

**DECRETO 1 aprile 2009, n. 48: Regolamento recante:
«Disposizioni di attuazione e di coordinamento
delle norme contenute nei commi 58 e 59
dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n.
244 in materia di determinazione del reddito dei
soggetti tenuti alla adozione dei principi
contabili internazionali».**

(Gazzetta Ufficiale n. 111 del 15 maggio 2009)

IL MINISTRO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE

Visto l'articolo 1, commi da 58 a 61, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 recanti disposizioni per la razionalizzazione e semplificazione del processo di determinazione del reddito dei soggetti tenuti all'adozione dei principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio del 19 luglio 2002;

Visto, in particolare, il comma 60 dell'articolo 1 della medesima legge n. 244 del 2007 che demanda l'emanazione delle disposizioni di attuazione e di coordinamento delle norme contenute nei commi 58 e 59 ad apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze;

Visto il decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38, recante esercizio delle opzioni previste dall'articolo 5 del regolamento (CE) n. 1606/2002 in materia di principi contabili internazionali;

Visto il testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni;

Visti gli articoli 2 e 23 del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, concernenti l'istituzione del Ministero dell'economia e delle finanze;

Visto l'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400;

Udito il parere del Consiglio di Stato espresso dalla sezione consultiva per gli atti normativi nell'adunanza del 19 gennaio 2009;

Vista la comunicazione al Presidente del Consiglio dei Ministri, a norma dell'articolo 17, comma 3, della legge n. 400 del 1988, effettuata con nota n. 3-3909/UCL, del 17 marzo 2009;

A d o t t a

il seguente regolamento:

Art. 1.

Definizioni

1. Ai fini dell'applicazione della disciplina contenuta nell'articolo 1, commi da 58 a 61, della legge 24 dicembre 2007, n. 244¹ e nel presente regolamento, si intendono per:

¹ Ndr: Si riporta il comma 60 dell'art. 1, della legge n. 244/2007:

“60. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono stabilite le disposizioni di attuazione e di coordinamento delle norme contenute nei commi 58 e 59. In particolare, il decreto deve prevedere:

a) i criteri per evitare che la valenza ai fini fiscali delle qualificazioni, imputazioni temporali e classificazioni adottate in base alla corretta applicazione dei principi contabili internazionali di cui al citato regolamento (CE) n. 1606/2002 determini doppia deduzione o nessuna deduzione di componenti negativi ovvero doppia tassazione o nessuna tassazione di componenti positivi;

b) i criteri per la rilevazione e il trattamento ai fini fiscali delle transazioni che vedano coinvolti soggetti che redigono il bilancio di esercizio in base ai richiamati principi contabili internazionali e soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili nazionali;

- a) IAS: i principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606 del Parlamento europeo e del Consiglio del 19 luglio 2002;
- b) soggetti IAS: i soggetti che redigono il bilancio d'esercizio in base ai principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606 del Parlamento europeo e del Consiglio del 19 luglio 2002;
- c) finanziaria 2008: la legge 24 dicembre 2007, n. 244;
- d) testo unico: il testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

Art. 2.

Criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dagli IAS

1. Ai sensi dell'articolo 83, comma 1, terzo periodo, del testo unico, per i soggetti IAS assumono rilevanza, ai fini dell'applicazione del Capo II, Sezione I, del testo unico, gli elementi reddituali e patrimoniali rappresentati in bilancio in base al criterio della prevalenza della sostanza sulla forma previsto dagli IAS. Conseguentemente, devono intendersi non applicabili a tali soggetti le disposizioni dell'articolo 109, commi 1 e 2, del testo unico, nonché ogni altra disposizione di determinazione del reddito che assuma i componenti reddituali e patrimoniali in base a regole di rappresentazione non conformi all'anzidetto criterio.

2. Anche ai soggetti IAS, fermo restando quanto previsto al comma 1, si applicano le disposizioni del Capo II, Sezione I del testo unico che prevedono limiti quantitativi alla deduzione di componenti negativi o la loro esclusione o ne dispongono la ripartizione in più periodi di imposta, nonché quelle che esentano o escludono, parzialmente o totalmente, dalla formazione del reddito imponibile componenti positivi, comunque denominati, o ne consentono la ripartizione in più periodi di imposta, e quelle che stabiliscono la rilevanza di componenti positivi o negativi nell'esercizio, rispettivamente, della loro percezione o del loro pagamento. Concorrono comunque alla formazione del reddito imponibile i componenti positivi e negativi, fiscalmente rilevanti ai sensi delle disposizioni dello stesso testo unico, imputati direttamente a patrimonio per effetto dell'applicazione degli IAS. Resta, altresì, ferma l'applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 109, commi 3, con riferimento ai componenti da imputarsi al conto economico ovvero a patrimonio, e 4, lettera b), ultimo periodo, del testo unico.

3. Per i soggetti IAS, i limiti di cui all'articolo 106, commi 1 e 3, del testo unico, non si applicano alle differenze emergenti dalla prima iscrizione dei crediti ivi previsti. I soggetti cui si applica il comma 3 del citato articolo 106 possono, tuttavia, assoggettare

-
- c) i criteri di coordinamento dei principi contabili internazionali in materia di aggregazioni aziendali con la disciplina fiscale in materia di operazioni straordinarie, anche ai fini del trattamento dei costi di aggregazione;
 - d) i criteri per il coordinamento dei principi contabili internazionali con le norme sul consolidato nazionale e mondiale;
 - e) i criteri di coordinamento dei principi contabili internazionali in materia di cancellazione delle attività e passività dal bilancio con la disciplina fiscale relativa alle perdite e alle svalutazioni;
 - f) i criteri di coordinamento con le disposizioni contenute nel decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38, con particolare riguardo alle disposizioni relative alla prima applicazione dei principi contabili internazionali;
 - g) i criteri di coordinamento per il trattamento ai fini fiscali dei costi imputabili, in base ai principi contabili internazionali, a diretta riduzione del patrimonio netto;
 - h) i criteri di coordinamento per il trattamento delle spese di ricerca e sviluppo;
 - i) i criteri per consentire la continuità dei valori da assumere ai sensi delle disposizioni di cui al comma 58 con quelli assunti nei precedenti periodi di imposta.”.

anche le predette differenze di prima iscrizione ai limiti ivi indicati.

4. Per i soggetti IAS, gli accantonamenti ai fondi di cui all'articolo 105, commi 1 e 2, del testo unico, deducibili in ciascun esercizio sono determinati in misura non superiore alla differenza fra l'importo complessivo dei fondi calcolati al termine dell'esercizio in conformita' alle disposizioni legislative e contrattuali che regolano il rapporto di lavoro dei dipendenti, e l'importo di tali fondi fiscalmente riconosciuto al termine dell'esercizio precedente, assunto al netto degli utilizzi dell'esercizio.

Concorrono a determinare gli accantonamenti tutte le componenti positive e negative iscritte a conto economico o a patrimonio netto in contropartita di detti fondi.

Art. 3.

Operazioni tra soggetti che redigono il bilancio in base agli IAS e soggetti che non li applicano

1. Il riconoscimento ai fini fiscali dei criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio adottati in base alla corretta applicazione degli IAS, non determina, in ogni caso, in capo al medesimo soggetto passivo d'imposta, doppia deduzione ovvero nessuna deduzione di componenti negativi ne' doppia tassazione ovvero nessuna tassazione di componenti positivi.

2. Nel caso di operazioni tra soggetti che redigono il bilancio in base agli IAS e soggetti che non li applicano la rilevazione e il trattamento ai fini fiscali di tali operazioni sono determinati, per ciascuno dei predetti soggetti, sulla base della corretta applicazione dei principi contabili da essi adottati. Analogo principio si applica nel caso di operazioni in cui entrambi i soggetti applicano gli IAS anche quando siano utilizzati differenti criteri di iscrizione e di cancellazione dal bilancio di 'attivita' e passivita'.

3. Fermi restando i criteri di imputazione temporale previsti dagli IAS eventualmente applicati, il regime fiscale e' individuato sulla base della natura giuridica delle operazioni nei seguenti casi:

a) quando oggetto delle operazioni di cui sopra siano i titoli di cui all'articolo 85, comma 1, lettere c) e d) del testo unico, anche costituenti immobilizzazioni finanziarie, con esclusione delle azioni proprie e degli altri strumenti rappresentativi del patrimonio proprio; oppure

b) quando si tratti di individuare il soggetto cui spetta l'attribuzione di ritenute o di crediti d'imposta.

4. Si applica, in ogni caso, l'articolo 89, comma 6, del testo unico con riferimento agli interessi, dividendi ed altri proventi derivanti da titoli acquisiti, sotto il profilo giuridico, in base ai rapporti di cui alle lettere g-bis) e g-ter) dell'articolo 44, comma 1, del testo unico.

Art. 4.

Operazioni di riorganizzazione aziendale

1. I costi accessori all'aggregazione aziendale, come definiti dagli IAS, costituiscono, in ogni caso, costi fiscalmente deducibili.

2. Per i soggetti che, per effetto degli IAS, applicano il metodo dell'acquisto, con riferimento a quanto previsto negli articoli 172 e 173 del testo unico:

a) in luogo del disavanzo da fusione o scissione, si ha riguardo alla differenza positiva tra il valore complessivo del patrimonio aziendale acquisito, come iscritto nel bilancio della societa'

acquirente, e il patrimonio netto dell'entita' acquisita;

b) le disposizioni di cui all'articolo 172, commi 5 e 6, del testo unico, si applicano con riferimento all'aumento di patrimonio netto della societa' acquirente.

3. Per le operazioni di cessione di azienda ovvero di partecipazioni rileva il regime fiscale disposto dal testo unico, anche ove dalla rappresentazione in bilancio non emergano i relativi componenti positivi e negativi o attivita' e passivita' fiscalmente rilevanti.

Art. 5.

Criteri di neutralita' e first time adoption

1. I criteri di neutralita' previsti dall'articolo 13 del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38 rilevano anche in sede di prima applicazione degli IAS effettuata successivamente al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2007 assumendo, per le fattispecie per le quali non trovano applicazione i commi da 2 a 6 del predetto articolo 13, le disposizioni dell'articolo 83 del testo unico nella formulazione vigente sino al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2007.

2. Le disposizioni del comma 1 si applicano anche in caso di cambiamento degli IAS gia' adottati, rispetto ai valori e alle qualificazioni che avevano in precedenza assunto rilevanza fiscale.

Art. 6.

Comportamenti adottati nel triennio 2005-2007

1. Con riferimento alle dichiarazioni dei redditi relative ai periodi d'imposta 2005, 2006 e 2007, la conformita' e la coerenza di cui al comma 61, secondo periodo dell'articolo 1 della finanziaria 2008, devono intendersi riferite alle singole fattispecie interessate dalle modifiche introdotte con il comma 58 dell'articolo 1 della stessa finanziaria 2008. Tale trattamento conforme, per singola fattispecie, deve essere stato applicato in modo coerente in tutti i periodi d'imposta in cui si e' manifestata la medesima fattispecie e per i quali siano stati applicati gli IAS. Ai fini della salvaguardia dei comportamenti pregressi la coerenza nei diversi periodi d'imposta non e' richiesta con riferimento a fattispecie per le quali vi sia stata una pronuncia da parte dell'Amministrazione finanziaria contraria al riconoscimento fiscale dell'impostazione contabile prevista dagli IAS.

Il presente regolamento, munito del sigillo dello Stato, sara' inserito nella Raccolta ufficiale degli atti normativi della Repubblica italiana. E' fatto obbligo a chiunque spetti di osservarlo e di farlo osservare.

Roma, 1° aprile 2009

Il Ministro :
Tremonti