

NOTA INFORMATIVA N. 10/2017

DISCIPLINATO IL COORDINAMENTO TRA NORME FISCALI E NUOVO BILANCIO

Il c.d. decreto Milleproroghe risolve i problemi di coordinamento dei nuovi principi contabili con la disciplina fiscale di determinazione dell'imponibile ai fini irpef ed irap introducendo il principio di "derivazione rafforzata", in base al quale trovano riconoscimento ai fini fiscali i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione stabiliti dal codice civile secondo l'interpretazione datane dai nuovi principi contabili. Il legislatore ha proseguito con passo più rilevante e meno incerto nell'ancorare le norme di determinazione del reddito d'impresa a quelle di redazione del bilancio d'esercizio cosicché, d'ora innanzi, i tributaristi che operano nelle aziende e nella professione dovranno sempre di più prestare attenzione ai principi contabili, data la loro prevalenza sui criteri fiscali.

1. Il nuovo bilancio ed i problemi di coordinamento con le norme fiscali

Con la L. 27 febbraio 2017, n. 19, di conversione del D.L. 30 dicembre 2016, n. 244 (c.d. "Milleproroghe") è stata emanata la normativa di coordinamento tra la disciplina fiscale di determinazione della base imponibile irpef e irap e le nuove regole di redazione del bilancio di esercizio introdotte dal D.lgs. 139/2015 (vedi *nota informativa 10/2016*) che hanno avvicinato i principi contabili nazionali (aggiornati a dicembre 2016) agli standard contabili internazionali IAS/IFRS, i quali, se adottati da società italiane (c.d. IAS *adopters*), prevalgono sulle disposizioni del testo unico delle imposte sui redditi.

Molte delle novità contabili presentano infatti ricadute sulla determinazione della base imponibile e si trovavano in contrasto o non erano disciplinate dalle norme fiscali di riferimento. Trattasi in particolare:

- a) del divieto di capitalizzazione delle spese di ricerca e di pubblicità;
- b) del criterio del costo ammortizzato per i crediti, debiti e i titoli di debito;
- c) dei criteri di contabilizzazione dei derivati, che in precedenza potevano non essere rilevati fino al realizzo;
- d) della codificazione del principio di prevalenza della c.d. sostanza economica sulla forma per la rappresentazione contabile delle operazioni concluse dall'impresa;
- e) del c.d. principio di rilevanza secondo cui non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta;
- f) della soppressione dell'area straordinaria (voci E20 e E21) dello schema di conto economico che impone di ricollocare le componenti di natura straordinaria nelle voci appropriate del valore della produzione o nell'area finanziaria;

g) degli effetti derivanti dall'applicazione retroattiva dei nuovi principi e delle modalità di contabilizzazione degli errori contabili, entrambi mediante imputazione a patrimonio netto, a riduzione delle riserve di utili pregressi, ove esistenti.

2. Il Milleproroghe introduce la derivazione rafforzata: i principi contabili prevalgono sulle norme del testo unico delle imposte sui redditi.

Innanzitutto, con una modifica all'art. 83, co.1, DPR 917/86, viene esteso ai soggetti che redigono il bilancio in base al codice civile (escluse le micro-imprese) il c.d. principio di "**derivazione rafforzata**" già vigente per le imprese *IAS adopters*, ai sensi del quale trovano riconoscimento fiscale i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione così come risultanti dalla corretta applicazione dei principi contabili di riferimento, anche in deroga alle regole del testo unico delle imposte sui redditi. La modifica attribuisce rilevanza fiscale alle rappresentazioni contabili del principio di prevalenza della sostanza sulla forma per le quali si vedano i seguenti esempi:

- vendita di un bene con opzione di riacquisto a condizioni favorevoli: l'operazione non è più qualificata nel bilancio come una vendita - non essendosi verificato il trasferimento di tutti i rischi e benefici - ma, a seconda dei casi, come una locazione o come un finanziamento (trasferimento temporaneo della proprietà a scopo di garantire una operazione di finanziamento);
- finanziamento infragruppo finalizzato al rafforzamento patrimoniale della società controllata e concesso ad un tasso nominale significativamente inferiore a quello di mercato: la differenza positiva tra il tasso di mercato e quello pattuito è iscritta dalla controllata ad incremento del patrimonio netto (invece che tra i proventi finanziari di conto economico) e dalla controllante ad incremento del valore della partecipazione (invece che tra gli oneri finanziari di conto economico);
- operazioni di vendita e successivo acquisto in leasing (c.d. *lease back*) la cui plusvalenza sarà frazionata lungo la durata del leasing.

Per effetto dell'introduzione del principio di derivazione rafforzata devono intendersi non applicabili le regole di cui all'art. 109 co. 1 e 2 del TUIR, che, nella determinazione dei costi e dei ricavi di competenza del periodo d'imposta, fanno riferimento alle condizioni di certezza e obiettiva determinabilità dei componenti reddituali¹ e al dato giuridico-formale del trasferimento della proprietà (consegna del bene, rogito notarile, ecc.).

¹ Ad esempio, il costo derivante da una sentenza di condanna della società o da un atto transattivo, intervenuti a febbraio 2017 e relativi ad un contenzioso in essere al 31 dicembre 2016, è imputato nel bilancio 2016 e, come tale, riconosciuto anche ai fini fiscali, in quanto non è più richiesto il requisito della certezza ed obiettiva determinabilità entro fine anno.

Il successivo nuovo comma 1-bis dell'art. 83 precisa però che si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni attuative che delimitano la portata del principio di derivazione rafforzata per i soggetti *IAS adopter* contenute nei D.M. 1 aprile 2009, n. 48 e D.M. 8 giugno 2011 ai sensi dei quali restano valide le disposizioni che mantengono dei limiti quantitativi alla deduzione di componenti negativi o la loro esclusione o ne dispongono la ripartizione in più periodi di imposta (es. ammortamenti, accantonamenti, rettifiche di valore), nonché quelle che esentano o escludono, parzialmente o totalmente, dalla formazione del reddito imponibile componenti positivi, comunque denominati, o ne consentono la ripartizione in più periodi di imposta, e quelle che stabiliscono la rilevanza di componenti positivi o negativi nell'esercizio, rispettivamente, della loro percezione o del loro pagamento.

3. Le altre norme di coordinamento del Milleproroghe

Il Milleproroghe ha introdotto altre norme di coordinamento della riforma del bilancio con la disciplina in materia di ires ed irap:

- ✓ tutte le spese relative a più esercizi, ivi incluse le spese di ricerca e sviluppo, sono deducibili in base alla quota imputata in bilancio in ciascun esercizio mentre l'eliminazione dall'attivo delle spese capitalizzate in precedenza non genera componenti negativi di reddito, ma prosegue, mediante variazioni in diminuzione in dichiarazione dei redditi, il processo di ammortamento avviato prima del 2015; le quote di ammortamento dei beni acquisiti in esito agli studi e alle ricerche sono calcolate sul costo degli stessi diminuito dell'importo già dedotto;
- ✓ i componenti negativi imputati a patrimonio in applicazione dei principi contabili (ad esempio, correzione di errori rilevanti riguardanti precedenti esercizi) si considerano imputati a conto economico ai fini ires; ai fini irap, la regola parrebbe inspiegabilmente valere solo per il primo periodo di applicazione dei nuovi OIC;
- ✓ il fair value degli strumenti finanziari derivati iscritto in bilancio assumerà rilevanza ai fini fiscali;
- ✓ i componenti positivi e negativi che fino al 2015 erano classificati nell'aera straordinaria del conto economico ed ora da includere nel valore e nei costi di produzione, assumono rilevanza, fatta eccezione per plusvalenze e minusvalenze dei derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda, per la determinazione della base imponibile irap, del reddito operativo lordo ai fini della deducibilità degli interessi passivi, del plafond delle spese di rappresentanza, per il test di operatività delle società di comodo e per il test di vitalità previsto per il riporto in avanti o il trasferimento delle perdite in caso di fusioni, scissioni o trasferimento del controllo;
- ✓ ai fini della conversione in euro degli importi in valuta, è ora consentito far riferimento, non solo ai cambi mensili pubblicati dall'Agenzia delle entrate, ma anche i tassi di cambio alternativi forniti da operatori internazionali indipendenti, purché la relativa quotazione sia resa disponibile attraverso fonti di informazione pubbliche e verificabili.

Le suddette novità decorrono, anche ai fini irap, dall'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2015, quindi, per le imprese solari, dal bilancio al 31 dicembre 2016

Le società che si trovano a dover applicare per la prima volta i principi contabili emanati a seguito della riforma introdotta dal D.lgs. 139/2015 e le conseguenti norme di coordinamento fiscale, possono avvalersi del maggior termine statutario di 180 giorni per la convocazione dell'assemblea di approvazione del bilancio, mentre il decreto Milleproroghe ha previsto la proroga di 15 giorni (16 ottobre 2017 per le società con esercizio al 31 dicembre 2016) del termine per la presentazione delle dichiarazioni in materia di imposte sui redditi e irap.

17 marzo 2017