazione della delega specifica contenuta nell’art. 1 comma 60 della Finanziaria per il 2008 - ha ben specificato l’ambito di

³⁰ L’ultimo periodo dell’art. 83, del TUIR 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, 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”.

³¹ Proprio per tener conto della derivazione fiscale rafforzata dal bilancio IAS, oltre alla modifica di cui all’art. 83, la Legge n. 244/2007 (art. 1, commi 58 e 59), ha apportato numerose modifiche al TUIR per i soggetti che redigono il bilancio secondo i principi contabili internazionali (es. artt. 85, 89, 94, 101, 103, 109, 110, 112, del TUIR).

³² Immediata conseguenza risulta essere la circostanza che soggetti con medesima capacità contributiva ma assetti contabili diversi possano determinare basi imponibili diverse e che, dunque, l’uguaglianza di tassazione possa realizzarsi solo “tendenzialmente” nel tempo.

³³ Cfr. Legge Finanziaria 27 dicembre 2007, n. 244, Art. 1, comma 60 secondo cui: “In particolare, il suddetto decreto deve prevedere: a) i criteri per evitare che la valenza ai fini fiscali delle qualificazioni, imputazioni temporali e classificazioni adottate in base alla corretta applicazione dei principi contabili internazionali di cui al citato regolamento (CE) n. 1606/2002 determini doppia deduzione o nessuna deduzione di componenti negativi ovvero doppia tassazione o nessuna tassazione di componenti positivi; b) i criteri per la rilevazione e il trattamento ai fini fiscali delle transazioni che vedano coinvolti soggetti che redigono il bilancio di esercizio in base ai richiamati principi contabili internazionali e soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili nazionali; c) i criteri di coordinamento dei principi contabili internazionali in materia di aggregazioni aziendali con la disciplina fiscale in materia di operazioni straordinarie, anche ai fini del trattamento dei costi di aggregazione; d) i criteri per il coordinamento dei principi contabili internazionali con le norme sul consolidato nazionale e mondiale; e) i criteri di coordinamento dei principi contabili internazionali in materia di cancellazione delle attività e passività dal bilancio con la disciplina fiscale relativa alle perdite e alle svalutazioni; f) i criteri di coordinamento con le disposizioni contenute nel decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38, con particolare riguardo alle disposizioni relative alla prima applicazione dei principi contabili internazionali; g) i criteri di coordinamento per il trattamento ai fini fiscali dei costi imputabili, in base ai principi contabili internazionali, a diretta riduzione del patrimonio netto; h) i criteri di coordinamento per il trattamento delle spese di ricerca e sviluppo; i) i criteri per consentire la continuità dei valori da assumere ai sensi delle disposizioni di cui al comma 58 con quelli assunti nei precedenti periodi di imposta”.

³⁴ Si evidenzia come l’emanazione del Decreto n. 48 del 1° aprile 2009 abbia avuto un iter legislativo alquanto travagliato. Infatti, una prima bozza del decreto era comparsa sulla stampa specializzata con data 28 ottobre 2008. Successivamente, solo nell’adunanza del 19 gennaio 2009, il Consiglio di Stato, Sezione Consultiva per gli Atti Normativa ha espresso parere favorevole, ancorché con osservazioni, all’emanazione del decreto poi emanato nell’aprile 2009.



operatività dell'art. 13 chiarendo che ai fini della corretta applicazione della norma in parola si deve far riferimento all'articolo 83 del TUIR nella versione (pre)vigente sino al 31 dicembre 2007³⁵.

In pratica, come già anticipato, è stata confermata, anche per i "Nuovi IAS Adopter" (i.e. FTA realizzate a decorrere dal 2008), la rilevanza del regime giuridico formale (beninteso limitatamente alla FTA)³⁶.

Il Decreto Attuativo IAS dispone, altresì, che la neutralità venga garantita anche in caso di cambiamento dei principi contabili già adottati (o di omologa di principi del tutto nuovi). Tale scelta deriva dalla constatazione che anche in tale ipotesi si possono generare iscrizioni in bilancio di maggiori o minori valori per i quali appare opportuno assicurare la neutralità fiscale, analogamente a quanto previsto per la *first time adoption*.

Va da sé che la scelta di realizzare l'equiparazione dei soggetti che sono approdati agli IAS a decorrere dall'esercizio 2008 rispetto a quelli che li hanno già adottati negli anni precedenti, consente di beneficiare di tutti i chiarimenti di prassi³⁷ e dottrinari³⁸ emanati per i soggetti che per legge sono transitati agli standard internazionali a decorrere dal 2005 (es. società quotate, banche ed intermediari finanziari)³⁹.

³⁵ Il Decreto Attuativo IAS prevede all'art. 5, i "Criteri di neutralità e first time adoption" ovvero il trattamento fiscale della FTA e del cambiamento di IAS già adottati: "I criteri di neutralità previsti dall'articolo 13 del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38 rilevano anche in sede di prima applicazione degli IAS effettuata successivamente al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2007 assumendo, per le fattispecie per le quali non trovano applicazione i commi da 2 a 6 del predetto articolo 13, le disposizioni dell'articolo 83 del testo unico nella formulazione vigente sino al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2007", ed inoltre al comma 2 "Le disposizioni del comma 1 si applicano anche in caso di cambiamento degli IAS già adottati, rispetto ai valori e alle qualificazioni che avevano in precedenza assunto rilevanza fiscale".

³⁶ Preme, comunque, rilevare che tale criterio vale soltanto per le rilevazioni effettuate nell'FTA fiscale (il 1° gennaio 2013 richiamando l'esempio precedente) e non per quelle effettuate in sede di chiusura dell'esercizio di prima applicazione degli IAS (nell'esempio il 31 dicembre 2013) che, a differenza di quelle da FTA, attengono a vicende economiche prodottesi nel corso della gestione ordinaria dell'esercizio in cui è avvenuta la transizione, anche se entrambe le variazioni contabili dovranno chiaramente essere tra loro coordinate.

³⁷ Cfr. Risoluzioni Ministeriali n. 111/E del 29 luglio 2005; n. 95/E del 25 luglio 2006; n. 133/E del 16 novembre 2006; n. 100/E del 16 maggio 2007; n. 216/E e n. 217/E del 9 agosto 2007; Circolare Ministeriale n. 7/E del 28 febbraio 2011.

³⁸ Cfr. Circolare ABI – Serie Tributario n. 3, del 21 febbraio 2006.

³⁹ Cfr. ASSONIME, *Decreto fiscale anti-crisi – I regimi di riallineamento per le imprese IAS/IFRS*, Circolare n. 39 del 23 settembre 2009, pag. 13; in cui viene evidenziato che si è inteso "evitare che l'introduzione del nuovo regime di più stretta derivazione dell'imponibile dalle "categorie IAS", potesse dar luogo a deduzioni o a carichi impositivi immediati per le divergenze tra valori civili e fiscali accumulatisi in passato. Per questi motivi, dunque, la legge finanziaria n. 244 del 2007 già sembrava orientata a risolvere la questione attraverso il mantenimento delle regole previgenti per le operazioni in corso di svolgimento, nell'ottica di continuare a gestire le rappresentazioni di bilancio prive di rilevanza fiscale in regime di doppio binario. In questo senso depone la previsione contenuta nell'art. 1, comma 60, lett. a), della legge n. 244 del 2007, secondo cui il recepimento degli IAS/IFRS ai fini fiscali non deve dar luogo a fenomeni di doppia tassazione o doppia deduzione. Ma, soprattutto, è prova di questo indirizzo l'aver stabilito che nel caso in cui i principi contabili internazionali dovessero essere adottati successivamente al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2007 – per le imprese, cioè, che passeranno agli IAS in futuro – continuano ad applicarsi le disposizioni dell'art. 13, del D.Lgs. n. 38 del 2005 (art. 1 comma 59, della legge n. 244 del 2007) che, come è noto, sanciscono la neutralità di questo passaggio. Evidentemente, la conferma dei criteri di neutralità ... induce a ritenere che nell'ottica della citata legge n. 244 del 2007, anche per i soggetti che già li avessero adottati intento analogo, e cioè quello di continuare a gestire in doppio binario i disallineamenti che già si erano prodotti nel sistema del D.Lgs. n. 38 del 2005, pur vigendo il nuovo principio di derivazione degli IAS".



2.3 NEUTRALITA' DEL PROCESSO DI FTA, CLAUSOLA DI SALVAGUARDIA E RIALLINEAMENTO OPZIONALE

Come poc'anzi rappresentato, l'introduzione del principio di *derivazione rafforzata* del reddito d'impresa dal bilancio IAS/IFRS - a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 - è stato un punto di svolta fondamentale nell'ambito della normativa fiscale applicabile ai soggetti IAS *adopter*.

Tuttavia la "neutralità" del processo di FTA ha comportato - e tuttora comporta limitatamente alle c.d. operazioni *pregresse*⁴⁰ - la generazione di differenze contabili/fiscali per le quali si rende necessaria una gestione in doppio binario sino a completo riassorbimento.

Tale problematica è stata pesantemente affrontata dagli operatori c.d. **Primi IAS Adopter** (ovvero soggetti transitati agli IAS precedentemente al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2007) in quanto le predette differenze potevano originarsi non solo, come anticipato, in sede di FTA, ma anche a regime negli esercizi precedenti l'adozione delle nuove regole fiscali di *derivazione rafforzata*.

In tale contesto trovano benefica applicazione, nell'ottica della semplificazione, sia la c.d. "**Clausola di salvaguardia**"⁴¹ che i "**Regimi di riallineamento**" introdotti dal Decreto Anticrisi⁴².

Entrambe queste misure hanno quale ultima conseguenza l'eliminazione delle predette differenze contabili/fiscali nell'ottica di ridurre la complessità nella gestione.

La Clausola di salvaguardia, introdotta con la finanziaria per il 2008, di fatto "*ha convalidato i comportamenti dei contribuenti che si fossero in passato già uniformati al principio di derivazione dagli IAS/IFRS*"⁴³ ancorché in vigenza della precedente disciplina fiscale che, come già illustrato, non dava rilievo al bilancio IAS/IFRS ma alle qualificazioni giuridiche.

In base a tale norma sono fatti "*... salvi 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*

⁴⁰ Cfr. per approfondimenti il relativo paragrafo del presente elaborato.

⁴¹ Cfr. art. 1 comma 61 della Legge 244/2007 (Finanziaria per il 2008): "*Per i periodi d'imposta precedenti, 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*"

⁴² Cfr. art. 15, commi da 1 a 9 e 12-bis del c.d. Decreto Anticrisi.

⁴³ Cfr. Circolare Assonime n. 39, del 23 settembre 2009.



delle regole di determinazione del reddito imponibile per i soggetti IAS adopter come definite dalla legge finanziaria per il 2008 (principio di “derivazione rafforzata”)⁴⁴.

Vale la pena notare che i Primi IAS Adopter che si sono avvalsi della Clausola di salvaguardia non hanno assunto regole di determinazione dell'imponibile differenti da un esercizio all'altro – *i.e.* in pratica è stato adottato *ab origine* il principio di derivazione rafforzata - non potendo quindi verificarsi in tali circostanze ipotesi di doppia tassazione o nessuna deduzione⁴⁵.

Ciò posto va da sé che nessuna differenza IAS/fiscale potrà generarsi nel caso di fenomeni già non considerati neutrali in sede di FTA, ovvero “sanati” dall'applicazione della predetta clausola di salvaguardia.

Infatti, l'applicazione della Clausola di salvaguardia comporta, di fatto, i medesimi effetti di un processo FTA non fiscalmente neutrale, ovvero:

- a) diretta applicazione della normativa fiscale alle vicende contabili IAS/IFRS in base al principio di derivazione rafforzata;
- b) assenza di disallineamenti dei valori IAS-fiscali da gestire;
- c) inapplicabilità di eventuali regimi opzionali di riallineamento (*vedi infra*).

Per quanto attiene i regimi di riallineamento, anch'essi trovano ragione nella neutralità fiscale del processo di FTA ed hanno l'obiettivo di eliminare le differenze tra i valori civilistici e quelli fiscali.

Una volta ottenuto il riallineamento dei predetti valori, il soggetto IAS *adopter* può dare direttamente rilevanza al principio di derivazione rafforzata prescindendo dal “regime del doppio binario” (originatosi come già illustrato dall'adozione dei principi IAS/IFRS ai fini della redazione del bilancio da un lato e dall'applicazione delle previgenti disposizioni del TUIR per la determinazione del reddito imponibile dall'altro).

Sussistono le seguenti due possibilità di riallineamento, la prima attualmente non più esperibile, la seconda, invece, operante “a regime”:

- 1) l'articolo 15, commi da 1 a 9 e 12-bis, del Decreto Anticrisi⁴⁶ prevedeva la possibilità di riallineare le differenze fra valori civili e fiscali esistenti all'inizio del secondo periodo d'imposta

⁴⁴ Cfr. Circolare Ministeriale 28 febbraio 2011, n. 7/E secondo cui “Resta fermo che, 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, ndr) 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, interessati dalla medesima “fattispecie”.

⁴⁵ Cfr. Circolare Assonime n. 39, del 23 settembre 2009, pag. 19.

⁴⁶ Per una completa trattazione si veda ASSONIME, *Decreto fiscale anti-crisi – I regimi di riallineamento per imprese IAS/IFRS*, Circolare n. 39, del 23 settembre 2009.



successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 (per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare si tratta dei valori al 1° gennaio 2009)^{47,48}.

2) il Decreto Ministeriale 30 luglio 2009 di cui all'art. 15, commi 8 ed 8-bis, del Decreto Anticrisi ha previsto un regime di riallineamento che opera in caso di:

- i) transizione agli IAS/IFRS (FTA) effettuata successivamente al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007 (*i.e.* dal 2008 per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare);
- ii) nuova adozione o cambiamento dei principi contabili internazionali.

Tale ultima opzione trova ragion d'essere sulla base della circostanza che il principio di derivazione "rafforzata" regola esclusivamente i componenti reddituali e patrimoniali rilevati in bilancio a partire dall'esercizio di prima applicazione degli IAS/IFRS, fermo restando, di converso, l'assoggettamento alle norme fiscali previgenti degli effetti reddituali e patrimoniali sul bilancio di tale esercizio e di quelli successivi delle operazioni sorte precedentemente (*c.d. pregresse*) qualificate, valutate, classificate e imputate diversamente ai fini fiscali e contabili⁴⁹.

Le divergenze in questione possono essere riallineate ai sensi della disciplina di cui all'articolo 15, commi 3, 4, 5, 6, 7, 7-bis e 9, del Decreto Anticrisi e sono quelle esistenti all'inizio del periodo d'imposta di prima applicazione dei principi IAS/IFRS, con effetto da tale esercizio.

L'opzione per il riallineamento va esercitata nella dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio precedente a quello di prima applicazione degli IAS/IFRS ed il versamento della sostitutiva deve avvenire in unica soluzione entro il termine di versamento a saldo delle imposte relative al medesimo esercizio^{50 51}.

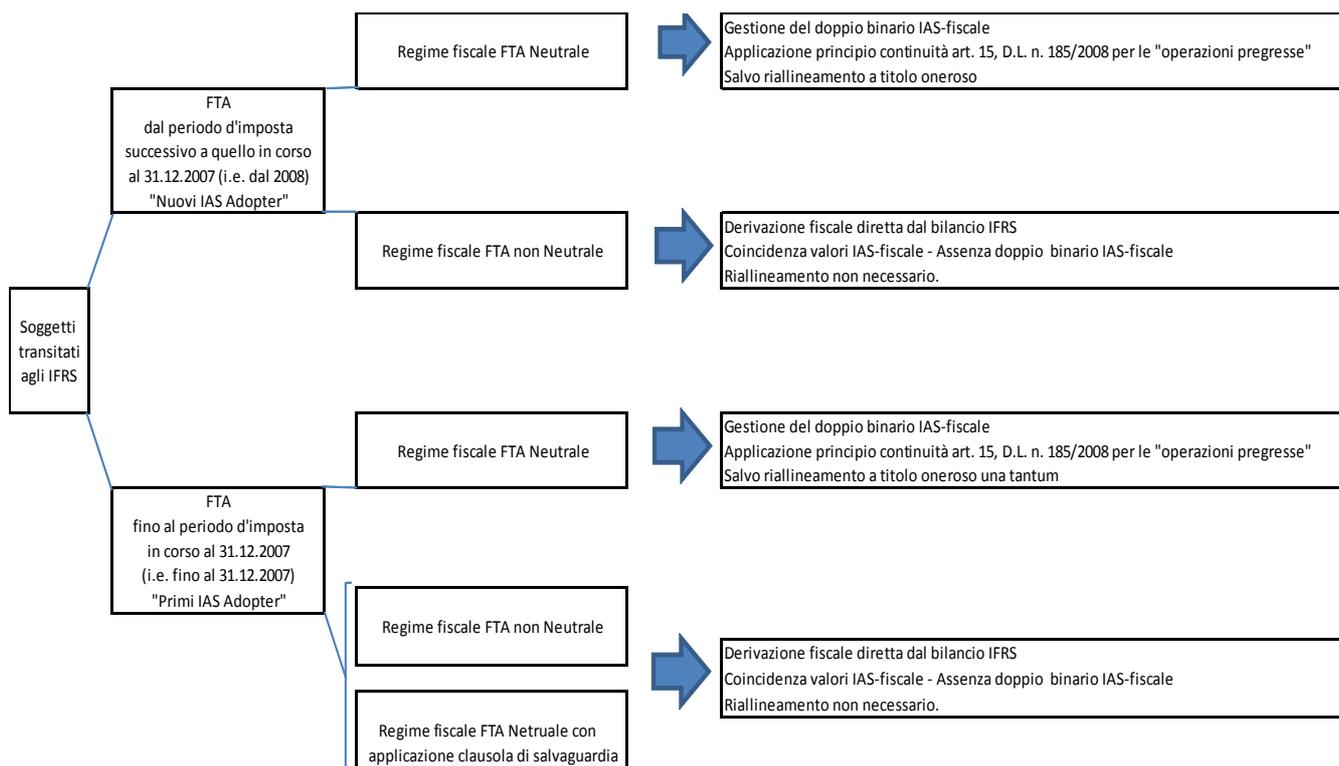
⁴⁷ Cfr. Circolare Ministeriale 28 febbraio 2011, n. 7/E, par. 3.1., al fine "di attenuare le "diffformità" tra poste di bilancio e valori fiscali - vanno anche le disposizioni dell'articolo 15 del decreto legge n. 185 del 2008 (oggetto della circolare n. 33 del 10 luglio 2009), che hanno introdotto la possibilità per le imprese IAS adopter di riallineare, mediante specifica opzione in dichiarazione dei redditi, le differenze tra valori civili e valori fiscali delle poste di bilancio relative ad operazioni - realizzate prima dell'entrata in vigore delle regole di derivazione rafforzata - che sotto il profilo fiscale sono state diversamente qualificate, classificate e imputate temporalmente (nonché, ai soli fini del predetto riallineamento, anche diversamente valutate) rispetto alle qualificazioni, alle classificazioni ed alle imputazioni temporali (nonché, sempre ai soli fini del predetto riallineamento, alle valutazioni) risultanti dal bilancio IAS compliant (per tali operazioni, in assenza dell'esercizio dell'opzione per il riallineamento, la diversa rappresentazione di bilancio rispetto alle qualificazioni, classificazioni, valutazioni e imputazioni temporali di ordine fiscale, ha generato un "regime transitorio", con conseguente possibile ultrattività delle regole previgenti)".

⁴⁸ Pertanto, ai fini della disciplina del riallineamento, non assumevano rilevanza le eventuali differenze, sorte sia in sede di FTA che in seguito, presenti nel bilancio relativo al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007, ma riassorbite entro la fine del periodo d'imposta successivo. L'opzione per il riallineamento poteva essere esercitata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007.

⁴⁹ Detta disciplina trova anche applicazione con riferimento alla determinazione della base imponibile IRAP, come modificata dall'articolo 1, comma 50, della citata legge n. 244 del 2007.

⁵⁰ Per coerenza con quanto stabilito dal Decreto Anticrisi all'art. 15, comma 2, è stato previsto dal comma 3, del D.M. 30 luglio 2009, che soltanto per i soggetti che hanno adottato i suddetti principi contabili a partire dal 2008 o dal 2009, le divergenze "rialineabili" sono quelle esistenti all'inizio del 2009. I soggetti da ultimo indicati si trovano, in effetti, in una posizione sostanzialmente assimilabile a

Infine, per maggiore chiarezza, si riporta qui appresso uno schema esemplificativo delle implicazioni fiscali suddivise in base al periodo temporale di attuazione del processo di FTA:



quella dei soggetti che, già in regime IAS, hanno dovuto confrontarsi con le nuove norme in materia di determinazione della base imponibile introdotte dalla legge n. 244/2007.

⁵¹ Per completezza può essere opportuno, anticipando alcune tematiche che saranno affrontate successivamente, richiamare i chiarimenti dell'Amministrazione finanziaria, secondo cui dal combinato disposto delle norme introdotte dalla legge finanziaria 2008 e dal Decreto anticrisi emerge che:

- si applica il principio di "derivazione rafforzata" alle operazioni poste in essere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007;
- continuano ad applicarsi le previgenti disposizioni fiscali (rilevanza fiscale delle qualificazioni, classificazioni, valutazioni e imputazioni temporali secondo le previgenti disposizioni degli articoli 83 e seguenti del TUIR) alle operazioni poste in essere nei periodi d'imposta precedenti, che presentano i requisiti per l'applicazione del regime transitorio (i.e. Principio di continuità ex art. 15, comma 1, del Decreto Anticrisi applicabile alle operazioni pregresse – vedi *infra*);
- per le operazioni "pregresse" di cui al punto precedente è possibile effettuare, mediante opzione in dichiarazione dei redditi, il riallineamento delle divergenze tra valori fiscali e valori civili dei relativi elementi patrimoniali, con conseguente assoggettamento delle operazioni in parola al principio di "derivazione rafforzata";
- si applica il principio di derivazione rafforzata alle operazioni poste in essere nei periodi d'imposta precedenti che non presentano i requisiti necessari per l'applicazione del regime transitorio (i.e. operazioni non qualificabili come "pregresse").



2.4 IL PRINCIPIO DI CONTINUITA' DELL'ART. 15, DEL D.L. N. 185/2008

L'articolo unico del D.M. 30 luglio 2009 – in attuazione della delega contenuta nell'art. 15, comma 8-bis del D.L. n. 185/2008 - regola il regime fiscale successivo delle operazioni *c.d. pregresse* ovvero quelle operazioni sorte durante il regime giuridico/formale che continuano a produrre effetti rilevanti anche in costanza di derivazione rafforzata.

Si fa presente sin da subito che la disciplina in commento risulta applicabile sia ai Primi IAS *adopter* sia – se pur più limitatamente - ai contribuenti transitati agli IAS post 2008^{52,53}; si applica, inoltre, anche in caso di cambiamenti nei principi contabili internazionali⁵⁴.

Entrando in tema si possono distinguere le seguenti tipologie di differenze, entrambe potenzialmente ricadenti nella disciplina in commento:

- a) divergenze sorte in sede di prima applicazione degli IAS/IFRS (FTA) sia per i “Primi IAS *adopter*” che per i “Nuovi IAS *adopter*”;
- b) ulteriori differenze, esclusivamente per i Primi IAS *adopter* relative ad operazioni “a regime” dapprima assoggettate al previgente “regime giuridico/formale”, e poi a quello di derivazione rafforzata.

⁵² In particolare, l'art. 1, comma 1, del suddetto Decreto Anticrisi prevede che:

- a) *“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”.*
- b) *“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. Le disposizioni dei periodi precedenti valgono anche ai fini della determinazione della base imponibile dell'IRAP, come modificata dall'art. 1, comma 50, della citata legge n. 244 del 2007”.*

⁵³ Per completezza, si segnala che nel regime fiscale delle operazioni pregresse rientra anche l'IRAP oltre che l'IRES. Con “ciò confermandosi implicitamente che i disallineamenti in esame continueranno ad esistere ai fini di tale tributo (IRAP) qualora il contribuente scelga di non avvalersi di uno dei menzionati regimi di affrancamento. Quanto precede, in deroga al principio - introdotto dalla Finanziaria 2008 – della diretta derivazione della base imponibile IRAP dal risultato del bilancio d'esercizio. La persistente presenza, ai fini IRAP, di tali disallineamenti (in assenza di opzione per l'affrancamento da parte delle società interessate) risulta, peraltro, perfettamente in linea con la disciplina prevista per l'imposizione sostitutiva dei maggiori valori attribuiti in bilancio per effetto di operazioni straordinarie, di cui al comma 2-ter dell'articolo 176 del TUIR, quale interpretata nella circolare n. 57/E del 25 settembre 2008”, Cfr. Relazione illustrativa all'art. 15, del Decreto Anticrisi.

⁵⁴ Cfr. Relazione Illustrativa del Decreto Anticrisi, secondo cui il “comma 8 dispone l'applicabilità delle disposizioni introdotte dai precedenti commi (regime fiscale delle operazioni pregresse), ove compatibili, per il riallineamento delle divergenze che intervengono successivamente al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007, per effetto di modifiche dei principi contabili IAS/IFRS adottati o in sede di prima applicazione di tali principi contabili (se effettuata successivamente al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007)”.



Limitando l'analisi alla ipotesi *sub a)* – con conclusioni mutuabili in ogni caso anche alla fattispecie *sub b)* -si precisa che il regime in discorso trova applicazione nel caso di differenze conseguenti a processi di FTA fiscalmente neutrali per i quali, inoltre, il soggetto IAS *adopter* non si sia avvalso (a suo tempo) della Clausola di salvaguardia o di regimi di Riallineamento opzionale (si rinvia per maggiori dettagli al paragrafo precedente).

La *ratio* della disciplina adottata è sempre da ricercarsi nella finalità di garantire un'imposizione complessivamente coerente potendosi creare, difatti, per le operazioni in analisi salti o duplicazioni di imposta, stante la successione di regole impositive non omogenee (*i.e.* caratterizzate, come già illustrato, inizialmente dalla prevalenza giuridico/formale e poi da quella economico/sostanziale).

Tale distorsione vuole essere evitata stabilendo che le operazioni più innanzi individuate continuino a soggiacere ai criteri impositivi previsti dalla disciplina previgente (*i.e.* giuridico-formale), con una gestione delle divergenze tra valori civilistici e fiscali in regime di doppio binario^{55,56,57}.

Più precisamente, rientrano nell'ambito delle *operazioni pregresse*, quelle che:

- a) risultano qualificate, classificate, valutate, imputate temporalmente nel bilancio relativo al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 in modo differente rispetto alla qualificazione, classificazione, valutazione e imputazione temporale risultante dal bilancio dell'esercizio precedente a quello di prima applicazione dei principi contabili internazionali;
- b) continuano a produrre effetti reddituali e patrimoniali fiscalmente rilevanti nei periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2007 (*i.e.* 2008);
- c) i cui predetti effetti reddituali e patrimoniali, qualora rilevati fiscalmente secondo le "nuove disposizioni", determinano fenomeni di "tassazione anomala" (doppia/nessuna deduzione di

⁵⁵ Come evidenziato anche nella Relazione illustrativa al suddetto art. 15, del Decreto Anticrisi, "La legge finanziaria per il 2008 ha introdotto per le imprese che applicano gli IAS/IFRS un regime di determinazione dell'imponibile fiscale più aderente alle risultanze del bilancio di quanto non disponesse la precedente disciplina di cui al D.Lgs. 28 febbraio 2005, n. 38. In particolare l'art. 83 del TUIR, così come modificato da tale legge, stabilisce che, anche in deroga alle altre disposizioni del medesimo TUIR, valgono per tali soggetti i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione del bilancio IAS. Ciò vuol dire che queste imprese assumono le vicende gestionali ai fini fiscali in base non più alle qualificazioni giuridico-formali degli atti negoziali ma al principio della prevalenza della sostanza sulla forma. Tuttavia, se questo nuovo criterio vale per le vicende reddituali e patrimoniali che si manifestano dall'esercizio 2008 in poi, per le vicende pregresse si sono rese applicabili le precedenti disposizioni che assegnavano rilevanza alle qualificazioni giuridiche. Questo ha determinato un disallineamento – di difficoltosa gestione amministrativa - dei valori civili e fiscali dei cespiti aziendali che si è manifestato sia in sede di FTA sia nei successivi esercizi fino al 2007".

⁵⁶ Con l'intento di non costringere i soggetti IAS *adopter* a gestire tali disallineamenti, lo stesso art. 15, del Decreto Anticrisi ha introdotto una disciplina onerosa e opzionale di riallineamento delle differenze tra valori civili e fiscali. Cfr. paragrafo n. 2.3 del presente documento.

⁵⁷ Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate 10 luglio 2009, n. 33 in base alla quale si tratta "(...) in linea di principio, di operazioni che hanno assunto rilevanza fiscale negli esercizi precedenti in base a regole di qualificazione, classificazione, valutazione e imputazione temporale diverse da quelle di bilancio. Conseguentemente, 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 introdotto dalla legge finanziaria 2008 (ciò genera, in altri termini, un "regime transitorio")".

Inoltre, sempre secondo quanto indicato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 33/2009, "Si tratta, (...), di operazioni che - nel passaggio al nuovo sistema di tassazione basato sulla "derivazione rafforzata" introdotto dalla legge finanziaria 2008 - sarebbero assoggettate a regole fiscali "confliggenti" con quelle in vigore nel precedente regime del "doppio binario"; si vuole evitare, in sostanza, che il passaggio dalle vecchie alle nuove regole possa determinare salti ovvero duplicazioni d'imposta".



componenti negativi ovvero doppia/nessuna tassazione di componenti positivi, salti ovvero duplicazioni d'imposta)⁵⁸.

Ciò posto, merita una menzione un tema dibattuto in dottrina relativamente all'inclusione o meno di talune operazioni al regime transitorio.

Ci si riferisce a quelle operazioni che pur ricevendo una diversa qualificazione (*i.e.* aventi diversa natura) nel passaggio dal regime giuridico a quello di derivazione rafforzata, abbiano dato luogo complessivamente, sotto il profilo quantitativo, alla rilevazione di equivalenti effetti reddituali al momento del passaggio alla derivazione rafforzata⁵⁹.

A stretto rigore tale circostanza potrebbe escludere queste operazioni – ancorché diversamente qualificate - dal novero di quelle soggette al principio di continuità in quanto, la coincidenza di effetti reddituali lungo i diversi periodi d'imposta, consentirebbe di eliminare alla radice fenomeni di tassazione anomala.

L'impostazione dell'Agenzia delle Entrate risulta, invece, di diverso tenore essendo improntata a privilegiare gli aspetti qualitativi anche se non incidenti complessivamente – *i.e.* contemplando *in toto* i diversi periodi d'imposta in cui si manifesta l'operazione - nella determinazione quantitativa del

⁵⁸ Con riferimento alla corretta individuazione dei fenomeni di "tassazione anomala" da cui originano operazioni pregresse, si riportano di seguito alcuni estratti legislativi rilevanti per circostanziare la fattispecie:

- i) la Legge Finanziaria 27 dicembre 2007, n. 244, Art. 1, comma 60, nell'indicare i criteri di coordinamento da attuare per il nuovo regime fiscale dei soggetti IAS *Adopter* prevede che: "In particolare, il suddetto decreto deve prevedere: a) i criteri per evitare che la valenza ai fini fiscali delle qualificazioni, imputazioni temporali e classificazioni adottate in base alla corretta applicazione dei principi contabili internazionali di cui al citato regolamento (CE) n. 1606/2002 determini doppia deduzione o nessuna deduzione di componenti negativi ovvero doppia tassazione o nessuna tassazione di componenti positivi";
- ii) l'art. 3, comma 1, del Decreto Attuativo IAS, prevede al riguardo che: "Il riconoscimento ai fini fiscali dei criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio adottati in base alla corretta applicazione degli IAS, non determina, in ogni caso, in capo al medesimo soggetto passivo d'imposta, doppia deduzione ovvero nessuna deduzione di componenti negativi né doppia tassazione ovvero nessuna tassazione di componenti positivi";
- iii) la relazione illustrativa al Decreto Attuativo IAS ha indicato che la disposizione di cui al punto precedente ha voluto stabilire "...che il divieto di doppia tassazione o di doppia deduzione è riferito al singolo contribuente e, in particolare, sia un criterio da seguire nel passaggio dalla disciplina fiscale precedente a quella introdotta con la legge finanziaria 2008; nel passaggio, cioè, ad una più stretta derivazione dal bilancio redatto con gli IAS";
- iv) l'Agenzia delle Entrate con le Circolari n. 33/2009 e n. 7/2011, ha indicato che trattasi di "tassazione anomala" quando si verificano fenomeni di: i) doppia/nessuna deduzione di componenti negativi ovvero doppia/nessuna tassazione di componenti positivi; ii) salti ovvero duplicazioni d'imposta".

⁵⁹ Cfr. Circolare Assonime n. 39/2009: "*Si pensi, ad esempio, all'ipotesi dell'acquisto di un bene strumentale, nel 2007, con pagamento differito di 1000 che sia stato iscritto, a seguito dell'attualizzazione, per 900 (ma con valore fiscale rimasto a 1000). Si ipotizzi ancora che in bilancio siano stati imputati interessi passivi nel 2007 per 16,5 ed ammortamenti per 13,5. In base alla formulazione del TUIR, che riquilibrava la fattispecie sul dato giuridico, entrambe le voci sono state considerate indistintamente ai fini fiscali quale imputazione contabile di un ammortamento pari a 30 che – essendo compatibile con il coefficiente tabellare applicato al corrispettivo di 1000– ha trovato riconoscimento fiscale. In questo esempio, in definitiva, nel 2007, in luogo della deduzione di ammortamenti per 13,5 ed interessi per 16,5 è stata dedotta uno stesso importo di 30 a titolo di ammortamento²¹. È evidente, che qualora, a partire dal 2008, si dia rilevanza agli IAS/IFRS, la somma dei residui importi deducibili a titolo di interessi (100-16,5 = 83,5) e di ammortamenti (900-13,5=886,5) viene a coincidere con il costo non ammortizzato del bene al termine del 2007 (1000-30=970) così come determinato in base all'impostazione giuridico-formale.*".



reddito⁶⁰, così da considerare, presumibilmente, il fenomeno di tassazione anomala in senso più esteso, ovvero ricomprendendo nell'accezione anche aspetti di caduta ovvero di *timing* dei componenti reddituali nei diversi esercizi potenzialmente interessati dall'operazione.

In sostanza, come evidenziato da Assonime⁶¹, secondo l'Agenzia, anche le operazioni ad effetti reddituali equivalenti sarebbero soggette al regime transitorio, tant'è che ne ipotizza il riallineamento in via opzionale da parte delle imprese interessate.

Sul tema oggetto del presente paragrafo si riporta di seguito un caso operativo ritenuto significativo per esemplificare la disciplina in commento (i.e. *contratto di noleggio avente i requisiti per essere considerato di leasing in base al principio IAS 17*).

2.4.1. APPLICAZIONE DEL PRINCIPIO DI CONTINUITA' (CASO OPERATIVO)

Si consideri un soggetto IRES transitato ai principi contabili redigendo il primo bilancio IAS/IFRS il 31 dicembre 2008 e quindi con FTA fiscale il 1° gennaio 2008. Nel caso di specie non è stato adottato alcun regime opzionale di riallineamento di cui all'art. 15, del Decreto Anticrisi.

In sede di FTA è stato iscritto in bilancio un cespite utilizzato in base ad un contratto giuridicamente qualificato di noleggio che ai fini IAS possiede i requisiti per essere riqualificato come *leasing finanziario* in base allo IAS n. 17. Inoltre, si assuma che:

- i) il contratto abbia una durata di 5 anni decorrenti dal 1° gennaio 2007 e prevede la corresponsione di un canone annuale anticipato di 70; complessivamente 350 per tutta la durata contrattuale (=70 x 50);
- ii) in sede di stipula è stato corrisposto anticipatamente un maxicanone pari a 100 riscontato per competenza lunga la durata contrattuale (i.e. $100: 5 = 20$ annuale).

Complessivamente l'ammontare dei costi deducibili sarebbero pari a 450, di cui 350 a titoli di canoni di noleggio e 100 quale maxicanone anticipato.

Nel periodo d'imposta 2007, la società in questione in base ai principi contabili italiani ha integralmente imputato e dedotto a conto economico l'importo complessivo di 90, ovvero 70 a titolo di canone annuale e 20 quale quota di competenza del risconto attivo.

⁶⁰ Cfr. Circolare Assonime n. 39/2009 "In definitiva, anche per queste operazioni ad "effetti reddituali equivalenti" sarebbe stato logico recepire direttamente la diversa qualificazione IAS a partire dal periodo di imposta 2008, senza il ricorso ad una gestione in doppio binario e ciò, se non altro, per un principio di economicità del diritto. L'Agenzia, tuttavia, sembra avere adottato una soluzione diversa: da una parte, infatti, la circolare 33/E precisa, come accennato, che le operazioni soggette al regime transitorio sono quelle per le quali l'immediato recepimento dell'impostazione IAS potrebbe dar luogo ad un trattamento fiscale anomalo (salti o duplicazioni di imposta); dall'altra parte, tuttavia, la circolare richiede espressamente – ne parleremo meglio in seguito – che le imprese che optano per il riallineamento ai sensi dell'art. 15, comma 3 lett. a) debbano includervi anche le operazioni a saldo zero (aventi quelle che non hanno, cioè, differenze tra valori civili e valori fiscali) e ammette, perciò, che il riallineamento operi anche sul piano meramente qualitativo".

⁶¹ Cfr. Circolare Assonime n. 39/2009.



In proposito, si consideri il seguente prospetto riepilogativo⁶²:

⁶² Per ragioni di semplificazione si è assunto nell'esempio proposto che la quota di interessi passivi impliciti sia costante.



N. esercizio Periodo d'imposta	P.C. Italiani	IAS/IFRS					Sub- Totale da 2 a5 (b)	Totale (c) = (a+b)
	1 2007 (a)	2 2008	3 2009	4 2010	5 2011			
P.C. Italiani								
Canone noleggio	70	70	70	70	70	280	350	
Maxicanone anticipato	20	20	20	20	20	80	100	
Totale P.C. Italiani	90	90	90	90	90	360	450	
IAS								
Ammortamento 25%	0	56	56	56	56	224	224	
Interessi passivi impliciti 4%	0	14	14	14	14	56	56	
Totale IAS	0	70	70	70	70	280	280	
Ammontare deducibile:								
P.C. Italiani	90	90	90	90	90	360	450	
IAS	90	70	70	70	70	280	370	
DELTA IAS-P.C. Italiani: Variazione in diminuzione in dichiarazione dei redditi (IRES-IRAP)	0	-20	-20	-20	-20	-80	-80	

In

sede di FTA il valore di iscrizione del cespite in bilancio risulta pari a 224 (=280-56) e corrisponde anche al debito residuo attualizzato verso la società concedente, con una riduzione della riserva FTA per 80 (=100 maxicanone al netto della quota annuale 20 dedotta nel 2007) dovuta allo storno del risconto attivo a fronte del maxicanone corrisposto anticipatamente⁶³.

Nel caso di specie si è assunto che in ambito IAS, dal 2008: i) il cespite venga ammortizzato ad un'aliquota del 25% la cui quota di ammortamento è 56 (=224 x 25%); ii) siano rilevati interessi passivi impliciti pari a 14. Alla scadenza del contratto nel 2011, l'ammontare transitato a conto

⁶³ Le scritture contabile rilevate in sede di FTA potrebbero essere, a titolo esemplificativo le seguenti:

≠	≠	Dare	Avere
Cespite	a	224	
Riserva FTA	a	80	
	a Risconto attivo maxicanone		80
	a Debito v/società concedente		224

In sede di FTA, il valore del cespite e del relativo debito è stato calcolato in via estimativa, per semplificazione, come somma dei canoni di noleggio in scadenza per 280 (=70 x 4 anni residui), al netto degli interessi passivi impliciti pari a 56 (=14 x 4 anni residui).



economico in ambiente IAS è di 280 dato dalla somma complessiva di 224 quale totale ammortamenti e 56 quale somma degli interessi passivi impliciti.

In tale situazione, il valore del cespite iscritto è uguale al debito residuo e potrebbero verificarsi delle difficoltà nel recuperare la deduzione del canone noleggio corrisposto. Infatti, considerando che, nell'esempio proposto, l'importo del canone annuale di noleggio è di 90 (= 70 canone noleggio più quota maxicanone di 20), e l'importo dell'ammortamento del cespite iscritto in sede di FTA ed i relativi interessi passivi impliciti derivanti proprio dalla riqualificazione del noleggio in leasing siano, rispettivamente, di 56 e 14, di fatto vi sarebbe una mancata deduzione annuale di 20 la quale non risulterebbe nemmeno imputata al conto economico⁶⁴.

Pertanto, per tali differenze negative, se inerenti a costi fiscalmente riconosciuti, rimane da comprendere come gli stessi possano essere dedotti in futuro con contestuale riassorbimento della riserva FTA.

A tal fine, si rende necessario comprendere se il precedente contratto di noleggio, riqualificato contabilmente in sede di FTA quale contratto di leasing, possa essere fiscalmente considerato operazione pregressa ai sensi delle suddette norme e tenendo conto dei requisiti individuati dall'Amministrazione Finanziaria (illustrati nel precedente paragrafo).

Considerando l'esempio numerico sopraindicato, la relativa contabilizzazione in sede di FTA genera sicuramente un fenomeno di tassazione anomala. Infatti, in base ai valori di iscrizione proposti nell'esempio, dovrebbe essere riscontrabile che, se tale operazione non fosse qualificata come "operazione pregressa", si genererebbe un fenomeno di nessuna deduzione di componenti negativi - sia ai fini IRES che IRAP - con evidente danno per il soggetto IAS *adopter* pur in presenza di una riserva negativa di FTA.

Di tale avviso è anche la stessa Amministrazione Finanziaria⁶⁵ la quale ha confermato la natura di operazione "pregressa", con conseguente assoggettamento alla normativa fiscale previgente, anche

⁶⁴ Sul punto si evidenzia come dal periodo d'imposta 2008, per i soggetti che hanno esercizio coincidente con l'anno solare, non è più attivabile il quadro "EC" per le deduzioni extracontabile a seguito della sua abrogazione per il tramite della riformulazione della lett. b), del comma 4, dell'art. 109, del TUIR.

⁶⁵ Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate n. 33/E del 10 luglio 2009, paragrafo 3.3, "Per i beni acquisiti in leasing finanziario in periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2007, al fine di individuare il regime fiscale da applicare (regime di derivazione rafforzata ovvero regime transitorio), occorre verificare se sussistono i requisiti per considerare tali operazioni tra quelle rientranti nel regime transitorio. Al riguardo si rileva che: 1) le disposizioni fiscali in vigore fino al 31 dicembre 2007 hanno consentito di dedurre ai fini fiscali un importo massimo pari all'ammontare dei canoni di leasing di competenza di ciascun periodo d'imposta. Ciò evidenzia una qualificazione dell'operazione ai fini fiscali diversa da quella adottata in bilancio. In sintesi, ciascun soggetto IAS *adopter* - per effetto dell'iscrizione del bene oggetto di locazione finanziaria nell'attivo di bilancio - ha dedotto un importo pari all'ammortamento (e agli interessi passivi) imputato a conto economico con la possibilità di incrementare in via extracontabile, ai sensi dal previgente articolo 109, comma 4, lettera b), del TUIR, la deduzione fiscale fino ad un ammontare pari al canone annuo; 2) l'iscrizione del bene nel bilancio IAS compliant genera, nei periodi d'imposta successivi al 2007, componenti reddituali e patrimoniali rilevanti ai fini fiscali (sono tali, ad esempio, gli ammortamenti, le spese di manutenzione, gli interessi passivi relativi); 3) l'eventuale applicazione del regime di



per i contratti giuridicamente qualificati di *leasing*, proprio perché si potrebbero verificare fenomeni di tassazione anomala.

In proposito, ritornando all'esempio precedente, è utile ricordare che giuridicamente il contratto è qualificato come noleggio (e non *leasing*), ma in sede di transizione agli IAS/IFRS tale contratto è stato, appunto, ai soli fini contabili riqualificato come *leasing* in accordo allo *standard internazionale n. 17 – Leasing*.

Pertanto, le indicazioni fornite dall'Amministrazione Finanziaria per i contratti giuridicamente qualificati di *leasing*, potrebbero essere condivise anche per i contratti qualificati da un punto di vista giuridico di noleggio⁶⁶.

L'Agenzia al riguardo ha ribadito che *"Da quanto sopra emerge che sussistono i requisiti per considerare un'operazione di leasing finanziario (i.e. noleggio nel nostro esempio) relativa a beni acquisiti prima del 31 dicembre 2007 tra le operazioni da assoggettare al regime transitorio. A tali operazioni si applicano le disposizioni fiscali vigenti nel regime ante 31 dicembre 2007. Pertanto, le stesse continueranno ad essere qualificate fiscalmente in maniera difforme rispetto alla qualificazione di bilancio"*.

In base al combinato disposto dell'art. 15, del D.L. n. 185/2008 e dell'art. 1, del D.M. 30 luglio 2009, è individuata la decorrenza temporale dei nuovi criteri di derivazione dell'imponibile fiscale del bilancio IAS/IFRS introdotti dal nuovo art. 83 del TUIR.

Conseguentemente, essendo il contratto di noleggio considerato quale "operazione pregressa", allo stesso si applicano le disposizioni fiscali vigenti per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007 e le stesse continueranno ad essere qualificate fiscalmente in maniera difforme rispetto alla qualificazione di bilancio.

Una volta chiarito che il contratto di noleggio utilizzato nell'esempio possa rientrare nell'ambito delle operazioni pregresse è necessario coglierne le relative implicazioni fiscali.

"derivazione rafforzata" – con conseguente rilevanza fiscale dei componenti di reddito di cui al punto 2) imputati al conto economico - potrebbe produrre fenomeni di tassazione anomala. Per effetto del principio di derivazione rafforzata, la deduzione delle quote di ammortamento imputate al conto economico potrebbe generare effetti fiscali anomali nella misura in cui cumulandosi con le deduzioni fiscali operate nei precedenti periodi d'imposta ecceda il valore ammortizzabile ai fini fiscali".

⁶⁶ Cfr. Relazione Illustrativa all'art. 15, del D.L. n. 185/2008 in cui è stato evidenziato che *"ai fini della disciplina in esame si prende atto che le divergenze tra i valori fiscali e civili possono essere quantitative e qualitative e che possono dipendere da cause diverse. Alcune divergenze sono strettamente connesse all'adozione del nuovo principio di derivazione dell'art. 83 del TUIR, introdotto dalla legge finanziaria per il 2008. Si tratta di divergenze riconducibili ai diversi criteri di qualificazione, classificazioni, valutazioni e imputazioni temporali ai fini fiscali che c'erano nel bilancio del 2007 rispetto a quelli introdotti con la citata legge finanziaria e che non si sarebbero manifestate se le modifiche apportate agli artt. 83 e seguenti del TUIR, dall'art. 1, comma 58, di tale legge avessero trovato applicazione sin dal bilancio del primo esercizio di adozione dei principi contabili internazionali: sono differenze, cioè, riconducibili al mutamento del criterio di derivazione dell'imponibile fiscale dal risultato di bilancio. Si tratta, ad esempio, dei fenomeni di derecognition degli strumenti finanziari (quali, le cartolarizzazioni dei crediti), diversamente trattati dagli IAS rispetto ai criteri tradizionali, delle fattispecie locazione/vendita di beni, dell'imputazione dei ricavi di affiliazione (quali allacci telefonici), ecc.."*



In particolare, far rientrare tale contratto nell'ambito delle "operazioni pregresse" significa rendere applicabile allo stesso la normativa fiscale IRES ed IRAP in vigore prima delle modifiche apportate dalla Legge Finanziaria 2008 vale a dire quella basata sulle qualificazioni giuridiche delle operazioni.

Ai fini delle imposte dirette (IRES ed IRAP), nel presupposto della qualificazione giuridica del contratto quale noleggio, il relativo canone annuale corrisposto dal soggetto "utilizzatore" IAS *adopter* dovrebbe rendersi totalmente deducibile anche nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2008, redatto secondo i principi contabili internazionali, così come lo è stato anche fino al bilancio 2007 redatto secondo i principi nazionali.

A seguito della transizione ai principi contabili internazionali, nel nostro esempio, il contratto di noleggio è stato riqualificato in leasing ai soli meri fini contabili e non anche ai fini civilistici e fiscali. Di conseguenza, la società utilizzatrice IAS *adopter* deve rilevare l'operazione nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2008, secondo il "metodo finanziario" in conformità del quale nello stato patrimoniale vengono evidenziati, all'attivo, i beni presi in locazione e, al passivo, il debito residuo; nel conto economico vengono iscritti, anziché i canoni di locazione, le quote di ammortamento e gli interessi passivi. In definitiva, a seguito della FTA e del cambio di normativa fiscale ampiamente illustrato in precedenza, si verifica una fattispecie di tassazione anomala di "nessuna deduzione di componenti negativi".

In proposito è necessario richiamare le conclusioni raggiunte nei paragrafi precedenti relativi al rispetto dei principi di neutralità e di previa imputazione a conto economico tenendo in considerazione anche la particolarità dell'FTA, al fine di comprendere il trattamento fiscale della suddetta differenza in modo da evitare il verificarsi di una fattispecie di tassazione anomala.

Infatti, la rilevazione di una riserva FTA negativa ovvero di una diminuzione di patrimonio netto generalmente non è fiscalmente rilevante proprio per il rispetto del principio di neutralità fiscale ovvero senza procedere a nessuna deduzione ai fini della determinazione del reddito IRES ed IRAP.

Tale differenza negativa nata appunto in sede di FTA e quindi direttamente a patrimonio netto, è considerata ai fini fiscali interamente imputata al conto economico ai sensi della normativa fiscale vigente (combinato disposto del comma 59, dell'art. 1, della legge Finanziaria 2008, dell'art. 109, comma 4, del TUIR, dell'art. 13, del D.Lgs. n. 38/2005 ed art. 5, del Decreto attuativo IAS).

In sostanza, l'equiparazione tra l'imputazione al conto economico e la riduzione del patrimonio netto avvenuta in sede di FTA, dovrebbe consentire al soggetto IAS *adopter* la possibilità di poter dedurre per il periodo d'imposta 2008 e fino al 2011, la differenza tra l'ammontare del canone annuale corrisposto e l'importo di parte del canone transitato sottoforma di ammortamento ed interessi - pari a 20 all'anno nell'esempio - ai fini IRES ed IRAP, con conseguente riassorbimento della riserva di FTA.



La suddetta impostazione è totalmente in linea con la *ratio* del legislatore della Finanziaria del 2008 il quale ha espressamente previsto la necessità di gestire un *regime transitorio* per le *operazioni pregresse* tra le quali non può che rientrare anche il menzionato di noleggio.

Infatti, non si comprenderebbe perché un soggetto IAS *adopter*, che in sede di FTA si è correttamente uniformato agli standard internazionali - vale a dire ha rispettato un obbligo civilistico che prevede l'imputazione di costi non a conto economico ma patrimonio - debba essere fiscalmente penalizzato quando lo spirito della Legge Finanziaria 2008 e dei relativi decreti attuativi prevede espressamente di evitare tali anomalie derivanti proprio dal passaggio dalla vecchia alla nuova normativa.

Ritornando all'esempio esposto, il riassorbimento della riserva FTA negativa di 80, dovrebbe avvenire nel tempo lunga durata dell'originario piano di deduzione del canone di noleggio deducendo annualmente l'importo complessivo di 90. In pratica, ipotizzando una durata di cinque anni del contratto di noleggio, la mancata deduzione di 20 (vale a dire la differenza tra l'importo complessivo del canone 90 e la somma di quanto transitato a conto economico come ammortamento ed interessi pari complessivamente a 70) deve essere operata in dichiarazione dei redditi tramite apposite variazioni in diminuzioni e relativo riassorbimento della differenza negativa di FTA.

Al riguardo, tornando al nostro esempio del contratto di noleggio, la contabilizzazione dell'operazione in questione secondo la metodologia prevista dal principio IAS 17, ha previsto nel primo bilancio redatto secondo i principi IAS l'imputazione a conto economico di una quota interessi impliciti, ed una quota di ammortamento le quali, in base allo schema di bilancio ex art. 2425 c.c., corrisponderebbero rispettivamente alle voci B10a) ammortamento delle immobilizzazioni materiali e C17) interessi e altri oneri finanziari.

In sostanza, l'ammontare complessivo del suddetto canone annuale di noleggio (es. pari a 90), nel bilancio IAS/IFRS, è stato solo parzialmente suddiviso nelle corrispondenti voci riferite agli ammortamenti (es. pari a 56) e agli interessi (es. pari a 14), vale dire le voci B10a) e C17) del conto economico, anziché nella complessiva voce B8) riferita al godimento beni di terzi come nel caso di bilancio redatto secondo i P.C. italiani.

Non sussistono motivi, infatti, per non ritenere coerentemente valido anche ai fini IRAP, la qualificazione di "*operazione fiscale progressa*" del contratto quale noleggio tale per cui, il canone annuale corrisposto dal soggetto IAS *adopter* dovrebbe essere interamente considerato nella corrispondente voce di conto economico B8) godimento beni di terzi (e non nelle suddette voci B10a) e C17) in materia di ammortamenti ed interessi).

Quindi, ai fini della determinazione della base imponibile IRAP, non si può non tener conto che la parte di canone annuale di noleggio contabilizzato nel bilancio in ossequio agli IAS/IFRS, come interessi passivi impliciti (pari a 14 nell'esempio), debba assumere rilevanza ai fini IRAP, come voce



B8) costi per godimento beni di terzi con conseguente aumento dell'ammontare dei costi rilevanti ai fini del tributo regionale⁶⁷.

Dall'esempio in discussione, è possibile riscontrare quali siano le difficoltà operative derivanti dal processo di FTA e che i soggetti IAS *adopter* hanno dovuto e dovranno gestire.

Sul punto è utile ricordare che la prima circolare emanata dell'Agenzia delle Entrate a commento delle disposizioni in esame è la n. 7/E del 28 febbraio 2011, dove viene indicato *"..che stante le incertezze interpretative che hanno caratterizzato l'applicazione del regime fiscale in vigore del decreto legislativo n. 38 e preso atto dell'inconciliabilità fra l'impianto giuridico-formale delle disposizioni del TUIR e l'applicazione delle regole di bilancio IAS/IFRS, tali comportamenti non determineranno l'irrogazione delle sanzioni previste"*.

CONCLUSIONI

Considerando quanto esposto nell'ambito del presente documento, è possibile affermare che, ai fini fiscali, le norme succedutesi nel corso degli anni in tema di FTA, risultano inequivocabilmente ispirate alla finalità di garantire agli IAS *adopter* un regime di *"neutralità"* e *"parità di trattamento"* rispetto agli operatori soggetti ai principi contabili nazionali.

Difatti, da un lato – in base alla disciplina contenuta nel Decreto IAS oltre che nel successivo Decreto Attuativo - l'applicazione dell'art. 83 del TUIR – da applicarsi nella formulazione vigente sino al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2007 - consente di rendere irrilevanti fiscalmente le qualificazioni IAS/IFRS, garantendo, quindi, il mantenimento dell'impostazione giuridico formale.

Dall'altro – sempre in base al Decreto IAS - in relazione a specifiche fattispecie, sono state previste regole di transizione *ad hoc* tali da permettere, anche in tali circostanze, un passaggio "morbido" agli standard internazionali.

Infine, con la stessa finalità - garantire la neutralità ed il mantenimento dei valori fiscali originari - il Decreto Anticrisi ha previsto coerentemente una disciplina analoga al regime transitorio, che, in linea con quanto previsto dal già più volte richiamato Decreto attuativo IAS, *"ha esplicitato in modo ancor più chiaro che, in caso di transito, sono fatte salve le ulteriori conseguenze fiscali del regime di derivazione su base giuridica applicato in precedenza"*⁶⁸.

⁶⁷ Per completezza, è necessario considerare che ai fini IRAP l'art. 5, comma 3, del D.Lgs. n. 446/1997 prevede che *"Tra i componenti negativi non si considerano comunque in deduzione: ...la quota interessi dei canoni di locazione finanziaria, desunta dal contratto"*. Nell'esempio preso in analisi, è importante ricordare che il contratto di noleggio, non essendo di leasing e rientrando nell'ambito delle operazioni fiscalmente pregresse, non contiene alcuna componente finanziaria che potrebbe essere rilevante (e quindi indeducibile) ai fini IRAP.

⁶⁸ Cfr. Assonime "Guida all'applicazione dell'IRES e dell'IRAP per le imprese IAS *adopter*" pagg. 47 e ss. *"(...), è poi intervenuto anche l'art. 15 del decreto legge n. 185 del 2008. Con questa norma il legislatore ha individuato per le imprese che già adottavano gli IAS al*



momento dell'entrata in vigore delle modifiche introdotte dalla legge finanziaria per il 2008 (recante, ripetiamo, la disciplina di c.d. derivazione rafforzata) la disciplina transitoria relativa alle operazioni in corso, stabilendo che, per tali operazioni, i criteri di qualificazione, imputazione temporale, classificazione e valutazione seguiti in precedenza debbano continuare ad essere applicati fino al loro esaurimento. Lo stesso art. 15, comma 8 del medesimo decreto legge e le norme attuative del decreto ministeriale 30 luglio 2009 hanno poi esteso questa regola di continuità del regime fiscale preesistente anche all'ipotesi di prima applicazione dei principi contabili internazionali effettuata a partire del 2008, in questo senso sovrapponendosi alle indicazioni contenute nella legge 244/2007 e nel decreto 48/2009".