

REDDITO IMPRESA E IRAP

Effetti fiscali neutri per l'applicazione del nuovo IFRS 11

di **Fabio Landuzzi**

Nella **Circolare n. 8 del 02.04.2015 Assonime** commenta la risposta fornita dall'Agenzia delle Entrate nella **Risoluzione n. 29/E/2015** a fronte di un'istanza di interpello avente per oggetto i **riflessi fiscali dei nuovi criteri di rappresentazione in bilancio** previsti dal Principio contabile internazionale **IFRS 11** – applicabile per i bilanci degli esercizi aventi inizio a partire dal 1 gennaio 2014 – per i cd. **accordi a controllo congiunto**.

Gli accordi a controllo congiunto, nell'ottica dello IFRS 11, sono quelli in cui **due o più parti condividono il controllo** di una attività sulla base di un contratto; si ha controllo congiunto in quanto le **decisioni** che **incidono in modo significativo** sugli esiti dell'accordo richiedono il **consenso unanime** dei partecipanti; gli accordi di questo tipo vengono quindi distinti in **due tipologie**:

1. Le : si tratta di accordi nei quali le parti che detengono il controllo congiunto assumono relative all'accordo come se fossero di propria pertinenza;
2. Le **Joint Ventures**: si tratta di accordi nei quali le parti assumono **diritti sulle attività nette dell'accordo**, così che le passività rimangono separate rispetto ai partecipanti all'accordo stesso e sono esclusivamente imputate al **veicolo operativo** in quanto **entità autonoma** rispetto ai propri partecipanti.

In vigore del precedente **Principio contabile internazionale IAS 31**, la rappresentazione in bilancio di questo tipo di accordi era in sostanza guidata dall'esistenza o meno di un **veicolo separato**; così, quando esisteva una società o un'altra forma di veicolo separato rispetto ai partecipanti, l'accordo si qualificava come *Joint Venture* e nel bilancio individuale del partecipante veniva rappresentata la **relativa partecipazione**. Solo quando mancava un veicolo separato, si qualificava come *Joint Operation* e quindi si applicava una modalità di **rappresentazione in bilancio pro quota** per attività e passività, costi e ricavi.

L'entrata in vigore dello **IFRS 11**, sottolinea Assonime, ha sconvolto questo ordine contabile in quanto ha rimosso la funzione discriminante prima riservata all'esistenza o meno del **veicolo operativo separato**; ora, per distinguere fra le due tipologie di accordo a controllo congiunto non è più sufficiente la disamina della **forma giuridica dell'accordo**, bensì occorre andare più in profondità analizzando i **termini dell'accordo** come pure **ogni fatto o circostanza** che possa in qualche modo influenzare la qualificazione sostanziale della fattispecie.

Il risultato è che, non di rado, alcuni accordi che sinora erano stati qualificati come *Joint Venture* rischiano di dover essere espressi nel bilancio redatto con l'applicazione dello IFRS 11

con le modalità della *Joint Operation* (che significa assumendo per **trasparenza pro quota le attività, le passività, i costi ed i ricavi** del veicolo separato, elidendo le partite reciproche e la partecipazione), od anche viceversa.

Questo approccio contabile, evidenzia Assonime, è stato oggetto di **diverse critiche** anche per il fatto che non appare accompagnato da un simmetrico intervento sul bilancio del veicolo stesso. Inoltre, risultava da subito evidente come in assenza di un necessario **intervento normativo** si ponevano serie **perplexità** sotto il profilo del **trattamento fiscale** dello IFRS 11 nei casi di qualificazione degli accordi come Joint Operations, tanto ai fini Ires quanto ai fini Irap.

Di questi temi è stata quindi investita l'Agenzia delle Entrate che, nella succitata Risoluzione, ha fornito una **risposta allineata alla soluzione prospettata da Assonime** e diretta a semplificare gli effetti fiscali di questa novità.

Ai fini Ires, in virtù del combinato disposto dell'art.3, comma 3, lett.a) del D.M. n. 48/2009 e dell'art. 5 del D.M. 08.06.2011, in **deroga al principio di derivazione rafforzata** degli Ias/Ifrs, trattandosi nel caso di specie di operazioni attinenti titoli partecipativi, vale sempre la **prevalenza dei requisiti giuridico formali** prescritti dall'art. 44, comma 2, lett. a), del Tuir; pertanto, il socio continua a rappresentare ai fini fiscali la partecipazione, e non dovrà considerare nella formazione del proprio reddito imponibile gli effetti del **consolidamento proporzionale** della *Joint Operation*. Di conseguenza, costi e ricavi riferiti ad operazioni intervenute con il veicolo **permangono fiscalmente rilevanti per l'intero loro ammontare**.

Analoga soluzione anche ai fini Irap, per cui dovrà escludersi rilevanza fiscale ai fini del tributo regionale ai costi e ricavi iscritti pro quota, ma riferiti ad operazioni compiute dal veicolo autonomo partecipato.

Per approfondire le problematiche connesse con il reddito di impresa ti raccomandiamo il seguente convegno di aggiornamento: