



# FISCALITÀ IAS – IRAP

*Seminario 11 novembre 2009 – Milano*

*Dr. Silvano Zilioli*

La Legge n. 244/2007 (Finanziaria 2008) ha modificato la determinazione della base imponibile IRAP



legata alle risultanze di bilancio (principio di derivazione)

sganciata dalle norme del TUIR

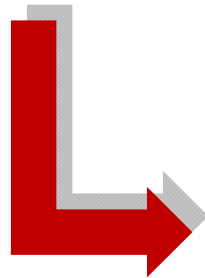


vale sia per i soggetti che applicano i principi contabili nazionali sia per i soggetti IAS adopter



## PRINCIPIO DI DERIVAZIONE E SGANCIAMENTO DALL'IRES

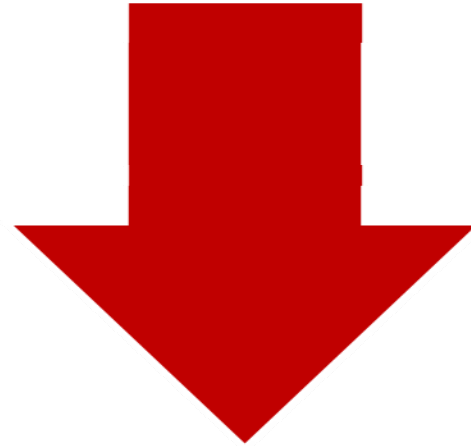
Gli artt. 5, 6 e 7 del D.Lgs. n. 446/97, stabiliscono che per la determinazione della base imponibile IRAP di società di capitali ed enti commerciali, banche ed altri enti finanziari ed assicurazioni, si faccia riferimento alle voci rilevanti ai fini IRAP, così come risultanti dal C.E.



Applicazione del principio di derivazione

La Finanziaria 2008 ha previsto l'abrogazione dell'art. 11-bis del D.lgs. 446/97, che prevedeva per la determinazione della base imponibile IRAP l'applicazione delle variazioni in aumento e in diminuzione stabilite ai fini IRES

# SEMPLIFICAZIONE AMMINISTRATIVA VS ESIGENZE ERARIALI



Semplificazione amministrativa  
(principio di derivazione)



Esigenze erariali  
e rispetto del  
principio della  
capacità  
contributiva



## INTERVENTI SUL DECRETO IRAP PER I SOGGETTI IAS

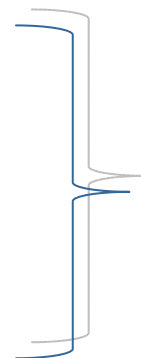
L'art. 5, comma 5 del D.Lgs. 446/97 prevede che :

“indipendentemente dalla effettiva collocazione nel conto economico, i componenti positivi e negativi del valore della produzione sono accertati secondo i criteri di corretta qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili adottati dall'impresa”.

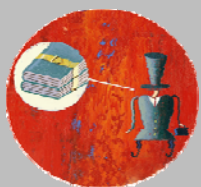
Qualificazione

Imputazione temporale

Classificazione



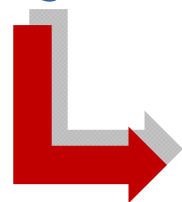
secondo i principi IAS



# IMPATTO DELLA DIFFERENTE QUALIFICAZIONE, IMPUTAZIONE E CLASSIFICAZIONE IAS SULLA BASE IMPONIBILE IRAP

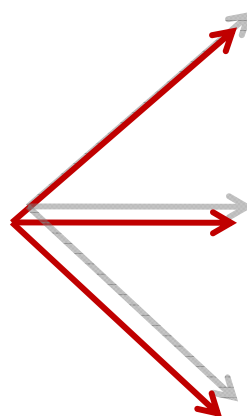
## ESEMPI

- Leasing finanziario per il locatario



IAS 17

metodo  
contabilizzazione  
finanziario



Bene locato tra le attività  
ammortizzato a C.E.

Debito vs locatore tra le passività

Canone leasing = quota interessi  
(C.E.) + quota capitale (S.P.)



## IMPATTO DELLA DIFFERENTE QUALIFICAZIONE, IMPUTAZIONE E CLASSIFICAZIONE IAS SULLA BASE IMPONIBILE IRAP

I soggetti IAS adopter, a differenza di quelli che applicano gli OIC, rilevano gli oneri finanziari, oltre agli ammortamenti, direttamente a C.E. La componente finanziaria, indeducibile ai fini IRAP, sarà pertanto quella contabilizzata secondo lo IAS 17, ma solo se inferiore a quella desumibile dal contratto di leasing.



quota interessi C.E.  $\geq$  interessi  
contratto



Nessuna variazione in aumento

quota interessi C.E.  $<$  interessi  
contratto

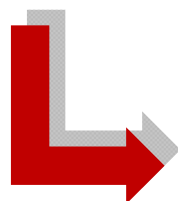


Variazione in aumento per la  
differenza

# IMPATTO DELLA DIFFERENTE QUALIFICAZIONE, IMPUTAZIONE E CLASSIFICAZIONE IAS SULLA BASE IMPONIBILE IRAP

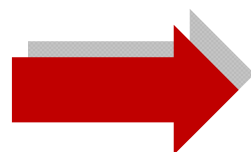
## ESEMPI

- Vendita con incasso differito



IAS 18

I ricavi devono essere valutati al fair value del corrispettivo ricevuto o spettante



Il fair value del ricavo è determinato scontando tutte le future entrate utilizzando un tasso di interesse figurativo, che è quello più distintamente identificabile secondo lo IAS 18, paragrafo 11.



## IMPATTO DELLA DIFFERENTE QUALIFICAZIONE, IMPUTAZIONE E CLASSIFICAZIONE IAS SULLA BASE IMPONIBILE IRAP



La corretta imputazione, qualificazione, quantificazione e classificazione secondo lo IAS 18 incide direttamente sulla determinazione della base imponibile IRAP, essendo il ricavo imponibile al netto della componente finanziaria attiva, che è invece irrilevante ai fini dell'imposta.

## IL PROBLEMA DELLA RICLASSIFICAZIONE DEL C.E. PER LE SOCIETÀ INDUSTRIALI IAS ADOPTER

I principi IAS possono prevedere una modalità di imputazione temporale e di qualificazione dei componenti positivi e negativi di C.E. diversi rispetto ai corrispondenti principi nazionali



Differenze di natura temporale legate alle modalità di imputazione nel tempo di costi e ricavi

Divergenze di tipo quantitativo connesse alla qualificazione dei componenti reddituali

Potrebbero sorgere divergenze di imposizione tra soggetti IAS adopter e soggetti non IAS

## IL PROBLEMA DELLA RICLASSIFICAZIONE DEL C.E. PER LE SOCIETÀ INDUSTRIALI IAS ADOPTER

Il comma 2 dell'art.5 del D.Lgs. 446/97 stabilisce che:

*“per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali, la base imponibile è determinata assumendo le voci del valore e dei costi della produzione corrispondenti a quelle indicate nel comma 1”.*

Per la determinazione della base imponibile IRAP, anche i soggetti IAS devono applicare lo schema di C.E. ex art.2425 c.c., previsto anche per i soggetti che adottano i principi contabili nazionali



## IL PROBLEMA DELLA RICLASSIFICAZIONE DEL C.E. PER LE SOCIETÀ INDUSTRIALI IAS ADOPTER



Il rinvio al bilancio civilistico è necessario perché i soggetti IAS non sono tenuti ad adottare una rigida struttura di conto economico.



Lo IAS 1 disciplina il contenuto del C.E. e prevede solo un contenuto minimo permettendo di scegliere tra due differenti classificazioni



per natura

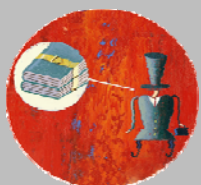
per destinazione



## LA CLASSIFICAZIONE NEI BILANCI IAS

Classificazione per natura: i costi sono aggregati secondo natura (ad esempio ammortamenti, acquisti materiali, costi trasporto, benefici per dipendenti e costi di pubblicità)

CLASSIFICAZIONE per NATURA		
Ricavi		X
Altri proventi		X
Variazioni delle rimanenze di prodotti finiti e prodotti in corso di lavorazione	X	X
Materie prime e materiali di consumo utilizzati	X	
Costi connessi e benefici per i dipendenti	X	
Ammortamenti	X	
Altri costi	X	
Costi totali		(X)
Utile		



## LA CLASSIFICAZIONE NEI BILANCI IAS

Classificazione per destinazione: classifica i costi secondo la loro destinazione come parte del costo del venduto o, per esempio, come costi di distribuzione o amministrativi.

CLASSIFICAZIONE per DESTINAZIONE	
Ricavi	X
Costo del venduto	(X)
<b>Utile lordo</b>	<b>X</b>
Altri proventi	X
Costi di distribuzione	(X)
Costi amministrativi	(X)
Altri costi	(X)
<b>Utile</b>	<b>X</b>

## IL CONTO ECONOMICO EX ART. 2425 RILEVANTE AI FINI IRAP PER LE SOCIETA' INDUSTRIALI

Lo schema di C.E. italiano, ex art. 2425 c.c, è strutturato in forma scalare con classificazione delle voci per natura. Le voci rilevanti ai fini IRAP sono le seguenti:

### A. Valore della produzione:

- 1) Ricavi delle vendite e delle prestazioni,
- 2) Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti,
- 3) Variazioni dei lavori in corso su ordinazione,
- 4) Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni,
- 5) Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in c/esercizio

### B. Costi della produzione

- 6) Per materie prime , sussidiarie, di consumo e di merci;
- 7) Per servizi;
- 8) Per godimento beni di terzi;
- 10) Ammortamenti e svalutazioni:
  - a) Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali;
  - b) Ammortamento delle immobilizzazioni materiali;
- 11) Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci;
- 14) Oneri diversi di gestione.



## IL PROBLEMA DELLA RICLASSIFICAZIONE DEL C.E. PER LE SOCIETÀ INDUSTRIALI IAS ADOPTER

Problematica già presente nel vecchio assetto normativo: art. 12 D.Lgs. n. 38/2005

*“i soggetti che adottano i principi contabili internazionali ..., determinano il valore della produzione netta ai fini dell'applicazione delle disposizioni in materia di IRAP ..., assumendo i componenti positivi e negativi sulla base degli schemi di bilancio adottati in assenza dei predetti principi contabili internazionali”.*



Occorreva, dunque, redigere un secondo conto economico in base alle voci dell'art. 2425 del c.c. seppure continuando ad utilizzare i valori IAS, in pratica l'operazione riguardava la classificazione e non la quantificazione dei valori contabili purché compatibili con le disposizioni del TUIR (cfr. anche Assonime, Circ. 56/2007)



## IL PROBLEMA DELLA RICLASSIFICAZIONE DEL C.E. PER LE SOCIETÀ INDUSTRIALI IAS ADOPTER



La vecchia norma stabiliva di assumere “i componenti negativi e positivi sulla base degli schemi di bilancio del c.c.”



L'art. 12 richiedeva che i singoli componenti IAS dovessero essere aggregati secondo le modalità del conto economico civilistico, determinando la formazione ex novo delle voci di bilancio necessarie per la determinazione della base imponibile IRAP



Nella nuova formula normativa chiede di assumere “le voci del valore e dei costi della produzione corrispondenti” a quelle civilistiche



La norma sembra richiedere all'impresa di prendere in considerazione le voci del C.E. IAS che corrispondono a quelle civilistiche incluse nella base imponibile IRAP senza particolari adattamenti.

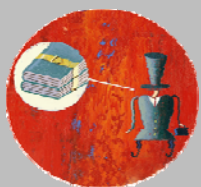
## IL PROBLEMA DELLA RICLASSIFICAZIONE DEL C.E. PER LE SOCIETÀ INDUSTRIALI IAS ADOPTER

In virtù della nuova formulazione legislativa sembrerebbe sufficiente assumere le voci del bilancio IAS che corrispondono a quelle civilistiche, senza stravolgere il contenuto delle stesse voci per adattarle a quelle civilistiche.

A supporto di tale interpretazione interviene il co. 5, dell'art.5 del D.Lgs. N. 446/97 quando prevede la valenza fiscale IRAP della qualificazione, imputazione temporale e classificazione prevista dai principi contabili adottati dall'impresa



Ciò implicherebbe che i componenti positivi e negativi debbano mantenere la classificazione IAS e ci si debba limitare a selezionare le voci del C.E IAS che corrispondono con quelle civilistiche



## IL PROBLEMA DELLA RICLASSIFICAZIONE DEL C.E. PER LE SOCIETÀ INDUSTRIALI IAS ADOPTER



Secondo recente dottrina, però, nel caso in cui non sia possibile trovare una corrispondenza tra le voci civilistiche e quelle IAS, si dovrebbe procedere ad un adattamento delle voci IAS:



- Se nelle voci del C.E. IAS “corrispondenti” sono incluse anche componenti non rilevanti ai fini IRAP (es. proventi ed oneri straordinari), le stesse andrebbero estrapolate ed escluse;



- All’opposto, se vi sono valori rilevanti ai fini IRAP non compresi nelle voci del C.E. IAS “corrispondenti” ma in altre voci, tali valori andrebbero riclassificati nelle suddette voci IAS rilevanti ai fini IRAP.

# IL PROBLEMA DELLA RICLASSIFICAZIONE DEL C.E. PER LE SOCIETÀ INDUSTRIALI IAS ADOPTER

## Principio di correlazione

L'art.5, co.4, del D.Lgs. 446/97 dispone che :

*“i componenti positivi e negativi classificabili in voci del conto economico diverse da quelle indicate al comma 1 concorrono alla formazione della base imponibile se correlati a componenti rilevanti della base imponibile di periodi d'imposta precedenti o successivi.”*



Interpretazione estensiva da parte dell'Amministrazione finanziaria Circ. n. 27/2009:

il principio ha portata non solo intertemporale tra esercizi diversi ma è valido anche per il medesimo esercizio.



## I PRIMI CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE SULLA FISCALITÀ IAS DELL'IRAP



L'Agenzia delle entrate con la circolare n. 27/2009 ha fornito i primi chiarimenti in merito alla determinazione della base imponibile IRAP dei soggetti IAS con riferimento ad alcune specifiche fattispecie.

# I PRIMI CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE SULLA FISCALITÀ IAS DELL'IRAP



- Imputazione diretta a Patrimonio Netto

non rilevanza per tutti i soggetti IAS delle componenti reddituali imputate direttamente a Patrimonio Netto per specifiche previsioni degli IAS/IFRS (abrogazione dell'art.11-bis, D.Lgs. 446/1997).

Esempio:

Nel caso di correzione di errori contabili (ad esempio per errata imputazione temporale), lo IAS 8 prevede l'imputazione diretta a P.N. delle contropartite delle rettifiche delle voci patrimoniali interessate. Tali componenti reddituali iscritte a P.N. sono irrilevanti ai fini IRAP nell'esercizio della loro emersione a bilancio, ma restano imponibili con riferimento all'esercizio di competenza e quindi il loro mancato concorso alla formazione della base imponibile resta sanzionabile con riferimento al periodo d'imposta in cui l'operazione doveva essere correttamente contabilizzata.



# I PRIMI CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE SULLA FISCALITÀ IAS DELL'IRAP



- Plusvalenze / minusvalenze da valutazione

Non concorrono a formare la base imponibile di tutti i soggetti IAS le plus/minusvalenze derivanti da fenomeni valutativi (in quanto le rettifiche di valore di natura valutativa sono escluse dalle voci di C.E. rilevanti ai fini IRAP)



## I PRIMI CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE SULLA FISCALITÀ IAS DELL'IRAP (BANCHE ED ALTRI ENTI FINANZIARI)



- Componenti del valore della produzione che hanno assunto rilevanza in periodi d'imposta precedenti l'entrata in vigore della riforma IRAP ed imputate a conto economico in esercizi successivi

Al fine di evitare duplicazioni o salti di imposta, le componenti reddituali che hanno già assunto rilevanza nei periodi di imposta ante 2008 devono essere escluse dalla formazione della base imponibile IRAP al momento della loro imputazione a conto economico nei successivi esercizi (es. prestazioni di servizi che danno luogo in bilancio alla rilevazione della sola quota di competenza dell'esercizio mentre, ai sensi dell'art. 109 del TUIR, rilevano integralmente nel periodo di ultimazione della prestazione, in tal senso RM n.217/E/2007).



## I PRIMI CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE SULLA FISCALITÀ IAS DELL'IRAP (BANCHE ED ALTRI ENTI FINANZIARI)

- Rilevanza di componenti valutative contabilizzate in voci non rilevanti ai fini IRAP ma connesse ad attività e passività che al realizzo determinano componenti positivi o negativi rilevanti

Nel caso di crediti (L&R, AFS e HTM) e titoli (AFS e HTM) immobilizzati, le componenti valutative che non rilevano ai fini IRAP al momento della loro imputazione a conto economico, concorrono a determinare la base imponibile al momento del loro realizzo. Il valore fiscale dei titoli e dei crediti non è quindi influenzato dalle eventuali svalutazioni o rivalutazioni civilistiche operate.

NB: le componenti valutative che possono assumere rilevanza al momento del realizzo sono esclusivamente quelle imputate a C.E. in vigore del nuovo regime (nel precedente regime, tali plus/minusvalenze erano escluse dalla base imponibile IRAP anche in sede di cessione dei titoli o dei crediti suddetti).



## I PRIMI CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE SULLA FISCALITÀ IAS DELL'IRAP (BANCHE ED ALTRI ENTI FINANZIARI)

Esempio:

- Iscrizione in bilancio (dal 2008) di un credito per 500
- Successiva svalutazione a C.E. dello stesso per 200 (valore civilistico = 300, valore fiscale immutato = 500)
- Cessione del credito a 200
- Minusvalenza civilistica = 100; minusvalenza fiscale = 300
- Variazione in diminuzione per 200 (svalutazione precedentemente effettuata a C.E. che ora assume rilevanza fiscale)



## I PRIMI CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE SULLA FISCALITÀ IAS DELL'IRAP (BANCHE ED ALTRI ENTI FINANZIARI)



- Rilevanza dei dividendi per banche ed altri enti finanziari

L'assoggettamento ad IRAP dei dividendi in misura ridotta (50%) interessa tassativamente quegli importi a titolo di dividendo iscritti alla voce 70 del C.E. inclusa nel margine di intermediazione, con esclusione di tutti gli altri "proventi simili" come quelli derivanti da quote di partecipazione in OICR.

Non assumono rilevanza quei dividendi che, secondo la corretta contabilizzazione IAS/IFRS, sono contabilizzati in voci del conto economico irrilevanti ai fini IRAP (es. dividendi derivanti da azioni valutate con metodo del P.N. imputati direttamente a riduzione del costo della partecipazione).





## *RIALLINEAMENTI IAS*

Disallineamenti determinati dall'applicazione del principio di neutralità



Gestione della transizione all'adozione del principio di derivazione rafforzata



RIASSORBIMENTI NATURALI

Regimi opzionali dei riallineamenti con imposizione sostitutiva D.L. 185/2008 , art. 15, commi 2-9, 12 bis





Modalità di riallineamento ai fini IRES, IRAP e di eventuali addizionali



Non più praticabili (spirate con UNICO 2009) per i soggetti passati agli IAS fino al 2009



Possibile un'eventuale dichiarazione integrativa?  
Circolare Assonime n.39/2009



Ancora praticabili (riallineamenti a regime – art. 15, c. 8, DL 185/08 e DM 30/07/09)

Il decreto prevede due differenti regimi di riallineamento:




**A.** Il primo riguarda le differenze tra valori civilistici e valori fiscali, che non sarebbero emersi con l'applicazione *ab origine* del nuovo principio di derivazione dagli IAS (art. 15, comma 3, lett. a).



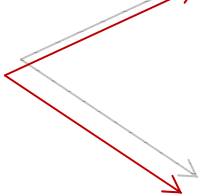

**B.** Un secondo e diverso regime di riallineamento riguarda la tipologia delle divergenze tra valori civili e valori fiscali riconducibili alle disposizioni dell'art. 13, commi 2, 5 e 6 del D.Lgs. n. 38 del 2005 (valutazione dei beni fungibili ed eliminazione di ammortamenti, di rettifiche di valore e di fondi di accantonamento); disposizioni che, in sede di prima applicazione dei principi contabili internazionali (*First Time Adoption*), hanno consentito di iscrivere maggiori valori dell'attivo, a fronte di costi fiscalmente già dedotti, in regime di neutralità oppure di mantenere criteri fiscali di valutazione non più ammessi ai fini civilistici (art. 15 comma 3, lett. b).



Per quanto attiene le divergenze dell'art. 15, co.3, lett. a), abbiamo 2 tipi di riallineamento:



Per saldo globale

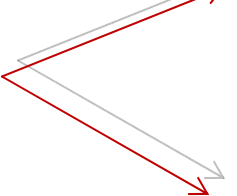



Se saldo netto è positivo, il relativo importo tassato con aliquote ordinarie ed eventuali maggiorazioni, rispettivamente ai fini IRES e IRAP

Se saldo netto è negativo, questo importo è deducibile in quote costanti in 5 anni d'imposta a cominciare dal secondo anno successivo a quello in corso al 2007



Per singola fattispecie



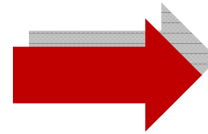
I saldi netti positivi sono tassabili ad aliquota d'imposta del 16%

I saldi netti negativi non sono deducibili

Per le divergenze di cui all'art. 15, co. 3, lett. b):



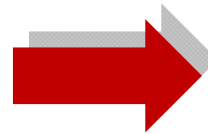
Se si riallineano  
quelle da FTA



Ossia quelle sorte in sede di transizione agli IAS. L'imposta sostitutiva è determinata in base a quanto disposto dall'art. 48, art. 1 della L. 244/07 con diverse aliquote progressive (12%, 14%, 16%).



Se si riallineano i  
valori dei beni  
fungibili

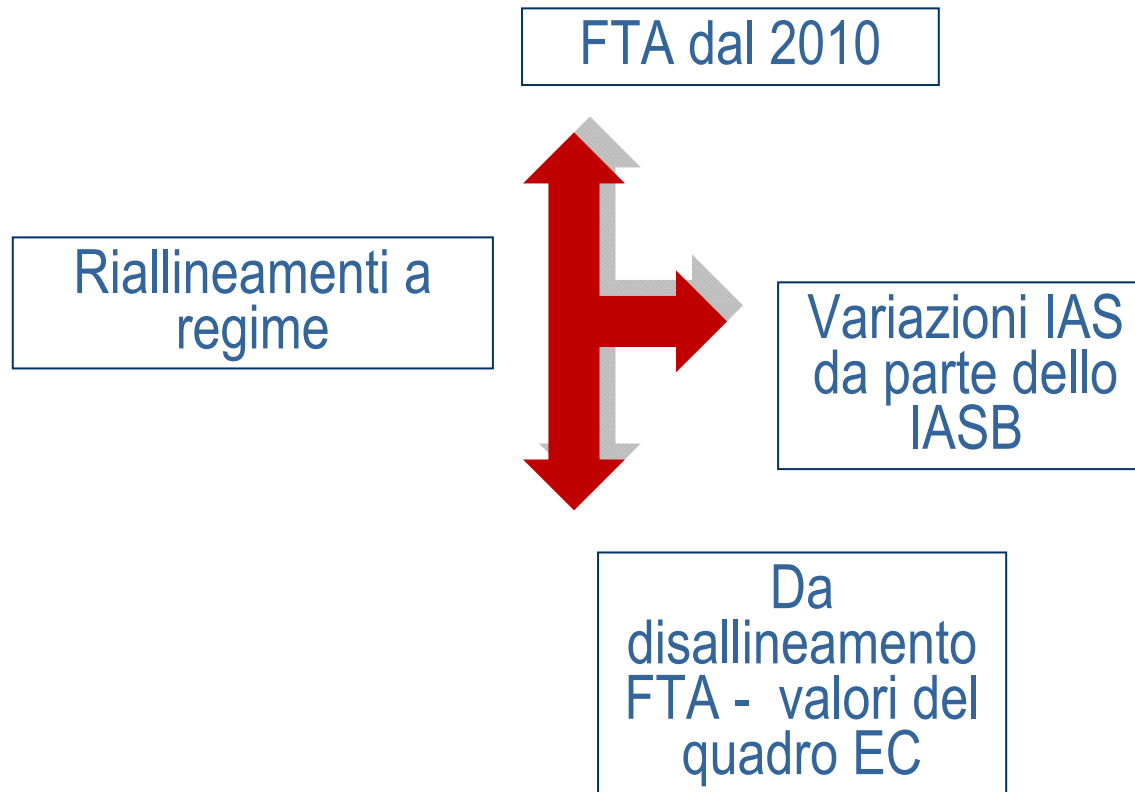


Si applica l'imposta sostitutiva del 16% di cui all'art. 84 del D.L. 112/2008 da applicare solo alle differenze positive; le differenze negative non sono riallineabili.



## RIALLINEAMENTI IAS A REGIME

Il DM 30/7/2009 ha dato attuazione all'art.15, co. 8, prevedendo la possibilità di determinati tipi di riallineamenti a regime, oltre a quanto già previsto dal comma 12-bis per le differenze da quadro EC:



- Riallineamenti da FTA dal 2010 (D.M. 30.07.09 art. 1 c. 2)



Ai fini IRES, IRAP e di eventuali addizionali, compatibilmente con quanto previsto dall'art.15 c. 2, 3, 4, 5, 6, 7, 7-bis e 9 del D.L.185/2008, si possono riallineare le divergenze che esistono all'inizio del periodo d'imposta e con valenza da tale anno.



L'opzione va esercitata nella dichiarazione dell'esercizio precedente alla FTA (quindi stesso anno) e il pagamento dell'imposta sostitutiva dovuta, va versato a saldo delle imposte relative all'esercizio precedente a quello di FTA.



- Riallineamento per future variazioni degli IAS (D.M. 30.07.09 art. 1 c. 4):

Qualora le variazioni decorrano dall'inizio dell'esercizio nel corso del quale è intervenuta l'omologazione il riallineamento può riguardare le divergenze esistenti all'inizio del periodo d'imposta successivo a quello da cui decorrono le variazioni, con effetto a partire da tale inizio.

L'opzione è da esercitare in dichiarazione dei redditi di prima applicazione delle variazioni e l'imposta sostitutiva è versata in un'unica soluzione entro il termine di versamento a saldo delle relative imposte.



- Riallineamento delle divergenze da FTA indicati nel quadro EC:

è consentito sine die fino al loro completo riassorbimento, in base a quanto espressamente indicato dall'art. 15, comma 12 bis del D.L. 185/2008



In base a tale norma si considera validamente esercitabile l'opzione dell'art.1, co. 48 della Finanziaria 2008, e dunque si può effettuare il riallineamento senza limiti di tempo.





## MStudio Associato

Corso di Porta Vigentina, 35 – Milano

Via del Corso, 267 - Roma

[www.mazars.it](http://www.mazars.it)

[silvano.zilioli@mazars.it](mailto:silvano.zilioli@mazars.it)