

A12



Vai al contenuto multimediale

Fernando Mastidoro

La fiscalità degli IAS/IFRS

Analisi del Testo Unico delle imposte sui redditi

Prefazione di
Giuseppe Corasaniti





Aracne editrice

www.aracneeditrice.it
info@aracneeditrice.it

Copyright © MMXIX
Giacchino Onorati editore S.r.l. – unipersonale

www.giacchinoonoratieditore.it
info@giacchinoonoratieditore.it

via Vittorio Veneto, 20
00020 Canterano (RM)
(06) 4551463

ISBN 978-88-255-2146-7

*I diritti di traduzione, di memorizzazione elettronica,
di riproduzione e di adattamento anche parziale,
con qualsiasi mezzo, sono riservati per tutti i Paesi.*

*Non sono assolutamente consentite le fotocopie
senza il permesso scritto dell'Editore.*

I edizione: gennaio 2019

Indice

- 9 *Prefazione*
Giuseppe Corasaniti
- 13 *Avvertenza*

Parte I

Profili sistematici dei principi contabili internazionali nel reddito d'impresa

- 17 **Capitolo I**
I principi contabili internazionali nell'ordinamento tributario

1.1. L'introduzione degli IAS nell'ordinamento tributario, 17 – 1.2. Il Decreto n. 38/2005 e l'ambito di applicazione degli IAS, 18 – 1.3. Le prime disposizioni del Decreto n. 38/2005: la derivazione IAS ed il principio di neutralità fiscale, 20 – 1.4. La legge “Finanziaria” per il 2008 e la derivazione IAS rafforzata, 23 – 1.5. Il mito della “sostanza sulla forma” negli IAS, 28 – 1.6. Il mito della “sostanza sulla forma” nella giurisprudenza, 30 – 1.7. Gli interventi legislativi successivi: la legge “milleproroghe” per il 2011 ed il “secondo Decreto IAS”, 35 – 1.8. Lo strano caso dell’“*endorsement*” dell’“*endorsement*”, 37 – 1.9. I Decreti Ministeriali del 3 agosto 2017 e del 10 gennaio 2018, 38 – 1.10. L'articolo 83, ultimo periodo, TUIR e la tecnica del rinvio, 42 – 1.11. Principio di derivazione IAS e accertamento: (il sottile equilibrio) tra diritto sostanziale ed esigenze procedurali, 44

Parte II

Le fattispecie degli IAS/IFRS e le norme del TUIR

51 Capitolo I

Le rimanenze di magazzino

1.1. La normativa contabile: lo IAS 2, 51 – 1.2. La normativa fiscale: l'articolo 92 TUIR, 54 – 1.3. La giurisprudenza, 57

59 Capitolo II

I lavori su ordinazione

2.1. La normativa contabile: lo IAS 11 e l'IFRS 15, 59 – 2.1.1. *Le disposizioni dell'IFRS 15*, 60 – 2.2. La normativa fiscale: gli articoli 93 e 107 TUIR, 62 – 2.3. La giurisprudenza, 64

67 Capitolo III

Le attività materiali

3.1. La normativa contabile: lo IAS 16 e lo IAS 40, 67 – 3.2. La normativa fiscale: gli articoli 102, 90, 43 e 110 TUIR, 72 – 3.2.1. *La fiscalità degli immobili*, 75 – 3.3. La giurisprudenza, 77

81 Capitolo IV

Le operazioni di leasing finanziario

4.1. Le operazioni di leasing finanziario, 81 – 4.2. La normativa contabile: lo IAS 17 e l'IFRS 16, 82 – 4.2.1. *Le disposizioni dell'IFRS 16 (cenni)*, 84 – 4.3. La normativa fiscale: l'articolo 102 TUIR, 86 – 4.4. La giurisprudenza, 90

93 Capitolo V

Le attività immateriali e gli oneri pluriennali

5.1. Le attività immateriali e gli oneri pluriennali, 93 – 5.2. La normativa contabile: lo IAS 38, 95 – 5.3. La normativa fiscale: gli articoli 103 e 108 TUIR, 97

103 Capitolo VI

Gli strumenti finanziari

6.1. La nozione di strumenti finanziari secondo i principi contabili internazionali: lo IAS 32, 103 – 6.2. La nozione di strumenti finanziari nel TUIR, 109 – 6.3. Gli strumenti finanziari partecipativi e non partecipativi del capitale, 111 – 6.3.1. *La disciplina contabile: lo IAS 39 e l'IFRS 9, l'IFRS 2*, 111 – 6.3.1.1. Le nuove disposizioni dell'IFRS 9, 116 – 6.3.1.1.1. Le disposizioni dell'IFRS 9 in tema di classificazione

degli strumenti finanziari, 118 – 6.3.2. *La normativa fiscale: gli articoli 85, 44, 94 e 110 TUIR*, 121 – 6.3.2.1 Le conseguenze tributarie delle riclassificazioni degli strumenti finanziari per l'IFRS 9, 126 – 6.3.2.2 Gli strumenti finanziari “atipici”, le operazioni su azioni proprie ed i “pagamenti basati su azioni”, 128 – 6.4. I crediti, 131 – 6.4.1. *La disciplina contabile dei crediti: lo IAS 39 e l'IFRS 9*, 131 – 6.4.2. *La normativa fiscale: gli articoli 106 e 101 TUIR*, 135 – 6.4.2.1. Le disposizioni fiscali sulle rettifiche di valore su crediti contenute nella legge di bilancio per il 2019, 145 – 6.5. Gli strumenti finanziari derivati, 146 – 6.5.1. *La disciplina contabile degli strumenti finanziari derivati: lo IAS 39 e l'IFRS 9*, 147 – 6.5.1.1. Le disposizioni dell'IFRS 9 sui derivati, 150 – 6.5.2. *La normativa fiscale: l'articolo 112 TUIR*, 155 – 6.6. La giurisprudenza, 160

163 Capitolo VII

Le altre fattispecie IAS/IFRS

7.1. Le altre fattispecie previste dagli IAS/IFRS, 163 – 7.2. Gli accantonamenti: lo IAS 37 e l'articolo 107 TUIR, 164 – 7.3. I benefici per i dipendenti: lo IAS 19 e l'articolo 105 TUIR, 167 – 7.4. Gli interessi passivi e la portata dell'articolo 96 TUIR, 171

Parte III

Le prospettive della normativa contabile e fiscale

181 Capitolo I

I progetti dello IASB e dell'UE e le proposte per una base imponibile comune europea

1.1. I progetti dello IASB, 181 – 1.2. Le attività dell'UE sugli IAS/IFRS ed i limiti della rappresentatività europea, 182 – 1.3. La proposta di una Base Imponibile Comune Europea, 186 – 1.3.1. *La proposta di CCCTB del 2011*, 186 – 1.3.2. *La proposta “rilanciata” nel 2016: la CCTB e la CCCTB*, 188 – 1.3.3. *I testi approvati dal Parlamento europeo il 15 marzo 2018*, 190 – 1.3.4. *La CC(C)TB e gli IAS/IFRS*, 192

195 Bibliografia

203 Indice degli Autori

207 Indice della Giurisprudenza

Prefazione

Giuseppe Corasaniti*

L'opera che ho l'onore di presentare nasce dal sapiente approfondimento dei profili sistematici ed applicativi dei principi contabili internazionali nel reddito d'impresa. L'Autore, dopo aver brillantemente frequentato il Master tributario (a.a. 2016–2017) nell'Università Cattolica del Sacro Cuore di Milano, ha opportunamente rielaborato la sua tesi finale con lo scopo di evidenziare la puntuale ricostruzione normativa — primaria e secondaria — della complessa materia in commento, partendo dal decreto legislativo n. 38 del 2005, passando successivamente dalla legge finanziaria per il 2008, con i relativi decreti ministeriali di attuazione, per giungere ad esaminare i decreti più recenti del 2017 e 2018.

In realtà lo studioso, Fernando Mastidoro, vantando anche una consolidata esperienza in importanti istituti finanziari appartenenti anche a gruppi bancari esteri, è riuscito in questo lavoro ricostruttivo a cogliere le criticità (ma anche le opportunità) rivenienti dalla rilevanza dei principi contabili internazionali all'indomani della introduzione del principio di derivazione rafforzata di cui all'art. 83 Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR) in punto di qualificazione, classificazione e imputazione temporale, soffermandosi sul concetto di prevalenza della sostanza sulla forma (e sulle difficoltà applicative che tale criterio implica nella redazione del bilancio da parte dei soggetti IAS/IFRS *adopter*).

In effetti l'Autore evidenzia che il tema del disallineamento tra valori contabili e fiscali si era imposto in modo netto con l'introduzione, da parte del richiamato d.lgs. n. 38 del 2005, dei principi contabili internazionali emessi dallo *International Accounting Standard Board* (IASB) che, basati non solo su metodi di calcolo contabile differenti rispetto a quelli previsti dagli artt. 2423 ss., c.c. ma anche su ambiti di applicazione più ampi, avevano inevitabilmente generato dei problemi

* Professore Ordinario di Diritto tributario – Università degli Studi di Brescia.

di coordinamento rispetto al trattamento fiscale riservato ai soggetti che adottavano i principi contabili nazionali, problemi che avevano indotto il legislatore ad introdurre una (prima) serie di modifiche con la legge finanziaria per il 2008. Quest'ultima, nell'articolo 83 TUIR, ha introdotto, ai fini delle imposte dirette, il principio della derivazione rafforzata prevedendo che, per i soggetti IAS *adopters*, «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».

Tale rapporto di derivazione non è stato tuttavia adottato pienamente in quanto, tra i criteri contabili internazionali applicabili in ambito fiscale «in deroga alle disposizioni dei successivi articoli», non rientrano quelli concernenti la valutazione e la misurazione degli elementi di ricavo e di costo, avendo ritenuto il legislatore non opportuno sacrificare, in nome di tale rapporto di derivazione, le regole previste dal TUIR in materia di certezza del rapporto tributario o di tutela da comportamenti elusivi o abusivi. Si è ritenuto che debbano restare vevoli per i soggetti IAS non solo le disposizioni che pongono dei limiti al riconoscimento fiscale degli ammortamenti, delle valutazioni e degli accantonamenti, ma anche quelle che, per motivi di carattere prettamente fiscale, continuano a porre analoghe deroghe anche al bilancio redatto con gli IAS.

L'Autore approfondisce senza manifestare rilevanti incertezze un'area tematica complessa, adottando un adeguato approccio metodologico in cui è dimostrata la piena padronanza della frastagliata materia contabile e tributaria, sia nella prima parte del volume, dedicata ai profili sistematici, sia nella seconda parte, destinata ad accogliere le ripercussioni tributarie dell'adozione dei principi contabili internazionali per le rimanenze di magazzino, i lavori su ordinazione, le attività materiali, le operazioni di leasing finanziario, le attività immateriali e gli oneri pluriennali, gli strumenti finanziari (tenendo conto anche degli effetti introdotti dall'IFRS 9 sui derivati), e le altre fattispecie residuali.

Tutto ciò è stato reso possibile attraverso il continuo richiamo alla dottrina tributaria che maggiormente si è occupata dei temi affrontati della derivazione rafforzata, alla prassi dell'Agenzia delle Entrate all'indomani dei decreti ministeriali del 2009 e del 2011 ed alla contrastante giurisprudenza di merito citata sia nella parte prima di carattere generale sia nella parte speciale in tema di applicazione della prevalenza della sostanza sulla forma (interessante il caso citato dall'Autore

avente ad oggetto una controversia relativa al metodo di calcolo del pro-rata dell'IVA, in cui il giudice tributario ha disconosciuto il metodo utilizzato dalla società basato sul volume d'affari — parametrato all'importo dei canoni di leasing maturati dall'ente finanziario —, ritenendo il metodo dell'interesse effettivo più appropriato a rappresentare l'effettivo utilizzo dei beni e più attendibile di quello basato sul volume d'affari).

La terza parte del volume è dedicata all'esame dei progetti elaborati dallo IASB e dall'Unione Europea per una base imponibile consolidata alla luce anche dell'esigenza di contrastare in modo più organico l'erosione della base imponibile dei gruppi multinazionali che ricorrono ad operazioni di pianificazione fiscale aggressiva, in particolare modo nel settore dell'economia digitale.

In conclusione, l'analisi condotta da Fernando Mastidoro non si risolve in un apprezzabile esercizio di tecnica contabile-fiscale, ma consente al lettore di trarre utili strumenti interpretativi e applicativi dei complessi principi contabili internazionali (peraltro in continuo aggiornamento) ai fini della corretta determinazione del reddito di impresa.

Avvertenza

Nell'ideazione di questo lavoro abbiamo pensato di trattare le fattispecie contabili, regolate dai principi contabili internazionali IAS/IFRS, seguendo l'ordine della numerazione convenzionale degli standard (partendo dai principi licenziati, fino all'aprile 2001, con l'acronimo IAS: International Accounting Standards e proseguendo con quelli rilasciati come IFRS: International Financial Reporting Standards), con le proprie Interpretations di riferimento (anche qui, intendendo per SIC quelle emesse dallo Standing Interpretations Committee e successivamente gli IFRIC, emessi dall'IFRS Interpretations Committee).

Abbiamo preferito seguire questo ordine piuttosto che quello, ad esempio, della numerazione degli articoli del Testo Unico, in quanto qui gli IAS sono trattati in maniera disorganica e, soprattutto, perché i principi contabili internazionali sono stati il vero motore di tanta curiosità, e del (modesto) lavoro che ne è derivato, riposta nelle vicende del nostro diritto tributario.

Pertanto, abbiamo trattato in singoli capitoli i fenomeni più importanti disciplinati dagli IAS/IFRS (o quelli più frequenti), relegando gli altri non specificamente trattati in un solo capitolo in chiusura della Parte Seconda. Inoltre, per ogni fattispecie esaminata nella parte centrale del lavoro abbiamo cercato di sviluppare la nostra trattazione lungo tre direttrici: ripercorrendo brevemente la disciplina contabile (anche quella di prossima adozione), approfondendo la relativa normativa fiscale e commentando le posizioni, talvolta divergenti, della dottrina e della giurisprudenza.

Alcune istruzioni per la lettura: per semplicità, nel testo abbiamo avuto agio di usare il termine "IAS" per indicare sia gli IAS che gli IFRS, e così pure i "soggetti IAS *adopter*" sono le imprese che utilizzano il set dei principi IAS/IFRS; nelle abbreviazioni utilizzate, il riferimento ai paragrafi di un principio contabile è fatto con "par."; così come, per il lettore non avvezzo alle cose del diritto che (ancora più casualmente del lettore esperto) si imbattersse nella lettura del presente lavoro, con "TUIR" o "Testo Unico" intendiamo il testo unico delle

imposte sui redditi (d.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917), “c.c.” (e più raramente “cod. civ.”) sta per codice civile e CTP, CTR, Cassaz. e TAR rispettivamente per Commissione Tributaria Provinciale, Regionale, Corte di Cassazione e Tribunale Amministrativo Regionale.

Infine, desidero ringraziare (e al contempo scusarmi con ognuno di essi) i miei amati Simone, Giorgia e Donatella per aver sottratto loro tempo e distratto energie, ma senza di loro tempo ed energia non sarebbero stati gli stessi.

Fernando Mastidoro
Milano, settembre 2018

PARTE I

PROFILI SISTEMATICI DEI PRINCIPI
CONTABILI INTERNAZIONALI
NEL REDDITO D'IMPRESA

I principi contabili internazionali nell'ordinamento tributario

1.1. L'introduzione degli IAS nell'ordinamento tributario

L'ingresso dei principi contabili internazionali nell'ordinamento italiano è avvenuto su impulso del Regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento Europeo e del Consiglio del 19 luglio 2002, che come si sa è immediatamente applicabile a tutti gli Stati membri dell'Unione Europea¹, e successivamente per effetto del Decreto legislativo n. 38 del 28 febbraio 2005 che ha, tra l'altro, ampliato la platea dei redattori di rendiconti IAS (esercitando così le opzioni previste dall'art. 5 del Regolamento) e stabilito le prime necessarie regole di “armonizzazione fiscale” (in attuazione della delega data dalla legge Comunitaria 2003)².

Azzardando un parallelismo medico-scientifico potremmo dire che il Regolamento n. 1606/2002 ha *inoculato* gli IAS nell'organismo giuridico europeo, e quindi anche in quello italiano che ne ha successivamente sviluppato i *principi attivi* declinandoli nel proprio sistema civile e fiscale secondo canoni di neutralità e prudenza.

Ripercorreremo velocemente gli interventi legislativi che sono seguiti al Decreto n. 38/2005, fino all'attuale configurazione del TUIR,

¹ Infatti a mente dell'art. 288 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea (TFUE): «Il regolamento ha portata generale. Esso è obbligatorio in tutti i suoi elementi e direttamente applicabile in ciascuno degli Stati membri».

² Legge 31 ottobre 2003, n. 306, che all'art. 25 comma 1 lett. g) prevedeva tra i criteri direttivi da seguire nella delega al Governo l'«eventuale modifica della normativa fiscale in materia di reddito d'impresa al fine di armonizzarla con le innovazioni derivanti dall'applicazione dei principi contabili internazionali».

secondo una logica di organizzazione della materia e di correzioni successive delle criticità che sono emerse, di volta in volta, dall'applicazione delle norme.

1.2. Il Decreto n. 38/2005 e l'ambito di applicazione degli IAS

La sfera applicativa dell'«esercizio delle opzioni previste dall'articolo 5 del regolamento (CE) n. 1606/2002 in materia di principi contabili internazionali» è contenuta nei primi quattro articoli del Decreto n. 38/2005, laddove sono elencati (nell'articolo 2) i soggetti interessati, per obbligo o per scelta, ad applicare i principi internazionali ai propri bilanci, consolidati (art. 3) e individuali (art. 4).

In dettaglio, dalla lettura combinata degli articoli in questione è possibile raggruppare le sette tipologie di società interessate³ in quattro categorie di “soggetti IAS”:

³ Art. 2 d.lgs. n. 38/2005: «1. Il presente decreto si applica a: a) le società emittenti strumenti finanziari ammessi alla negoziazione in mercati regolamentati di qualsiasi Stato membro dell'Unione europea, diverse da quelle di cui alla lettera d); b) le società aventi strumenti finanziari diffusi tra il pubblico di cui all'articolo 116 testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria, di cui al decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58, e successive modificazioni, diverse da quelle di cui alla lettera d); c) le banche italiane di cui all'articolo 1 del decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385; le società finanziarie italiane di cui all'articolo 59, comma 1), lettera b), del decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385, che controllano banche o gruppi bancari iscritti nell'albo di cui all'articolo 64 del decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385, ad eccezione delle imprese di cui alla lettera d); le società di partecipazione finanziaria mista italiane di cui all'articolo 59 comma 1), lettera b-bis), del decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385, che controllano una o più banche o società finanziarie ovunque costituite qualora il settore di maggiore dimensione all'interno del conglomerato finanziario sia quello bancario determinato ai sensi del decreto legislativo 30 maggio 2005, n. 142; le società di intermediazione mobiliare di cui all'articolo 1, comma 1, lettera e), del decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58 (SIM); le società finanziarie italiane che controllano SIM o gruppi di SIM iscritti nell'albo di cui all'articolo 11, comma 1-bis, del decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58; le società di gestione del risparmio di cui all'articolo 1, comma 1, lettera o), del decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58; le società finanziarie iscritte nell'albo di cui all'articolo 106 del decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385; le società finanziarie che controllano società finanziarie iscritte nell'albo di cui all'articolo 106 del decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385, o gruppi finanziari iscritti nell'albo di cui all'articolo 110 del decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385; le agenzie di prestito su pegno di cui all'articolo 112 del decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385; gli istituti di moneta elettronica di cui al titolo V-bis del decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385; gli istituti di pagamento di cui al titolo V-ter del decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385; d) le società che esercitano le imprese incluse nell'ambito di applicazione dell'articolo 88,

- 1) le società emittenti strumenti finanziari «ammessi alla negoziazione in mercati regolamentati» di uno Stato Membro UE (di cui alla lettera a) dell'art. 2); le società con strumenti finanziari “diffusi tra il pubblico” ex art. 116 TUB — Testo Unico delle leggi in materia bancaria e creditizia, d.lgs. 1° settembre 1993, n. 385 — (lett. b)); banche ed altri intermediari finanziari vigilati (lett. c)): che sono obbligate a redigere sia il bilancio consolidato che il “bilancio di esercizio” (o “bilancio separato” secondo la nomenclatura degli IAS) in conformità ai principi internazionali;
- 2) le imprese di assicurazione (lett. d)): obbligate a redigere il bilancio consolidato ovvero il bilancio di esercizio IAS, se emettono strumenti finanziari quotati all'interno dell'Unione e non siano già tenute al consolidato;
- 3) le società già incluse nei rispettivi bilanci consolidati (diverse dalle c.d. “imprese minori” ex art. 2435-bis c.c.; lett. e)) e le altre società tenute al consolidato (lett. f)): le quali possono scegliere di redigere il proprio bilancio consolidato e/o di esercizio secondo gli IAS; e
- 4) tutte le altre società (purché diverse da quelle “minori”; lett. g)): che hanno la facoltà di preparare bilanci individuali IAS⁴.

commi 1 e 2, e quelle di cui all'articolo 95, commi 2 e 2-bis), del codice delle assicurazioni private; e) le società incluse, secondo i metodi di consolidamento integrale, proporzionale e del patrimonio netto, nel bilancio consolidato redatto dalle società indicate alle lettere da a) a d), diverse da quelle che possono redigere il bilancio in forma abbreviata, ai sensi dell'articolo 2435-bis del codice civile, e diverse da quelle indicate alle lettere da a) a d); f) le società diverse da quelle indicate alle lettere da a) ad e) e diverse da quelle che possono redigere il bilancio in forma abbreviata, ai sensi dell'articolo 2435-bis del codice civile, che redigono il bilancio consolidato; g) le società diverse da quelle indicate alle lettere da a) ad f) e diverse da quelle che possono redigere il bilancio in forma abbreviata, ai sensi dell'articolo 2435-bis del codice civile».

Rispetto alla versione originaria l'articolo in questione ha subito poche modifiche: nella lettera c) con l'inserimento, su impulso della direttiva sui “servizi di pagamento” (Dir. 2007/64/CE), delle Capogruppo dei gruppi di SIM e degli Istituti di Pagamento; e, successivamente, con la modifica del riferimento all'art. 107 TUB con il nuovo art. 106 nel frattempo entrato in vigore; nonché in ultimo, per opera del d.lgs. n. 139 del 18 agosto 2015, con l'inclusione delle società di partecipazione finanziaria mista (SPFM, ovvero società che detengono partecipazioni bancarie e assicurative) e le agenzie di prestito su pegno; nella lettera d), riformulata, dal 1/1/2006, col riferimento al nuovo Codice delle Assicurazioni Private.

⁴ Nella versione originaria del comma 6 dell'art. 4 del Decreto n. 38, l'esercizio della facoltà per le società di cui alla lettera g) dell'art. 2 era condizionato all'emissione di un decreto ministeriale; il d.l. n. 91 del 24/6/2014 (il Decreto “competitività”, art. 20 co. 2