Dal bilancio al reddito d’impresa, dai Commercialisti una studio sulla determinazione dell’ammontare deducibile di proventi e oneri finanziari

“Proventi e oneri finanziari per bilancio 2023 e successivi. Procedura per la determinazione dell’ammontare deducibile” è il titolo del documento pubblicato oggi dal Consiglio nazionale e Fondazione nazionale Ricerca.

Il lavoro – che rientra nell’ambito dell’attività dell’area “Fiscalità”, alla quale è delegato il Consigliere nazionale e tesoriere Salvatore Regalbuto, e della Commissione di studio “Imposte dirette”, presieduta da Stefano Poeta – è stato realizzato da Manuela Piccaluga, Veronica Pignatta e Franco Vernassa.

Determinazione della base imponibile IRES e IRAP. In Gazzetta i tre nuovi decreti

di coordinamento con i principi contabili internazionali

Sono stati pubblicati nella Gazzetta Ufficiale n. 19 del 24 gennaio 2018, i tre nuovi decreti diretti a coordinare i principi contabili internazionali IFRS 9 “Strumenti finanziari” e IFRS 15 “Ricavi provenienti da contratti con i clienti” con le regole di determinazione della base imponibile IRES e IRAP, nonché a dettare ulteriori disposizioni di revisione del D.M. 8 giugno 2011 (cd. secondo decreto IAS) al fine di disciplinare, anche con riferimento ai soggetti che redigono il bilancio in base al codice civile diversi dalle micro-imprese, lo scorporo degli strumenti finanziari derivati incorporati.

Determinazione della base imponibile IRES e IRAP. Approvati tre nuovi decreti di coordinamento con i principi contabili internazionali



Sono stati firmati dal Ministro dell'Economia e delle Finanze tre nuovi decreti diretti a coordinare i principi contabili internazionali IFRS 9 "*Strumenti finanziari*" e IFRS 15 "*Ricavi provenienti da contratti con i clienti*" con le regole di determinazione della base imponibile IRES e IRAP, nonché a dettare ulteriori disposizioni di revisione del D.M. 8 giugno 2011 (cd. *secondo* decreto IAS) al fine di disciplinare, anche con riferimento ai soggetti che redigono il bilancio in base al codice civile *diversi dalle micro-imprese*, **lo scorporo degli strumenti finanziari derivati incorporati**.

I decreti sono in corso di pubblicazione nella *Gazzetta Ufficiale* della Repubblica Italiana.

Per saperne di più:

Il Decreto IFRS 9 "*Strumenti finanziari*"

Link al testo del Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 10 gennaio 2018, recante: «*Disposizioni di coordinamento tra il principio contabile internazionale adottato con il Regolamento 22 novembre 2016, n. 2016/2067 che modifica il Regolamento (CE) n. 1126/2008 che adotta taluni principi contabili internazionali conformemente al Regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio per quanto riguarda l'International Financial Reporting Standard 9, e le regole di determinazione della base imponibile dell'IRES e dell'IRAP, ai sensi dell'articolo 4, comma 7-quater, del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38*».

Il decreto è finalizzato a fornire, ai soggetti IAS/IFRS

adopter, disposizioni di coordinamento per l'applicazione delle norme del TUIR che regolano la determinazione del reddito imponibile, alla luce della rilevanza dei criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione adottati in bilancio, in conformità al principio di derivazione rafforzata di cui all'articolo 83 del TUIR, nonché per l'applicazione delle corrispondenti disposizioni in tema di determinazione del valore della produzione netta ai fini IRAP.

Si ricorda che l'IFRS 9 è, in via ordinaria, applicabile "*a partire dai bilanci degli esercizi che hanno inizio dal 1 gennaio 2018 o da data successiva*". Il decreto, IFRS 9 "*Strumenti finanziari*" però, trova applicazione anche nel caso di adozione anticipata, anche parziale, delle disposizioni del nuovo principio.

Il Decreto IFRS 15 *"Ricavi provenienti da contratti con i clienti"*

Link al testo del Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 10 gennaio 2018, recante: *«Disposizioni di coordinamento tra il principio contabile internazionale adottato con il Regolamento (UE) n. 2016/1905 della Commissione del 22 settembre 2016 che modifica il Regolamento (CE) n. 1126/2008 che adotta taluni principi contabili internazionali conformemente al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio per quanto riguarda l'lnternational Financial Reporting Standard 15, e le regole di determinazione della base imponibile del/'IRES e dell'IRAP, ai sensi dell'articolo 4, comma 7-quater, del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38».*

Il decreto emanato in attuazione dell'articolo 4, comma 4-*quater*, del decreto legislativo 28 aprile 2005, n. 38, reca disposizioni di coordinamento fiscale delle basi imponibili IRES e IRAP con riferimento al principio contabile internazionale "*lnternational Financial Reporting Standard*

(IFRS) 15 Ricavi provenienti da contratti con i clienti", adottato con Regolamento (UE) 2016/1905.

Il decreto è finalizzato a fornire, ai soggetti IAS/IFRS *adopter,* disposizioni di coordinamento per l'applicazione delle norme del TUIR che regolano la determinazione del reddito imponibile, alla luce della rilevanza dei criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione adottati in bilancio, in conformità al principio di derivazione rafforzata di cui all'articolo 83 del TUIR, nonché per l'applicazione delle corrispondenti disposizioni in tema di determinazione del valore della produzione netta ai fini IRAP.

Si ricorda che l'IFRS 15 è, in via ordinaria, applicabile, a norma dell'articolo 2 del citato Regolamento *"a partire dalla data di inizio del loro primo esercizio finanziario che cominci il* 1° *gennaio 2018".* È, inoltre, consentita l'applicazione anticipata, anche parziale, delle disposizioni del nuovo principio.

Il Decreto di revisione del D.M. 8 giugno 2011

Link al testo del Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 10 gennaio 2018, recante: *«Disposizioni di revisione del Decreto del Ministro dell''economia e delle finanze 8 giugno 2011 emanate ai sensi dell'articolo 13-bis, comma 11, del decreto-legge 30 dicembre 2016, n. 244, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 2017, n. 19».*

Il decreto emanato in attuazione dell'articolo *13-bis,* comma 11, del decreto legge 30 dicembre 2016, n. 244, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 2017, n. 19, reca disposizioni di revisione del D.M. 8 giugno 2011 (*cd. secondo decreto IAS*) e segue il D.M. 3 agosto 2017 che, sulla base dello stesso presupposto normativo, ha dettato disposizioni di revisione e di coordinamento della normativa prevista dal D.M. 1 aprile 2009, n. 48 e dallo stesso D.M. 8 giugno 2011 per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi

contabili internazionali IAS/IFRS (soggetti *IAS/IFRS Adopter),* ai fini della loro applicazione anche ai soggetti che redigono il bilancio in base al codice civile (soggetti ITA GAAP) **diversi dalle micro-imprese**. Il decreto interviene, successivamente, in quanto diretto a regolare fattispecie **(lo scorporo degli strumenti finanziari derivati)** che hanno richiesto ulteriori e più approfondite riflessioni rispetto a quelle che hanno presieduto l'emanazione del D.M. 3 agosto 2017 che, invece, ha risposto alla necessità di dettare regole immediate dirette alla generalità dei soggetti ITA GAAP al fine di consentire loro, seppure a ridosso delle scadenze fiscali, la determinazione del reddito d'impresa alla luce delle nuove disposizioni recate dall'articolo 13-bis del D.L. n. 244 del 2016. In particolare, il decreto interviene a chiarire, con valenza tanto per i soggetti *IAS/IFRS adopter,* quanto per i soggetti ITA GAAP, **diversi dalle microimprese**, un tema lungamente dibattuto in dottrina e, cioè, se la separazione contabile degli strumenti finanziari derivati incorporati abbia rilevanza generale anche ai fini IRES, in virtù del principio di derivazione rafforzata di cui all'articolo 83 del Tuir, ovvero, se quelli incorporati in altri titoli o strumenti finanziari di cui all'articolo 44 del testo unico delle imposte sui redditi (Tuir) continuino ad essere gestiti in doppio binario trovando applicazione l'articolo 5 del D.M. 8 giugno 2011. Nell'articolo 1, previsto che il riconoscimento fiscale dell'eventuale scorporo contabile, operato in bilancio in base alla corretta applicazione dei principi contabili adottati dall'impresa, degli strumenti finanziari similari alle obbligazioni. La disposizione, prevede, inoltre, che tale **riconoscimento fiscale** sia concesso a condizione che nessuno degli strumenti finanziari derivante dallo scorporo integri uno strumento similare alle azioni. Laddove uno degli strumenti finanziari presenti i requisiti per essere considerato uno strumento similare alle azioni, lo scorporo contabile effettuato non assumerà rilievo fiscale, con la conseguenza che, ai fini fiscali, sarà necessario considerare lo strumento nella sua

interezza giuridica.