

AI2

Fernando Mastidoro

La fiscalità degli IAS/IFRS

Analisi del Testo Unico delle imposte sui redditi

Seconda edizione

Prefazioni di
Giuseppe Corasaniti





Aracne editrice

www.aracneeditrice.it
info@aracneeditrice.it

Copyright © MMXX
Giacchino Onorati editore S.r.l. — unipersonale

www.giacchinoonoratieditore.it
info@giacchinoonoratieditore.it

via Vittorio Veneto, 20
00020 Canterano (RM)
(06) 45551463

ISBN 978-88-255-3100-8

*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
II edizione: febbraio 2020

- 9 *Prefazione alla prima edizione*
di Giuseppe Corasaniti
- 13 *Prefazione alla seconda edizione*
di Giuseppe Corasaniti
- 17 Avvertenza

Parte I

Profili sistematici dei principi contabili internazionali nel reddito d'impresa

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

1.1. L'introduzione degli IAS nell'ordinamento tributario, 21 – 1.2. Il Decreto n. 38/2005 e l'ambito di applicazione degli IAS, 22 – 1.3. Le prime disposizioni del Decreto n. 38/2005: la derivazione IAS ed il principio di neutralità fiscale, 24 – 1.4. La legge "Finanziaria" per il 2008 e la derivazione IAS rafforzata, 28 – 1.5. Il mito della "sostanza sulla forma" negli IAS, 33 – 1.6. Il mito della "sostanza sulla forma" nella giurisprudenza, 36 – 1.7. Gli interventi legislativi successivi: la legge "milleproghe" per il 2011 ed il "secondo Decreto IAS", 41 – 1.8. Lo strano caso dell'"endorsement" dell'"endorsement", 43 – 1.9. I Decreti Ministeriali del 2017, 2018 e del 2019, 45 – 1.10. L'articolo 83, ultimo periodo, TUIR e la tecnica del rinvio, 49 – 1.11. Principio di derivazione IAS e accertamento: (il sottile equilibrio) tra diritto sostanziale ed esigenze procedurali, 51

Parte II
Le fattispecie degli IAS/IFRS e le norme del TUIR

57 **Capitolo I**

Le rimanenze di magazzino

1.1. La normativa contabile: lo IAS 2, 57 – 1.1.1. *Le rimanenze di “criptovalute”*, 60 – 1.2. La normativa fiscale: l’articolo 92 TUIR, 63 – 1.3. La giurisprudenza, 67

69 **Capitolo II**

I lavori su ordinazione

2.1. La normativa contabile: dallo IAS 11 all’IFRS 15, 69 – 2.1.1. *Le disposizioni dell’IFRS 15*, 71 – 2.2. La normativa fiscale: gli articoli 93 e 107 TUIR ed il Decreto Ministeriale del 10 gennaio 2018, 76 – 2.3. La giurisprudenza, 78

81 **Capitolo III**

Le attività materiali

3.1. La normativa contabile: lo IAS 16 e lo IAS 40, 81 – 3.2. La normativa fiscale: gli articoli 102, 90, 43 e 110 TUIR, 86 – 3.2.1. *La fiscalità degli immobili*, 89 – 3.3. La giurisprudenza, 92

95 **Capitolo IV**

Le operazioni di leasing

4.1. Le operazioni di leasing, 95 – 4.2. La normativa contabile: dallo IAS 17 all’IFRS 16, 96 – 4.2.1. «*Perché gli aerei non sono in bilancio?*», 97 – 4.2.2. *Le disposizioni dell’IFRS 16*, 99 – 4.3. La normativa fiscale, 104 – 4.3.1. *Il Decreto Ministeriale del 5 agosto 2019*, 107 – 4.4. La giurisprudenza, 112

115 **Capitolo V**

Le attività immateriali e gli oneri pluriennali

5.1. Le attività immateriali e gli oneri pluriennali, 115 – 5.2. La normativa contabile: lo IAS 38, 117 – 5.3. La normativa fiscale: gli articoli 103 e 108 TUIR, 120 – 5.4. La giurisprudenza, 123

127 **Capitolo VI**

Gli strumenti finanziari

6.1. La nozione di strumenti finanziari secondo i principi contabili internazionali: lo IAS 32, 127 – 6.2. La nozione di strumenti finanziari nel TUIR, 132 – 6.3. Gli stru-

menti finanziari partecipativi e non partecipativi del capitale, 135 – 6.3.1. *La disciplina contabile: dallo IAS 39 all'IFRS 9*, 135 – 6.3.2. *I pagamenti basati su strumenti rappresentativi di capitale secondo l'IFRS 2*, 142 – 6.3.3. *La normativa fiscale: gli articoli 85, 44, 94 e 110 TUIR ed il Decreto Ministeriale del 10 gennaio 2018*, 145 – 6.3.3.1 Le riclassificazioni degli strumenti finanziari per l'IFRS 9 nel Decreto fiscale del 2018, 150 – 6.3.3.2 Gli strumenti finanziari “atipici”, le operazioni su azioni proprie ed i “pagamenti basati su azioni”, 151 – 6.4. I crediti, 154 – 6.4.1. *La disciplina contabile dei crediti: l'IFRS 9*, 154 – 6.4.2. *La normativa fiscale*, 159 – 6.4.2.1. Gli articoli 106 e 101 del TUIR, 159 – 6.4.2.2. L'articolo 7 del DM 10 gennaio 2018, 166 – 6.4.2.3. Le disposizioni fiscali sulle rettifiche di valore su crediti contenute nelle leggi di bilancio per il 2019 e per il 2020, 168 – 6.5. Gli strumenti finanziari derivati, 170 – 6.5.1. *La disciplina contabile degli strumenti finanziari derivati: il retentionment dello IAS 39 e le novità dell'IFRS 9*, 171 – 6.5.1.1. Le disposizioni dell'IFRS 9 sui derivati, 174 – 6.5.2. *La normativa fiscale: l'articolo 112 TUIR ed i Decreti Ministeriali del 10 gennaio 2018*, 179 – 6.6. La giurisprudenza, 185

187 Capitolo VII

Le altre fattispecie IAS/IFRS

7.1. Le altre fattispecie previste dagli IAS/IFRS, 187 – 7.2. Gli accantonamenti: lo IAS 37 e l'articolo 107 TUIR, 188 – 7.3. I benefici per i dipendenti: lo IAS 19 e l'articolo 105 TUIR, 192 – 7.4. Gli interessi passivi e la portata dell'articolo 96 TUIR, 197

Parte III

Le prospettive della normativa contabile e fiscale

207 Capitolo I

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

1.1. I progetti dello IASB, 207 – 1.2. Le attività dell'UE sugli IAS/IFRS ed i limiti della rappresentatività europea, 210 – 1.3. La proposta di una Base Imponibile Comune Europea, 214 – 1.3.1. *La proposta di CCCTB del 2011*, 214 – 1.3.2. *La proposta “rilanciata” nel 2016: la CCTB e la CCCTB*, 216 – 1.3.3. *I testi approvati dal Parlamento europeo il 15 marzo 2018*, 218 – 1.3.4. *La CC(C)TB e gli IAS/IFRS*, 220

Appendici

- 225 **Appendice I**
La fiscalità dei soggetti IAS dalla Commissione Biasco ad oggi
- 233 **Appendice normativa**
Decreto Legislativo 29 febbraio 2005, n. 38, 233 – Decreto-Legge 29 novembre 2008, n. 185, 245 – Decreto 1° aprile 2009, 253 – Decreto 8 giugno 2011, 257 – Decreto 3 agosto 2017, 265 – Decreto 10 gennaio 2018 (IFRS 9), 269 – Decreto 10 gennaio 2018 (IFRS 15), 275 – Decreto 10 gennaio 2018 (revisione DM 8 giugno 2011), 279 – Legge 30 dicembre 218, n. 145, 281 – Decreto 5 agosto 2019 (IFRS 16), 283 – Legge 27 dicembre 2019, n. 160, 287
- 289 **Bibliografia**
- 299 **Sitografia**
- 301 **Indice degli Autori**
- 305 **Indice della Giurisprudenza**

Prefazione alla prima edizione

di 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 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 Standards 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

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

applicazione più ampi, avevano inevitabilmente generato dei problemi 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 *adopter*, «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.

Prefazione alla seconda edizione

di Giuseppe Corasaniti*

La pubblicazione della seconda edizione di questo lavoro monografico, a poco più di un anno dalla prima, induce il lettore a riflettere sui recenti cambiamenti che hanno interessato la declinazione dei principi contabili internazionali nel reddito di impresa e a cercare di individuarne una linea di tendenza.

Non si tratta questa di una mera opera di aggiornamento (di *maquillage*) delle tematiche già approfondite nella prima edizione, ma di un ulteriore studio dedicato, in particolare, alle ripercussioni tributarie derivanti dall'adozione dei principi contabili internazionali e, dunque, dall'applicazione del principio di rilevanza della sostanza sulla forma con riferimento a talune nuove peculiari fattispecie.

Lo studioso, Fernando Mastidoro, riproponendo l'adeguato approccio metodologico già adottato nella precedente edizione per l'approfondimento delle criticità e delle opportunità rivenienti dalla rilevanza degli IAS/IFRS, all'indomani dell'introduzione del principio di derivazione rafforzata di cui all'art. 83 TUIR, esamina con scrupolo nuove e recenti tematiche, come, ad esempio, i profili operativi del principio contabile IFRS 15 – “Ricavi provenienti da contratti con i clienti”, con particolare riferimento ai lavori su ordinazione, ovvero le vicende fiscali dell'IFRS 16 sulle operazioni di leasing che, come noto, a partire dal 1° gennaio 2019 ha sostituito lo IAS 17, ampliandone notevolmente la portata applicativa, soprattutto per le imprese utilizzatrici.

Diverse pagine dell'opera sono dedicate, attraverso il costante richiamo alla dottrina tributaria e alla prassi dell'Agenzia delle Entrate, al tema delle giacenze delle c.d. “criptovalute” (come i discussi *bitcoin*) rilevate nel bilancio dei possessori, anche alla luce del parere rilasciato nel giugno 2019 dall'*IFRS Interpretation Committee* che raccomanda l'utilizzo del principio contabile IAS 2 – “Rimanenze” (e in subordine

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

dello IAS 38 – “Attività immateriali”), nonché all’approfondimento della più recente giurisprudenza di merito espressa sulle conseguenze tributarie degli standard internazionali relativamente a talune fattispecie (in particolare, il riferimento è a quelle pronunce — sempre più numerose — che hanno affrontato la problematica applicazione del leasing, declinato secondo i principi internazionali, ai rendiconti redatti da c.d. società minori).

Non mancano all’interno dell’opera puntuali aggiornamenti di carattere normativo, come, per citare alcuni esempi, la disamina della disciplina delle agevolazioni fiscali note come “super ammortamento” e “iper ammortamento” (fino all’introduzione del credito d’imposta ad opera della legge n. 160/2019) o l’analisi delle disposizioni fiscali sulle rettifiche di valore su crediti di enti finanziari e creditizi contenute nelle leggi di bilancio per il 2019 e per il 2020, che ripropongono il differimento della competenza fiscale ai fini Ires (ed Irap), frustrando ancora una volta le ambizioni di deducibilità piena nell’esercizio di rilevazione in bilancio di tali soggetti IAS/IFRS *adopter*.

La parte finale dell’opera è stata opportunamente integrata con l’inserimento di un’Appendice incentrata sull’analisi dei lavori della “Commissione consultiva sulla imposizione fiscale delle società” (c.d. “Commissione Biasco”), istituita il 27 giugno 2006 dal Viceministro dell’Economia e delle Finanze on. Vincenzo Visco, con l’obiettivo di “*effettuare approfondimenti sulla imposizione fiscale delle società, anche attraverso audizioni di esperti e di associazioni di categoria, individuando i problemi aperti, anche a seguito dell’applicazione dei principi contabili internazionali (IAS/IFRS) e prospettando ipotesi di modifica della vigente normativa*”, culminati con la pubblicazione di una Relazione finale (il c.d. “Libro Bianco”) del 2007, oggetto, quest’ultimo, di una rilettura da parte dell’Autore anche alla luce delle considerazioni contenute nel saggio del prof. Salvatore Biasco “*Regole, Stato, uguaglianza*”, pubblicato nel 2016.

Infine, chiude l’opera un’utile Appendice normativa che, riportando le disposizioni tributarie più rilevanti per il contribuente IAS/IFRS *adopter*, consente al lettore la fruizione di una maggiore comprensione del testo ed un ulteriore approfondimento delle tematiche trattate nelle parti precedenti, anche grazie ai puntuali rimandi ai singoli paragrafi della monografia.

Per concludere, la seconda edizione de «La fiscalità degli IAS/IFRS. Analisi del Testo Unico delle imposte sui redditi» di Fernando Mastidoro rappresenta un ulteriore e necessario *step* per il lettore che intenda continuare nello studio della complessa materia dei principi contabili internazionali ai fini della corretta determinazione del reddito di impresa, una materia, quest'ultima, assai mutevole e in evoluzione costante.

Avvertenza

Questo lavoro è stato ideato nella speranza che dalla risacca della sua lettura possano ritenersi alcune informazioni, raccolte da chi ha più passato che futuro a beneficio di chi ha più futuro che passato.

Pertanto, 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 dallo IASC e proseguendo con quelli rilasciati dallo IASB 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 d.P.R. n. 917/86, in quanto qui gli IAS sono trattati in maniera disorganica quando non del tutto trascurati (le vicende tributarie relative essendo sovente disciplinate fuori dalle pagine del Testo Unico) 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 propriamente detti, 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, la mia gratitudine (unitamente alle mie recidive scuse con ognuno di essi) va ai miei amati Simone, Giorgia e Donatella per aver sottratto loro tempo, distratto energie e abusato della loro pazienza, ma senza di loro tempo ed energia non sarebbero stati gli stessi.

Fernando Mastidoro
Milano, gennaio 2020

PARTE I

PROFILI SISTEMATICI DEI PRINCIPI
CONTABILI INTERNAZIONALI
NEL REDDITO D'IMPRESA

