

PREFAZIONE ALLA SECONDA EDIZIONE

Le modifiche normative intervenute negli ultimi due anni hanno reso necessario procedere alla stesura di una seconda edizione del presente volume, nella quale trovano spazio le novità introdotte per i soggetti OIC, diversi dalle micro imprese, quelle concernenti le spese relative a più esercizi, il *transfer pricing* e le regole di tassazione degli utili e delle plusvalenze dei soci persone fisiche.

Il volume mantiene comunque la sua struttura di testo pensato nella prospettiva prettamente didattica di fornire agli studenti universitari, in forma semplice e chiara, le nozioni di base (quelle che non si possono non sapere) sulla disciplina della tassazione del reddito delle società di capitali, sia nel momento della sua produzione, sia in quello della sua monetizzazione in capo ai soci.

Nel contempo, esso può costituire un punto di partenza per tutti coloro che intendono accostarsi allo studio dei meccanismi che regolano l'imposizione reddituale, prima di cimentarsi con gli approfondimenti contenuti nei numerosi manuali, monografie e saggi che continuamente vengono pubblicati sull'argomento.

Il testo è frutto di una collaborazione con alcuni professionisti che, con il loro impegno e la loro dedizione, contribuiscono a sostenere le attività della Cattedra di Diritto Tributario dell'Università Ca' Foscari. Oltre ai colleghi Maurizio Interdonato ed Ernesto-Marco Bagarotto, ricercatori presso la stessa Università, desidero ricordare la dott.ssa Barbara Arcaio, la dott.ssa Sabrina Ferrazzi, il dott. Michele Fiorese, il dott. Filippo Lorcet e il dott. Edoardo De Stefano: li ringrazio vivamente per il supporto che mi hanno dato anche in questa iniziativa.

Antonio Viotto

Venezia, Ca' Foscari, giugno 2018

CAPITOLO I

IL PRESUPPOSTO SOGGETTIVO

SOMMARIO:

1. Società ed enti. – 2. La commercialità. – 3. La residenza. – 4. (*Segue*). La presunzione di esterovestizione.

1. Società ed enti

L'IRES trova applicazione in capo a quattro diverse categorie di soggetti, individuati dal primo comma dell'art. 73 TUIR.

La prima categoria di soggetti passivi è composta essenzialmente dalle società di capitali residenti: *«le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione, nonché le società europee di cui al regolamento (CE) n. 2157/2001 e le società cooperative europee di cui al regolamento (CE) n. 1435/2003 residenti nel territorio dello Stato»* [art. 73, lett. a)]. Le società di persone residenti, di contro, non sono soggetti passivi IRES: i redditi prodotti da tali società, infatti, vengono tassati “per trasparenza” in capo ai relativi soci ai sensi dell'art. 5 TUIR.

Le categorie di cui alle lett. b) e c) sono categorie “aperte”: vi sono ricompresi, infatti, gli *«enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato»*, ma anche, in via generale e residuale, *«le associazioni non riconosciute, i consorzi e le altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi, nei confronti delle quali il presupposto dell'imposta si verifica in modo unitario e autonomo»* [art. 73, comma 2, TUIR].

Tali enti residenti, diversi dalle società, rientrano nella categoria di cui alla lett. b), laddove abbiano *«per oggetto esclusivo o principale l'e-*

esercizio di attività commerciali». Di converso, laddove non abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale, rientrano nella categoria di cui alla lett. c).

L'ultima categoria è quella di cui alla lett. d), in cui rientrano «*le società e gli enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato*».

In definitiva, i soggetti passivi IRES possono essere distinti in base alla loro forma giuridica, commercialità e residenza.

L'inclusione di un soggetto passivo in una piuttosto che nell'altra categoria è di grande rilievo, poiché alle singole categorie sono applicabili regole diverse per la determinazione della base imponibile.

In particolare, come specificato dall'art. 75 TUIR:

– per i soggetti di cui alle lett. a) e b), trovano applicazione le disposizioni di cui all'art. 81 ss. TUIR;

– per i soggetti passivi di cui alla lett. c), trovano applicazione gli artt. 143 ss. TUIR (che disciplinano un sistema di tassazione simile a quello delle persone fisiche, imperniato sulla tassazione delle singole categorie di reddito)¹;

– per i soggetti di cui alla lett. d), trovano applicazione, in caso di enti commerciali, gli artt. 151 e 152 TUIR e, in caso di enti non commerciali, l'art. 153 TUIR (norme che regolano un sistema di tassazione incentrato sulla tassazione dei soli redditi prodotti nel territorio dello Stato)².

¹ La determinazione della base imponibile di tali enti avviene secondo una logica atomistica: la relativa base imponibile, infatti, si determina riconducendo i redditi conseguiti dall'ente non commerciale residente alle categorie di reddito previste per le persone fisiche ed applicando, sostanzialmente, le regole per le stesse dettate. In particolare, l'art. 143 TUIR richiama le seguenti categorie di reddito: redditi di impresa, redditi di capitale, redditi fondiari, redditi diversi (lasciando, dunque, escluse le categorie dei redditi da lavoro dipendente e da lavoro autonomo). La base imponibile complessiva viene determinata sommando algebricamente i redditi così determinati. Per alcuni particolari enti non commerciali residenti, inoltre, sono previsti regimi speciali ed agevolativi (Onlus, associazioni sportive, ecc.).

² Più precisamente, l'ente non residente è soggetto a tassazione in Italia con riferimento ai soli redditi di fonte italiana così come individuati dall'art. 23 TUIR. Essi verranno sottoposti a tassazione applicando le regole previste per le persone fisiche.

2. La commercialità

Al fine di individuare la categoria di appartenenza – e, dunque, le regole di determinazione della base imponibile applicabili – di un soggetto passivo IRES può essere necessario valutarne la commercialità.

Quanto ai soggetti passivi *sub a*), nessuna indagine è necessaria poiché gli stessi sono sempre considerati enti commerciali in ragione della forma giuridica assunta.

Di contro, per gli enti diversi dalle società – che possono ricadere sia nella categoria di cui alla lett. b) sia nella categoria di cui alla lett. c) – è necessario verificare se essi abbiano o meno «*per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali*»³.

Laddove l'ente svolga attività commerciale in via prevalente od esclusiva, verrà ricondotto alla categoria di cui alla lett. b); in caso contrario, l'ente verrà ricondotto alla categoria di cui alla lett. c).

L'art. 55 TUIR stabilisce che si considerano commerciali le attività, esercitate per professione abituale ancorché non esclusiva, indicate nell'art. 2195 c.c., vale a dire l'attività industriale diretta alla produzione di beni o di servizi; l'attività intermediaria nella circolazione dei beni; l'attività di trasporto per terra, o per acqua o per aria; l'attività bancaria o assicurativa; le altre attività ausiliarie delle precedenti. Sono, inoltre, considerate commerciali l'attività organizzata in forma d'impresa e diretta alla prestazione di servizi; l'attività di sfruttamento di miniere, cave, torbiere, saline, laghi, stagni e altre acque interne; lo sfruttamento dei terreni agricoli, lo svolgimento di attività agricole "connesse" (per esempio manipolazione, trasformazione, commercializzazione di prodotti ottenuti dallo sfruttamento di terreni agricoli) e l'allevamento laddove svolte oltre i limiti di cui all'art. 32, commi 2 e 3, TUIR.

Ciò posto, l'art. 73, comma 4, TUIR, prevede che «*L'oggetto esclusivo o principale dell'ente residente è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata. Per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto*».

Stando al dato testuale della disposizione citata, un ente assume la

³ Analoga indagine è richiesta con riferimento agli enti non residenti che, come visto, sono destinatari di norme diverse, a seconda che siano commerciali o non commerciali.

qualifica di ente commerciale laddove l'atto costitutivo o lo statuto prevedano come prevalente o esclusivo lo svolgimento di attività di tipo commerciale come sopra definita.

Parrebbe, dunque, che, dalla lettura della norma, la qualificazione commerciale o meno di un ente debba avvenire in base ad un dato "formale".

In realtà, secondo la prevalente dottrina, la giurisprudenza e l'Agenzia delle Entrate, la valutazione della qualifica di un ente non può prescindere da un'analisi "sostanziale" che tenga conto dell'attività effettivamente esercitata.

Tale conclusione viene confermata dal contenuto dell'art. 149 TUIR, in forza del quale *«indipendentemente dalle previsioni statutarie, l'ente perde la qualifica di ente non commerciale qualora eserciti prevalentemente attività commerciale per un intero periodo d'imposta»*.

È perciò possibile concludere che, a prescindere dalle previsioni statutarie e dell'atto costitutivo, sebbene le stesse rappresentino un importante riferimento nel processo di verifica della commercialità o meno di un determinato ente, lo svolgimento materiale di attività commerciale in via prevalente/esclusiva da parte di un ente ne determina la qualifica di ente commerciale.

Al fine di valutare se un determinato ente svolga materialmente attività commerciale, il citato art. 149 TUIR suggerisce di avere riguardo ai seguenti criteri, che possono attestare lo svolgimento di attività commerciale in via prevalente: *«a) prevalenza delle immobilizzazioni relative all'attività commerciale, al netto degli ammortamenti, rispetto alle restanti attività; b) prevalenza dei ricavi derivanti da attività commerciali rispetto al valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività istituzionali; c) prevalenza dei redditi derivanti da attività commerciali rispetto alle entrate istituzionali, intendendo per queste ultime i contributi, le sovvenzioni, le liberalità e le quote associative; d) prevalenza delle componenti negative inerenti all'attività commerciale rispetto alle restanti spese»*.

3. La residenza

Come evidenziato in precedenza, i soggetti passivi IRES sono inclusi in categorie distinte a seconda che essi siano residenti [categorie a), b) e c)] o non residenti [categoria d)] nel territorio dello Stato.

A tal proposito, l'art. 73, comma 3, TUIR, stabilisce che «*si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo di imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato*».

Per verificare se, in un determinato periodo d'imposta, una società o un ente debba considerarsi fiscalmente residente in Italia, pertanto, è necessario fare riferimento a tre criteri di collegamento alternativi. Deve, cioè, verificarsi se sussistano in Italia: la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale dell'ente stesso.

Tali criteri di collegamento, giova precisarlo, sono i medesimi per tutti i soggetti passivi IRES, a prescindere dalla categoria di appartenenza.

Il collegamento con il territorio nazionale deve verificarsi per la maggior parte del periodo d'imposta, sicché ai tre citati criteri, alternativi tra loro, se ne aggiunge un quarto, che deve sussistere in ogni caso (c.d. requisito temporale).

La *sede legale* è l'elemento più semplice da verificare: in assenza di una espressa definizione normativa, la sede legale è rappresentata dal luogo indicato dalla società nell'atto costitutivo, annotato nel registro delle imprese e comunicato agli Uffici finanziari.

Per *sede dell'amministrazione*, invece, si intende il luogo in cui è effettivamente localizzata la sede principale di direzione e controllo della società. Essa dovrebbe coincidere con il luogo in cui si forma la volontà dell'organo amministrativo, cioè il luogo in cui i componenti (o il componente) dell'organo amministrativo assumono le decisioni concernenti l'attività sociale⁴.

Il terzo criterio di collegamento previsto dal legislatore tributario è quello legato all'*oggetto principale*, cioè il luogo in cui viene prevalentemente svolta l'attività sociale ed in cui si concretizza l'attività economica posta in essere.

Infine, come già anticipato, l'ultimo requisito necessario perché in un determinato periodo d'imposta una società sia fiscalmente residente è di natura temporale: la sede legale, la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale debbono sussistere in Italia per la maggior parte di detto periodo d'imposta.

⁴ Si tratta di una definizione sostanzialmente analoga a quella del *place of effective management* adottato, al fine di dirimere i problemi di doppia imposizione, nell'ambito delle convenzioni bilaterali basate sul modello OCSE (c.d. *tie breaker rule*).

4. (Segue). *La presunzione di esterovestizione*

I commi 5-*bis* e 5-*ter* dell'art. 73 TUIR stabiliscono che una società formalmente localizzata all'estero si “*considera*”, salvo prova contraria, residente in Italia qualora detenga una partecipazione di controllo in una società o ente commerciale residente in Italia e se, contemporaneamente, soddisfi una delle seguenti condizioni:

- a) sia controllata, anche indirettamente, ai sensi dell'art. 2359, comma 1, c.c., da soggetti residenti nel territorio dello Stato;
- b) sia amministrata da un consiglio di amministrazione, o altro organo equivalente di gestione, composto in prevalenza di consiglieri residenti nel territorio dello Stato.

Affinché una società estera possa considerarsi residente in Italia (e, quindi, esterovestita) si dovrà, dunque, verificare un pre-requisito (consistente nel possesso, da parte di quest'ultima, di una partecipazione di controllo in una società o ente commerciale residente in Italia) ed una delle due condizioni alternative sopra citate, concernenti i soggetti che controllano e che amministrano la società estera.

Non si è in presenza di un nuovo criterio di determinazione della residenza delle società, poiché è stabilito che, al perfezionarsi delle summenzionate condizioni, la sede dell'amministrazione si consideri esistente in Italia (e, conseguentemente, che la società sia fiscalmente residente in Italia).

Sul punto si segnala che l'Agenzia delle Entrate – nell'ambito di un procedimento aperto dalla Commissione Europea – ha sottolineato come la norma in argomento non comporti un rigido automatismo, bensì sia finalizzata a *facilitare* l'Amministrazione nell'accertamento della residenza e non la esoneri «*dal provare in concreto l'effettività dell'esterovestizione dell'ente considerato*».

Inoltre, non vi è alcun limite al contenuto della prova contraria che il contribuente potrà fornire a dimostrazione della propria effettiva residenza all'estero: tale prova contraria, in particolare, potrà essere fornita «*sulla base non solo del dato documentale, ma anche sulla base di tutti gli elementi concreti da cui risulti, in particolare, il luogo in cui le decisioni strategiche, la stipulazione dei contratti e le operazioni finanziarie e bancarie siano effettivamente realizzate*».

CAPITOLO II

LA DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE E DELL'IMPOSTA

SOMMARIO:

1. Dal bilancio al reddito imponibile: il sistema delle variazioni e il principio di derivazione rafforzata. – 1.1. Il regime per i soggetti che adottano gli IAS. – 1.2. Il periodo d'imposta ed il riporto delle perdite. – 1.3. Le regole generali di determinazione del reddito (competenza, inerenza, previa imputazione). – 1.3.1. Il principio di competenza economica. – 1.3.2. Il principio di inerenza. – 1.3.3. La previa imputazione a conto economico. – 2. I componenti positivi di reddito: ricavi, plusvalenze e sopravvenienze attive. – 3. I proventi immobiliari. – 4. Le rimanenze. – 5. Ulteriori regole per la deduzione dei costi. – 5.1. Gli ammortamenti. – 5.2. Le spese di manutenzione. – 5.3. I beni detenuti in locazione finanziaria. – 5.4. Gli accantonamenti. – 5.5. I compensi degli amministratori. – 5.6. Gli oneri fiscali e contributivi. – 5.7. Il costo del lavoro. – 5.8. Le minusvalenze patrimoniali, le sopravvenienze passive e le perdite. – 5.9. Le spese relative a studi e ricerche, le spese di pubblicità e propaganda e le spese di rappresentanza. – 5.10. I c.d. costi *black list*. – 6. La disciplina del *transfer pricing*. – 7. Il trattamento fiscale di dividendi, plusvalenze azionarie e interessi. – 7.1. La tassazione dei dividendi. – 7.2. Le disposizioni in materia di imprese estere controllate. – 7.3. Le plusvalenze esenti e le plusvalenze su partecipazioni in CFC. – 7.4. Le minusvalenze su azioni e quote societarie. – 7.5. Le operazioni sul patrimonio netto. – 7.6. La tassazione degli interessi attivi. – 7.7. La deduzione degli interessi passivi. – 8. L'aliquota dell'IRES. – *Appendice*. Principali deroghe al principio di derivazione rafforzata.

1. Dal bilancio al reddito imponibile: il sistema delle variazioni e il principio di derivazione rafforzata

La determinazione del reddito imponibile di società ed enti commerciali è disciplinata agli artt. 81 ss. TUIR.

Il legislatore, all'art. 83 TUIR, ha stabilito che «*il reddito complessivo è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta, le variazioni in*

aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni della presente sezione».

La disposizione testé riportata stabilisce il “principio di derivazione” del risultato fiscale da quello civilistico, senza che si realizzi una coincidenza fra i due valori. Infatti, all'utile o alla perdita risultanti dal conto economico devono essere apportate, al fine di determinare l'imponibile fiscale, le rettifiche di segno positivo e negativo previste dalle disposizioni contenute nel TUIR¹.

Tale norma ha subito una significativa modifica con l'introduzione, ad opera del D.Lgs. n. 139/2015, della seguente indicazione *«per i soggetti, diversi dalle micro-imprese di cui all'articolo 2435-ter del codice civile, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile, valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili».*

È stato dunque stabilito, in linea con quanto già previsto per i soggetti IAS di cui sia dirà nel successivo paragrafo, un “principio di derivazione rafforzata” applicabile ai soggetti OIC², con la sola esclusione delle micro-imprese³.

L'aggiornamento normativo in commento mira a coordinare le norme fiscali con l'introduzione, a dicembre 2016, dei nuovi principi OIC

¹ Va tuttavia segnalato che per le società c.d. non operative – cioè le società che conseguono ricavi per un importo inferiore ad una soglia determinata applicando taluni indici percentuali al valore dei relativi *asset* – è previsto un sistema di determinazione forfettizzata del reddito, mediante l'applicazione di altri indici ai citati *asset* (art. 30, L. n. 724/1994).

² Trattasi delle società di capitali diverse dalle micro-imprese. Inoltre, per consentire l'attuazione del principio di derivazione rafforzata, è stato introdotto il nuovo comma 1-*bis* dell'art. 83 del TUIR, che estende ai soggetti OIC – diversi dalle micro-imprese – le disposizioni, «in quanto compatibili», emanate in attuazione dell'art. 1, comma 60, L. n. 244/2007 (che introduceva il principio di derivazione rafforzata per i soggetti IAS) e contenute nei D.M. 1° aprile 2009, n. 48 e 8 giugno 2011. Le disposizioni compatibili (per quanto riguarda i soggetti OIC) sono individuate dal D.M. 3 agosto 2017, attuativo dell'art. 13-*bis*, D.L. n. 244/2016.

³ Si tratta di una nuova “categoria” di imprese, cui viene riservata la facoltà di redigere il bilancio in forma iper semplificata se per almeno due esercizi consecutivi non superano due dei seguenti parametri:

- totale dell'attivo dello stato patrimoniale: € 175.000;
- ricavi delle vendite e delle prestazioni: € 350.000;
- dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 5 unità.

di redazione del bilancio di esercizio, che evocano analoghe disposizioni già presenti nell'ambito dei principi contabili internazionali e che contribuiscono a ridurre le divergenze, da un lato, tra risultato civilistico e base imponibile IRES, e, dall'altro, tra il bilancio civilistico e il bilancio IAS/IFRS.

Tra le principali novità che delineano tratti comuni agli IAS/IFRS, si segnalano le nuove regole contabili relative a:

- spese di ricerca e pubblicità (divieto di capitalizzazione);
- azioni proprie (non più iscritte tra le attività);
- crediti e debiti (criterio del costo ammortizzato);
- strumenti finanziari derivati.

Inoltre, è stato codificato il principio di “prevalenza della sostanza sulla forma”, ai sensi del quale «*la rilevazione e la presentazione delle voci è effettuata tenendo conto della sostanza dell'operazione o del contratto*» (art. 2423-bis, comma 1, lett. 1-bis, c.c.).

Il principio di “derivazione rafforzata” prevede, dunque, che «*i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione*» previsti dai principi contabili prevalgano, salvo eccezioni, rispetto alle regole fiscali per la determinazione dell'imponibile. Per le micro-imprese continuano ad applicarsi integralmente le disposizioni del TUIR che prevedono la necessità di apportare delle rettifiche extracontabili, in aumento o in diminuzione, al risultato di bilancio per adeguare il differente trattamento riservato, ai fini contabili ed ai fini fiscali, a medesimi fatti di gestione dell'impresa.

Tale sistema di variazioni fiscali, disciplinato negli artt. 83 ss. TUIR, è la diretta conseguenza delle diverse finalità perseguite dal legislatore nel disciplinare, con la normativa civilistica, il principio di corretta redazione del bilancio e, con le disposizioni fiscali, i criteri di determinazione della base imponibile.

Questo meccanismo era stato introdotto per consentire al contribuente di redigere senza interferenze il bilancio di esercizio nel pieno rispetto della normativa civilistica e dei principi contabili applicabili, per poi apportare le variazioni previste dalla disciplina tributaria al fine di determinare correttamente l'imponibile fiscale e predisporre la dichiarazione dei redditi.

Le variazioni conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti dalle disposizioni fiscali possono essere classificate, da un lato, in base degli effetti che producono sul reddito imponibile e, dall'altro lato, in base alla

durata temporale di tali effetti. La normativa in materia disciplina, infatti, le diverse tipologie di variazioni in aumento e in diminuzione, che possono avere carattere temporaneo o permanente.

Le rettifiche in aumento sono variazioni fiscali che incrementano il reddito imponibile rispetto al risultato di bilancio e traggono origine:

- dalla rilevanza fiscale di componenti positivi di reddito non inclusi o inclusi solo in parte nel conto economico dell'esercizio;
- dall'indeducibilità totale o parziale di componenti negativi imputati a conto economico.

Le rettifiche in diminuzione determinano un decremento del reddito imponibile rispetto al risultato di bilancio e sono generate:

- dalla non imponibilità integrale o parziale dei componenti positivi imputati a conto economico;
- dall'inclusione tra i componenti negativi fiscalmente rilevanti di quote di costi non rilevati, in tutto o in parte, nel conto economico dell'esercizio.

Di significativa importanza è la connotazione temporale delle rettifiche di cui trattasi. Le variazioni fiscali hanno carattere permanente quando normativa civilistica e fiscale trattano in maniera del tutto diversa uno stesso componente di reddito ammettendone o meno l'imputazione a conto economico ovvero la rilevanza fiscale.

Le variazioni temporanee generano, invece, uno spostamento di base imponibile tra più esercizi e sono il risultato della differente modalità di imputazione – civilistica, da un lato, e fiscale, dall'altro – del medesimo costo o del medesimo ricavo. Tale rettifica o integrazione temporanea determina, rispettivamente, un differimento oppure un'anticipazione del momento impositivo rispetto al periodo in cui il costo/ricavo ha rilevanza civilistica. La variazione fiscale di cui trattasi è però destinata ad annullarsi nel corso del tempo⁴.

La nuova disciplina profila, dunque, ai fini della determinazione della base imponibile IRES, un sistema tripartito fra soggetti *IAS adopter*, a

⁴ Fra le rettifiche di carattere permanente è possibile comprendere tutte le ipotesi in cui un costo, pur se imputato a conto economico, non risulta in tutto o in parte fiscalmente deducibile, come nel caso dei costi sostenuti per l'acquisto o la manutenzione delle autovetture o per i servizi di telefonia. Un esempio di variazione di natura temporanea è rappresentato dalla ripartizione in più periodi d'imposta delle plusvalenze realizzate su beni strumentali.

cui risulta applicabile il principio di derivazione rafforzata dai principi IAS, soggetti OIC, diversi dalle micro-imprese, a cui risulta applicabile il principio di derivazione rafforzata dai principi OIC, e micro-imprese, a cui – come si è visto – risulta applicabile il principio di derivazione non rafforzata.

Con l'entrata in vigore delle disposizioni in tema di “principio di derivazione rafforzata”, le rettifiche al risultato di esercizio, finalizzate alla corretta determinazione dell'imponibile fiscale, non saranno applicabili ai soggetti OIC relativamente ai criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione utilizzati per le poste di bilancio.

I confini entro cui le regole contabili prevalgono rispetto a quelle fiscali possono essere individuati:

- in termini generali, sulla base dei criteri di qualificazione, classificazione e imputazione temporale, che regolano, rispettivamente, l'identificazione della categoria giuridica delle operazioni e degli eventi aziendali (*in primis*, “principio di prevalenza della sostanza sulla forma”), il raggruppamento degli effetti contabili di operazioni ed eventi, ai fini dell'esposizione in bilancio, e l'identificazione dell'esercizio di competenza in cui contabilizzare gli elementi di bilancio;

- in termini analitici, sulla base delle indicazioni contenute nei decreti attuativi.

In termini più specifici, in base alle disposizioni del D.M. n. 48/2009, richiamate anche per i soggetti OIC dall'art. 2 del D.M. 3 agosto 2017, dal principio di derivazione rafforzata discende che:

- assumono rilevanza, ai fini fiscali, gli elementi reddituali e patrimoniali rappresentati in bilancio in base al criterio della “prevalenza della sostanza sulla forma” (criteri di rilevazione iniziale, valutazione di crediti e debiti al costo ammortizzato, *sale and lease back*, operazioni “pronti contro termini”, ecc.);

- devono intendersi non applicabili le regole di competenza fiscale di cui all'art. 109, commi 1 e 2, TUIR, e ogni altra disposizione fiscale che assuma i componenti patrimoniali e reddituali in base a regole di rappresentazione non conformi al principio di prevalenza della sostanza sulla forma.

È bene precisare che tutte le rettifiche fiscali non concernenti i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione delle poste di bilancio, ovvero non escluse dai decreti attuativi della riforma, continuano ad applicarsi anche ai soggetti OIC diversi dalle micro-imprese.

In tale senso, restano ferme le disposizioni fiscali⁵ che prevedono:

- limiti quantitativi alla deduzione di componenti negativi (es. ammortamenti, spese di rappresentanza, svalutazione crediti, interessi passivi) o la loro esclusione dalla formazione del reddito imponibile (es. accantonamenti diversi da quelli individuati nel TUIR) o la ripartizione in più periodi d'imposta (es. spese di manutenzione per l'importo eccedente il 5% del costo dei beni ammortizzabili);
- l'esenzione o l'esclusione, parziale o totale, dalla formazione del reddito imponibile di componenti positivi (es. dividendi e plusvalenze da partecipazioni) o la ripartizione in più periodi d'imposta (es. le plusvalenze su beni detenuti da almeno tre anni);
- la rilevanza di componenti positivi o negativi nell'esercizio della loro percezione o del loro pagamento (es. interessi di mora, compensi agli amministratori, dividendi).

1.1. *Il regime per i soggetti che adottano gli IAS*

L'applicazione dei principi contabili internazionali (International Accounting Standards, in seguito anche IAS) è stata disciplinata nel D.Lgs. 28 febbraio 2005, n. 38.

L'ambito di applicazione della norma è circoscritto dall'art. 2 del Decreto citato ai seguenti soggetti:

- a) società quotate in qualsiasi Stato membro dell'Unione Europea;
- b) società con strumenti finanziari diffusi presso il pubblico;
- c) banche, società finanziarie capogruppo dei gruppi bancari, società di intermediazione mobiliare, società di gestione del risparmio, società finanziarie, istituti di moneta elettronica;
- d) imprese assicurative quotate e non, obbligate a redigere il bilancio consolidato;
- e) società incluse nel bilancio consolidato redatto da società obbligate a redigere il bilancio secondo i principi contabili internazionali, nonché, in via facoltativa a norma dell'art. 4, comma 6 dello stesso Decreto, le altre società di capitali con esclusione dei soggetti ammessi alla redazione del bilancio in forma abbreviata *ex art. 2435-bis*.

⁵ Cfr. l'Appendice – Principali deroghe al principio di derivazione rafforzata, collocata alla fine del presente capitolo.