

# L'estensione del principio di derivazione rafforzata ai soggetti non Ias/Ifrs-Adopters in attesa dei decreti attuativi

di GIUSEPPE CORASANITI

Il 16 febbraio 2017 il Senato ha approvato l'emendamento al d.l. 30 dicembre 2016, n. 244 (c.d. decreto Milleproroghe), rubricato "Coordinamento della disciplina in materia di IRES e IRAP con il decreto legislativo n. 139 del 2015", volto ad adeguare la disciplina tributaria alle modifiche introdotte nel Codice civile dal d.lgs. n. 139 del 2015, che ha di fatto consentito l'ingresso del principio di derivazione rafforzata nell'ordinamento tributario anche per i soggetti non IAS-adopter, ad eccezione delle micro-imprese di cui all'art. 2435-ter c.c.

A tal riguardo, l'art. 6, co. 3, d.lgs. n. 139 del 2015, ha modificato l'art. 2423-bis, co. 1, n. 1, eliminandone l'ultimo inciso ("nonché tenendo conto della funzione economica dell'elemento dell'attivo o del passivo considerato") e inserendo un nuovo n. 1-bis, che prevede che "la rilevazione e la presentazione delle voci è effettuata tenendo conto della sostanza dell'operazione o del contratto". Ne consegue che, in virtù della sua formulazione attuale, la norma chiarisce, secondo un approccio più coerente con i principi contenuti nella direttiva 2013/34/UE, che il riferimento alla sostanza debba essere riferito al contratto o all'operazione, piuttosto che alla voce dell'attivo o del passivo di bilancio. Coerentemente, l'Organismo Italiano di Contabilità (OIC) ha pubblicato, lo scorso dicembre, la nuova formulazione di alcuni principi contabili nazionali allo scopo di aggiornare il contenuto degli stessi alle novità introdotte dal d.lgs. n. 139.

A seguito della conversione in legge del d.l. n. 244 del 2016, avvenuta con l. 27 febbraio 2017, n. 19, la descritta disciplina è definitivamente entrata in vigore, consentendo – finalmente – il coordinamento tra le modifiche introdotte in ambito civilistico ad opera del d.lgs. n. 139 del 2015 e la disciplina fiscale, ai fini della determinazione del reddito di impresa. Sul tema si veda in questo fascicolo il pregevole contributo di Renzo Parisotto sulle nuove regole fiscali per gli Italian Gaap.

Il neo-introdotta art. 13-bis, l. n. 19 del 2017 ha previsto rilevanti modifiche a diverse norme del Tuir, ivi compreso anche l'art. 83, nell'intento di informare la disciplina della determinazione del reddito di impresa, il cui punto di partenza è dato dai risultati di bilancio redatto secondo le norme del codice civile, all'applicazione del principio generale di «derivazione rafforzata», che impone anche ai soggetti che non adottano i principi contabili internazionali di assumere ai fini fiscali le rappresentazioni di bilancio ispirate al principio della prevalenza della sostanza sulla forma.

Nel dettaglio, il comma 2, lett. a) dell'art. 13-bis ha stabilito l'applicazione, in deroga alle norme dell'art. 83 Tuir, dei criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai principi contabili internazionali, per i soggetti che redigono il bilancio in conformità delle disposizioni del codice civile, ad eccezione delle sole micro-imprese di cui all'art. 2435-ter c.c. Come precisato dalla Relazione tecnica al d.d.l. di conversione del d.l. n. 244 del 2016, «conseguenza dell'estensione del principio di derivazione rafforzata anche ai soggetti che adottano i nuovi OIC è il riconoscimento fiscale delle rappresentazioni di bilancio fondate sul principio di prevalenza della sostanza sulla forma».

In aggiunta alla citata modifica, che ha interessato il co. 1 dell'art. 83, l'art. 13-bis ha altresì previsto l'introduzione di un nuovo comma 1-bis, in virtù del quale «ai fini del comma 1, ai 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, si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni emanate in attuazione del comma 60 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244, e del comma 7-quater dell'articolo 4 del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38». Nella specie, per effetto del richiamo al cit. art. 1, co. 60, l. n. 244 del 2007, risultano ora applicabili anche ai soggetti ITA Gaap i regolamenti di attuazione e coordinamento in materia di determinazione del reddito dei soggetti IAS/IFRS, ovvero il d.m. n. 48 del 2009 e il d.m. 8 giugno 2011.

Sul commento alle modifiche intervenute nel TUIR rinvio al pregevole contributo di Renzo Parisotto sulle nuove regole fiscali per gli *Italian Gaap*, pubblicato in questo fascicolo.

Certamente si può ragionevolmente sostenere che, se da un lato le novità introdotte devono essere accolte con favore, specie considerando che, grazie ad esse, è stato scongiurato il rischio che si delineasse nuovamente un doppio binario civilistico/fiscale, tuttavia, come è stato rilevato da molti commentatori, la criticità tecniche di alcune questioni richiedono, come già fu fatto per le imprese *IAS-adopters*, l'emanazione urgente di esaustrive disposizioni di attuazione, oltre che di rilevanti chiarimenti interpretativi da parte dell'Agenzia delle entrate.

Inoltre, il recepimento fiscale dei criteri di classificazione, nel caso dei soggetti *Italian Gaap*, può generare effetti diversi rispetto a quelli già noti ai soggetti IAS/IFRS in ragione della circostanza che i principi contabili nazionali, a differenza dei principi IAS/IFRS, impongono l'adozione dello schema di bilancio di cui all'art. 2425 c.c.

Resta infine da chiedersi se l'estensione del principio della prevalenza della sostanza sulla forma anche ai soggetti non *IAS-adopters* (principio che consente di esporre in bilancio utili anche in parte cospicua non realizzati, dando quindi luogo a risultati maggiormente «volatili»), possa considerarsi compatibile e coerente rispetto al principio costituzionale di capacità contributiva e se l'applicazione di tale principio ai soggetti *OIC-adopters* consentirà di fornire un'illustrazione corretta e aderente alla realtà della effettiva capacità economica dell'impresa.