

Imposte dirette

SOGGETTI IAS/IFRS RIALLINEAMENTO dei VALORI CONTABILI e FISCALI

di Emanuele Rossi

QUADRO NORMATIVO

Per mezzo dell'art. 1, co. 58, 59, 60 e 62, L. 24.12.2007, n. 244 (Finanziaria 2008), i soggetti Ias hanno abbandonato il **principio di neutralità** fiscale di cui al D.Lgs. 38/2005 [CFF 6076], in favore della **derivazione diretta** dell'**imponibile fiscale** dall'**utile di bilancio**. La rilevanza fiscale delle scelte contabili adottate ha trovato applicazione a partire dal **periodo d'imposta successivo** a quello in corso al **31.12.2007**, lasciando perciò **scoperte** le cd. «operazioni pregresse». Con il **co. 2, art. 15, D.L. 185/2008**, conv. con modif. dalla L. 2/2009 [CFF 6219d] il Legislatore ha introdotto la **possibilità** di

riallineare da un punto di vista fiscale i **disallineamenti** connessi alle **operazioni pregresse**, mediante compilazione del **Quadro RQ**, Mod. Unico 2009. Con la **C.M. 4.3.2010, n. 8/E** l'Agenzia delle Entrate è intervenuta sull'argomento affermando che, spirato l'originario termine di invio del Mod. Unico 2009, è **ancora possibile** esercitare l'**opzione** per il **riallineamento**, mediante l'invio di una **dichiarazione integrativa** «a favore» contenente la compilazione del Quadro RQ citato. L'Agenzia, inoltre, è intervenuta sul **trattamento fiscale** da riservare all'**avviamento** nei casi di **conferimenti d'azienda**.

RIALLINEAMENTO delle OPERAZIONI PREGRESSE: per mezzo dell'art. 1, co. 58, 59, 60 e 62, L. 244/2007, i **oggetti Ias/IFRS** hanno **abbandonato** il **principio di neutralità** fiscale di cui al precedente D.Lgs. 38/2005 [CFF 6076], in favore di una **derivazione diretta** ⁽¹⁾ dell'imponibile fiscale dall'utile di bilancio. ⁽²⁾

Tali modifiche, entrate in vigore a partire dall'**esercizio d'imposta successivo** a quello in corso al **31.12.2007** (2008 per i soggetti aventi l'esercizio d'imposta coincidente con l'anno solare), non hanno però interessato il passato, lasciando di fatto **irrilevanti**, da un punto di vista fiscale, gli **effetti patrimoniali ed economici** connessi alle **operazioni pregresse**. ⁽³⁾ Tale

problematica è stata risolta dal co. 2, art. 15, D.L. 185/2008, conv. con modif. dalla L. 2/2009 [CFF 6219d] il quale ha previsto la **possibilità** di **riallineare**, ai fini Ires, Irap e di eventuali addizionali, i disallineamenti dovuti:

- all'**irrelevanza fiscale** delle modifiche di cui all'art. 1, co. 58 e segg., L. 244/2007, relativamente alle **operazioni compiute in periodi d'imposta antecedenti** a quello di entrata in vigore della Finanziaria 2008;
- al FTA (**first time adoption**), di cui all'art. 13, co. 2, 5 e 6, D.Lgs. 38/2005 [CFF 6086] o all'**utilizzo** del **Quadro EC**, secondo la soppressa disposizione di cui alla lett. b), dell'art. 109, co. 4, D.P.R. 917/1986.

(1) *Nei limiti del D.M. 1.4.2009, n. 48 [CFF 6223].*

(2) *A tal proposito, è stato aggiunto all'art. 83, D.P.R. 917/1986 [CFF 5183], il seguente periodo: «Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 luglio 2002, valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti da detti principi contabili».*

(3) *Intendendo per pregresse, quelle operazioni che sono state compiute, prima dell'entrata in vigore della Finanziaria 2008, ma che riverberano ancora effetti patrimoniali e reddituali nei periodi d'imposta successivi. Si veda a riguardo la C.M. 10.7.2009, n. 33/E.*

Relativamente al primo punto, il riallineamento poteva avvenire in **misura totale** o per **single fattispecie**. Nel primo caso, doveva essere esercitata l'**opzione** nella **dichiarazione dei redditi** relativa al **periodo d'imposta successivo** a quello in corso al **31.12.2007**: il **differenziale** oggetto di riconoscimento, se **positivo**, andava così assoggettato a **tassazione ordinaria**, con versamento del *quantum debeatur* entro il **termine di versamento a saldo** delle imposte relative al **periodo d'imposta successivo** a quello in corso al **31.12.2007**. Ove il differenziale di cui sopra fosse stato **negativo**, questo sarebbe stato **dedotto** per **quinti** a partire dal **2009**.

Nel caso, invece, che si fosse voluto eseguire il riallineamento per singole fattispecie, ⁽⁴⁾ **ciascun saldo** doveva essere assoggettato ad un'**imposta sostitutiva** dell'Ires, dell'Irap e di eventuali addizionali, pari al **16%**; **non** sarebbe stato **deducibile**, in tali casi, un'eventuale **differenziale negativo**. Tale imposta sostitutiva doveva essere versata in **unica soluzione**, entro il **termine di versamento a saldo** delle imposte relative al **periodo d'imposta successivo** a quello in corso al **31.12.2007**.

Ai sensi del co. 6, art. 15, D.L. 185/2008 [CFF 6219d], le disposizioni precedentemente richiamate, ai fini del **riconoscimento dei disallineamenti**, potevano essere **applicate anche** dal **subjecto beneficiario di aggregazioni** aziendali effettuate tra soggetti las/lfrs, per le operazioni compiute in **periodi d'imposta successivi** a quello in corso al **31.12.2007**. Questi poteva applicare le disposizioni di cui ai co. 4 e 5, art. 15, in modo **autonomo** rispetto ai **disallineamenti** riferibili a **ciascuno** dei **subjecti** interessati all'operazione.

Relativamente al riconoscimento fiscale dei disallineamenti da FTA o da utilizzo del Quadro EC, Mod. Unico, questo poteva essere effettuato mediante **opzione** da esercitarsi nella **dichiarazione dei redditi** relativa all'**esercizio successivo** a quello in corso al **31.12.2007**, applicando le disposizioni di cui all'art. 1, co. 48, L. 244/2007 [CFF 6195]. In pratica, doveva essere applicato il **regime dell'imposta sostitutiva**, previsto ai fini del **riallineamento dei differenziali** dovuti all'utilizzo del soppresso Quadro EC, Mod. Unico; ⁽⁵⁾ l'imposta doveva essere versata in **unica soluzione**, entro il **termine di versamento a saldo** delle imposte relative al **periodo d'imposta successivo** a quello in corso al **31.12.2007**. Relativamente ai disallineamenti da FTA, trovavano applicazione anche le disposizioni di cui all'art. 81, co. 23 e 24, D.L. 112/2008, ⁽⁶⁾ conv. con modif. dalla L. 133/2008 [CFF 6213c].

INTERVENTO dell'AGENZIA delle ENTRATE: come evidenziato, il **riallineamento dei valori** poteva effettuarsi compilando il **Quadro RQ**, Mod. Unico 2009 SC, il quale andava **presentato entro il 30.9.2009**.

Il contribuente che abbia **inizialmente omesso di compilare il Quadro RQ** può tornare sui propri passi ed esercitare l'**opzione** per il riallineamento emendando l'originaria dichiarazione presentata? Sul punto è intervenuta l'Agenzia delle Entrate, con la C.M. 4.3.2010, n. 8/E sancendo la possibilità di ritrattare l'**originaria mancata opzione** per il riallineamento, mediante la presentazione **entro il 30.9.2010** di una **dichiarazione integrativa** «a favore» ex art. 2, co. 8-bis, D.P.R. 322/1998 [CFF 7044]. L'intervento dell'Agenzia è degno di nota in quanto, mentre era pacifico un ripensamento mediante la presentazione di una dichiarazione correttiva/tardiva entro 90 giorni dalla scadenza del Mod. Unico (termine ultimo 29.12.2009, vista l'originaria scadenza del 30.9.2009), ciò in virtù del co. 7, art. 2, D.P.R. 322/1998, così non era per il ricorso alla dichiarazione integrativa ex co. 8-bis dello stesso articolo. Questo soprattutto per il fatto che in passato la stessa Agenzia aveva sostenuto la possibilità di ricorso alla dichiarazione integrativa «a favore» **solo** al fine di **sanare errori gravi ed essenziali** che minano il **principio di capacità contributiva** di cui all'art. 53, Costituzione e non anche per correggere scelte riguardanti il mero *tax planning*. A tale riguardo, è emblematica la R.M. 14.10.2002, n. 325/E, per mezzo della quale l'Agenzia delle Entrate si è pronunciata a sfavore di una dichiarazione integrativa da presentarsi al fine di rateizzare, ai sensi dell'art. 86, D.P.R. 917/1986 [CFF 5186], una plusvalenza fatta originariamente concorrere per intero alla formazione del reddito imponibile. L'Agenzia, infatti, nel caso dell'opzione per il riallineamento dei plus/minusvalori di cui al co. 2, art. 15, D.L. 185/2008 [CFF 6219d], spiega la possibilità del ricorso alla dichiarazione integrativa con il fatto che «*l'opzione in parola non è tanto finalizzata ad ottenere benefici in termini di tassazione quanto, piuttosto, a produrre effetti in termini di semplificazione contabile e fiscale*». Se questa è, dunque, la motivazione, sembra **preclusa un'estensione** del ricorso alla **dichiarazione integrativa** a fattispecie in qualche modo **analoghe** nella **forma**, ma non nella sostanza (ci si riferisce all'affrancamento della rivalutazione degli immobili o dei maggiori

(4) Intendendo per tali i componenti patrimoniali e reddituali, derivanti da operazioni aventi la medesima natura ai fini delle qualificazioni di bilancio e dei relativi rapporti di copertura.

(5) A riguardo, si ritengono applicabili anche le disposizioni attuative del co. 48, art. 1, Finanziaria 2008, contenute nel D.M 3.3.2008 [CFF 6206].

(6) Si tratta del regime di imposta sostitutiva, che interessa le imprese operanti nel settore petrolifero e del gas.

valori di operazioni straordinarie). In tali ultimi casi, infatti, l'esercizio dell'opzione è ad **esclusivo vantaggio del riconoscimento fiscale dei plusvalori emersi**, i quali, ove non riconosciuti, non comporterebbero fenomeni di doppia deduzione/tassazione come avviene, invece, per i soggetti las/lfrs, in conseguenza del **principio di derivazione rafforzata** del reddito. Ricorso alla dichiarazione integrativa, quindi, per **sanare omissioni** che impediscono la **semplificazione** degli adempimenti fiscali (nel caso riguardante i soggetti las/lfrs, il riallineamento consente di

evitare l'esecuzione in dichiarazione di variazioni in aumento e in diminuzione, al fine di impedire la doppia tassazione/deduzione dei componenti reddituali relativi alle operazioni pregresse).

Riguardo, infine, al **versamento dell'imposta sostitutiva**, l'Agenzia ricorda la possibilità di ricorrere all'istituto del **ravvedimento operoso**, entro il **30.9.2010**. Il riallineamento eseguito mediante la presentazione della dichiarazione integrativa, così come quello eseguito da chi ha esercitato l'opzione nei termini ordinari, ha **effetto dall'esercizio d'imposta 2009**.

SOGGETTI IAS/IFRS - OPZIONE per il RIALLINEAMENTO

	Come	Termine per presentare la dichiarazione	Decorrenza effetti ⁽⁷⁾
Esercizio dell'opzione da parte dei soggetti las/lfrs	Compilazione Quadro RQ, Unico 2009 SC	30.9.2009	2009
	Compilazione Quadro RQ, dichiarazione correttiva/tardiva da presentare entro 90 giorni	29.12.2009	2009
	Compilazione Quadro RQ, mediante dichiarazione integrativa ex co. 8-bis, D.P.R. 322/1998	30.9.2010	2009

TRATTAMENTO FISCALE dell'AVVIAMENTO: un secondo argomento su cui interviene l'Agenzia delle Entrate, è quello del **trattamento fiscale** da riservare all'**avviamento** riferito ad un **complesso aziendale** oggetto di **conferimento**. Come noto il conferimento d'azienda, per effetto dell'art. 176, D.P.R. 917/1986 [CFF 5276], è un'**operazione fiscalmente neutrale**, tale per cui il soggetto conferente attribuisce alle partecipazioni ricevute dal soggetto conferitario, il valore fiscale dell'azienda conferita, mentre il soggetto conferitario subentra al soggetto conferente in ordine agli elementi dell'attivo e del passivo dell'azienda ricevuta. Ciò a prescindere dai plus/minusvalori emersi nelle scritture contabili di conferente e conferitario, tant'è che è onere del soggetto conferitario far risultare da un **prospetto di riconciliazione** della dichiarazione dei redditi i **dati esposti in bilancio** e i **valori fiscalmente riconosciuti**. L'Agenzia afferma che poiché il **valore dell'avviamento non** è oggetto

di **trasferimento**, ma viene stornato dalla contabilità del soggetto conferente in conseguenza della perdita di valore derivante dalla dismissione del compendio aziendale cui l'avviamento si riferisce, è da ritenersi che tale posta contabile debba essere **esclusa** dal concetto di **azienda trasferita**, così come definita dal citato art. 176, co. 1, D.P.R. 917/1986.

Può accadere che l'azienda oggetto di conferimento sia stata in precedenza acquisita da parte del soggetto conferente, il quale si sia trovato a pagare un **sovrapprezzo** con conseguente iscrizione di un **avviamento** in bilancio. Da un punto di vista contabile, quindi, al **momento di stornare** le attività e le passività conferite in modo da evidenziare la plus/minusvalenza da conferimento, tra le altre attività occorrerà **stornare anche** la posta **avviamento**. È importante però sottolineare la diversa *ratio* sottostante allo storno dell'avviamento, rispetto a quello riguardante un'altra attività facente parte del

(7) Ipotesi di contribuente avente esercizio d'imposta coincidente con l'anno solare.

ESEMPIO

Alfa S.p.a. (conferente)*Situazione conferente ante conferimento:*

Avviamento riconosciuto fiscalmente	1.900
Residuo da ammortizzare	1.583
Altre attività dell'impresa	1.200

Conferimento d'azienda, valori perizia	3.200
di cui avviamento	1.900
di cui altre attività	1.300

Partecipazione	a	Diversi	3.200	
		Avviamento		1.583
		Altre attività		1.200
		Plusvalenza		417

Situazione conferente post conferimento:

Valore fiscale della partecipazione	1.200
Valore fiscale avviamento (invariato)	1.583
Deduzione fiscale in Unico (fino al termine dei diciottesimi)	106

Beta S.p.a. (conferitaria)

Avviamento da conferimento	1.900	valore fiscale	0
Altre attività	1.300	valore fiscale	1.200
Importo da affrancare	2.000		

complesso aziendale oggetto di conferimento. Prendiamo ad esempio un cespite aziendale. Lo storno in bilancio di questo da parte del soggetto conferente dà conto del trasferimento dello stesso in capo al soggetto conferitario. Qual è invece il senso dello storno della posta avviamento in capo al soggetto conferente? Non certo il trasferimento in capo al conferitario, stante la sua **intrasmissibilità**. Piuttosto, occorre ragionare in termini di perdita di valore al fine di evidenziare la perdita conseguente al venir meno del complesso aziendale cui questo si riferisce.

Il fatto che l'**avviamento non** faccia parte del **complesso aziendale** oggetto di conferimento, comporta che sia il valore fiscale della partecipazione detenuta dal soggetto conferente, che quello dell'azienda ricevuta dal soggetto conferitario, non debbano tener conto del valore fiscale dell'avviamento. Il **subentro** nelle **posizioni fiscali** sancito dall'art. 176, D.P.R. 917/1986 [CFF 5276], quindi, è per **tutte le attività e passività** oggetto di conferimento, fatta **eccezione** per la posta **avviamento**. Quali sono allora le sorti di questa

posta? Può accadere, infatti, che l'avviamento in questione abbia **valore fiscale zero**, perché emerso a seguito di **operazioni fiscalmente neutre** (es. fusione, scissione). Dall'altra può aversi, invece, un **avviamento fiscalmente rilevante**, vuoi perché emerso a seguito di **operazioni di tipo realizzativo** (es. cessione di azienda), vuoi perché tale posta è stata **affrancata**, mediante **pagamento** o dell'**imposta sostitutiva a scaglioni** di cui al co. 2-ter, art. 176, D.P.R. 917/1986, o dell'**imposta sostitutiva del 16%** di cui all'art. 15, co. 10, D. L. 185/2008 [CFF 6219d], beneficiando del **dimezzamento del periodo di ammortamento fiscalmente consentito** (9 anni, anziché 18). Può il soggetto conferente, ove trattasi di avviamento fiscalmente rilevante, **continuare a dedurre** per **via extracontabile** i restanti diciottesimi (ovvero i restanti noni) stante la dismissione del complesso aziendale cui l'avviamento si riferisce? Sul punto è giunta la risposta **affermativa** da parte dell'Agenzia delle Entrate. Chiarimento che vale sia per i soggetti las/lfrs, che per quelli non las/lfrs (si veda anche C.M. 11.6.2009, n. 28/E).