

Rilevanza tributaria delle differenze dopo la semplificazione della riforma

DS6901

DS6901

# Bilanci e fisco divergenti

## Eccetto operazioni passate e poste valutative

DI FRANCESCO LEONE

**R**ilevanza fiscale per le divergenze tra valori contabili e fiscali derivanti dal cambiamento dell'assetto fiscale. Eccetto che per le operazioni pregresse e per le poste meramente valutative. Questi i principi generali che sorreggono la semplificazione prevista dalla riforma fiscale che ha introdotto una disciplina unitaria sulle conseguenze fiscali delle operazioni, ad esempio, di FTA, variazioni di principio contabile e LTA.

**Fattispecie disciplinate.** L'ambito di applicazione della nuova disciplina è stabilito dall'art. 10 del d.lgs. n. 192/2024 (cd. decreto Irpeff/Ires). Il comma 1 identifica analiticamente le fattispecie che possono dare origine alle divergenze contabili/fiscali oggetto della specifica disciplina: (i) prima applicazione degli IFRS (c.d. "FTA"); (ii) variazioni dei principi contabili IAS/IFRS già adottati o introduzione di un nuovo IFRIC; (iii) passaggio dagli IFRS agli OIC (c.d. "LTA"); (iv) variazione degli OIC; (v) cambiamento degli obblighi informativi di bilancio conseguenti a modifiche delle dimensioni dell'impresa; (vi) applicazione della derivazione rafforzata (art. 83, comma 1, terzo periodo, TUIR) per le microimprese; (vii) operazioni straordinarie fiscalmente neutrali effettuate tra soggetti che adottano principi contabili differenti (IAS e IFRS) e tra soggetti con obblighi informativi di bilancio differenti. Si tratta di fattispecie già

precedentemente disciplinate normativamente, eccetto l'ultima relativamente alla quale si erano formate diverse interpretazioni, anche analogiche, prive però di un riscontro normativo.

**Regola generale.** Al comma 2 dell'art. 10 viene confermata la regola generale secondo la quale i componenti reddituali e patrimoniali sono soggetti al principio di derivazione rafforzata, assumendo rilevanza fiscale in base ai criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili di riferimento. Si esclude, pertanto, l'applicazione di un doppio binario. Questa regola prevede dei correttivi individuati dallo stesso comma 2, secondo periodo, in relazione alle cosiddette operazioni pregresse, e dal comma 3, riguardo alle poste valutative.

**Operazioni pregresse.** Non è previsto alcun riconoscimento fiscale per le differenze relative alle cosiddette operazioni pregresse. Queste operazioni sono quelle che hanno già avuto rilevanza fiscale negli esercizi precedenti, seguendo regole di qualificazione, classificazione, valutazione e imputazione temporale diverse da quelle di nuova applicazione post-mutamento contabile. Per tali operazioni, si applica un regime transitorio, il che significa che continueranno a generare effetti reddituali e patrimoniali fiscalmente rilevanti, seguendo le regole di deduzione o tassazione precedenti. In questo con-

testo, non si applica il principio della derivazione rafforzata. Il legislatore delegato ha riproposto, con alcune modifiche, una regola generale che caratterizzava le discipline precedenti. Con l'intento di semplificare la normativa, ora esiste una regola unica sulle operazioni pregresse, valida per tutte le fattispecie. L'art. 13 del decreto Irpeff/Ires ha così abrogato i regimi transitori previgenti, disciplinati dall'art.15 del dl n. 185/2008 (applicabile in caso di FTA o cambiamento dei principi IAS/IFRS), dall'art. 13-bis del dl n. 244/2016, e dagli artt. 7-bis e 13 del d.lgs.n. 38/2005.

**Poste valutative.** Il comma 3 dell'art. 10, stabilisce che non assumono rilevanza fiscale le divergenze contabili di natura valutativa. Si tratta dei maggiori o minori valori derivanti dalla valutazione di attività e passività patrimoniali che originano nell'ambito del cambiamento contabile. Così, ad esempio, riprendendo gli esempi riportati nella relazione illustrativa, non assume rilevanza fiscale, in quanto fenomeno valutativo, il ripristino di valore di un avviamento effettuato in fase di transizione da OIC a IFRS/IAS.

— © Riproduzione riservata — ■

