

Articolo pubblicato su FiscoOggi (<http://fiscooggi.it>)

Normativa e prassi

La fiscalità dei soggetti Ias. Quello che è stato e ciò che sarà

28 Febbraio 2011

Sotto osservazione i due regimi normativi (ante e post 2008) e le loro conseguenze tributarie



Le regole di determinazione del reddito imponibile, ai fini dell'Ires, per i soggetti che, per obbligo o facoltà, applicano i principi contabili internazionali Ias/Ifrs. Questo è l'oggetto della **circolare** dell'Agenzia delle Entrate n. 7/E del 28 febbraio. Il documento di prassi esamina, in particolare, le disposizioni rivolte agli *Ias adopter* in vigore: - del decreto

del 2005, n. 38

- della Finanziaria per il 2008 e del decreto del Mef 1° aprile 2009, n. 48

(regolamento Ias).

Con riferimento ai periodi d'imposta anteriori a quello di entrata in vigore della legge finanziaria per il 2008, l'Agenzia evidenzia come il citato decreto legislativo n. 38 del 2005 abbia orientato il sistema tributario a una tendenziale neutralità di trattamento fra soggetti *Ias adopter* e non, rendendo necessaria la gestione di un doppio binario fra valori di bilancio e fiscali. E' utile precisare come in tale periodo si era in presenza di un sistema di regole fiscali ancorate alla rappresentazione giuridico-formale delle operazioni aziendali, che ha generato un'inconciliabilità di tali regole con la rappresentazione prevista dal bilancio *Ias compliant*, ispirata, invece, al principio della prevalenza della sostanza sulla forma (*substance over form*). Pertanto, precisa la circolare, i criteri di rappresentazione contabile previsti dagli Ias/Ifrs hanno trovato riconoscimento fiscale esclusivamente nell'ipotesi in cui gli stessi siano risultati conformi alla rappresentazione giuridico-formale dei fatti aziendali. Diversamente, la rappresentazione di bilancio è risultata incompatibile con le disposizioni contenute nel Tuir tutte le volte in cui si sia discostata dalla realtà giuridico -

contrattuale. In tale contesto, attraverso una serie di simulazioni, l'Agenzia esamina i potenziali comportamenti tenuti dai contribuenti, tenendo conto delle incertezze interpretative che hanno caratterizzato l'applicazione del regime fiscale in vigore del decreto legislativo n. 38 del 2005. Più in dettaglio, con riferimento ai componenti negativi, l'Agenzia precisa che eccezionalmente sono fatti salvi gli effetti sulla determinazione del reddito imponibile per quei soggetti che hanno fatto assumere rilievo a tali componenti, imputati a diverso titolo e con diversa competenza rispetto a quanto previsto dalla rappresentazione giuridico - formale. Riguardo ai componenti positivi, invece, per quei soggetti che li hanno assoggettato a tassazione imputandoli a diverso titolo e con diversa competenza rispetto a quanto previsto dal Tuir, si valuterà in sede di attività di controllo se è stato mantenuto il livello complessivo di tassazione della rappresentazione giuridico - formale. Nella seconda parte della circolare viene messo in evidenza come le disposizioni di cui dall'articolo 1, commi 58 e seguenti, della legge finanziaria per il 2008 e del regolamento las hanno rafforzato il principio di derivazione del reddito imponibile dal risultato di bilancio, dando rilievo alle qualificazioni, imputazioni temporali e classificazioni *las compliant* (principio di "derivazione rafforzata"). In particolare, l'attuale formulazione dell'articolo 83 del Tuir, chiarisce l'Agenzia, consente di far assumere rilievo alle rappresentazioni di bilancio ispirate al principio della prevalenza della sostanza sulla forma e, inoltre, di superare le criticità emerse nel precedente periodo, riducendo significativamente le discordanze tra l'utile di bilancio ed il reddito d'impresa. Così il sistema fiscale recepisce la qualificazione di un fatto aziendale sulla base della sostanza economica degli eventi, la classificazione dei relativi componenti reddituali e patrimoniali che ne derivano e, infine, la cadenza temporale con cui gli stessi partecipano alla determinazione della *performance* aziendale. Ciò consente di eliminare, nella pluralità delle ipotesi, la necessità di gestire un doppio binario fra valori civili e fiscali. L'assunzione delle qualificazioni, imputazioni temporali e classificazioni previste dai principi contabili las/lfrs non consente, tuttavia, di rendere rilevanti per il Tuir tutti quei fenomeni meramente valutativi imposti periodicamente al redattore di bilancio secondo le regole degli standard internazionali. L'ultima sezione della circolare è dedicata alle norme contenute nel regolamento las, con l'analisi dettagliata delle limitazioni al principio di derivazione rafforzata, che il legislatore fiscale ha inteso porre al fine di attenuare le differenze di misurazione della capacità contributiva delle imprese, derivanti dal diverso regime di contabilità adottato. Si tratta, nello specifico, di disposizioni che prevedono limiti quantitativi, esclusioni (esenzioni) o ripartizioni nei diversi periodi d'imposta dei componenti negativi o positivi.

Il trattamento fiscale delle operazioni poste in essere tra soggetti che applicano gli las e soggetti che non li applicano (oppure fra soggetti entrambi *las adopter*) e contabilizzate asimmetricamente dagli stessi rappresentano, infine, l'ultimo argomento affrontato dall'Agenzia nel documento di prassi in commento. Sebbene il regolamento las non imponga una coerenza di rappresentazione di bilancio tra i partecipanti a una medesima relazione negoziale, non richiedendo a tali soggetti

l'onere di monitorare il comportamento fiscale delle controparti, nella circolare si precisa come tale facoltà non sia utilizzabile in maniera strumentale in misura tale da conseguire indebiti vantaggi fiscali. Infine, quanto previsto al comma 3 dell'articolo 3 del regolamento IAS, chiarisce l'Agenzia, dà vita a una *linking rule* - relativamente all'applicazione di alcuni istituti di carattere fiscale in ipotesi di atti di trasferimento di titoli partecipativi - che prescrive l'individuazione del regime fiscale sulla base della natura giuridica delle operazioni poste in essere.

di

Francesco Bontempo

Stefania Tiberi

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/normativa-e-prassi/articolo/fiscalita-dei-soggetti-ias-quello-che-e-stato-e-cio-che-sara>