

Imposte dirette

RIALLINEAMENTO dei VALORI per i SOGGETTI IAS/IFRS CHIARIMENTI dell'AGENZIA delle ENTRATE

di Emanuele Rossi

QUADRO NORMATIVO

Per effetto dell'art. 1, co. 58, 59, 60 e 62, L. 244/2007 [CFF 6195] (Finanziaria 2008), nei confronti dei **soggetti** tenuti all'adozione dei **principi contabili internazionali** (cd. **soggetti Ias/Ifrs**), non opera più il principio di **neutralità fiscale** di cui al D.Lgs. 38/2005, rilevando ora per questi, ai sensi del novellato art. 83, D.P.R. 917/1986 [CFF 5183], «i **criteri di qualificazione, imputazione**

temporale e classificazione in bilancio previsti da detti principi contabili».

La **rilevanza fiscale** delle **scelte contabili** adottate trova applicazione dal **periodo d'imposta successivo** a quello in corso al **31.12.2007**, cosicché occorre gestire le **operazioni** verificatesi prima di tale data ma che riverberano **effetti patrimoniali e reddituali** nei periodi

d'imposta successivi. A riguardo, l'art. 15, D.L. 185/2008, conv. con modif. dalla L. 2/2009 [CFF 6219d], nei co. 1-9, contiene la disciplina cui sottoporre tali **disallineamenti**.

Con C.M. 10.7.2009, n. 33/E, l'Agenzia delle Entrate è intervenuta sull'argomento, fornendo utili precisazioni ai fini di una corretta interpretazione del dettato normativo.

DISCIPLINA FISCALE dei SOGGETTI IAS/IFRS: con l'entrata in vigore dell'art. 1, co. 58, 59, 60 e 62, L. 244/2007 [CFF 6195] (Finanziaria 2008), i soggetti tenuti all'adozione dei **principi contabili internazionali** (di seguito, **soggetti Ias/Ifrs**), hanno abbandonato il principio di **neutralità** sancito dal D.Lgs. 38/2005, in favore della **rilevanza fiscale dei dati di bilancio**.

Nello specifico, dispone ora il novellato art. 83, D.P.R. 917/1986 [CFF 5183], che: «*Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali (...) 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*».

L'esatto **ambito applicativo** della nuova disciplina fiscale doveva essere individuato da un apposito decreto ministeriale.

Tale decreto (D.M. 1.4.2009, n. 48) è stato emanato dal Ministero dell'Economia e delle Finanze.

In particolare, l'art. 2 di tale regolamento, prevede che il nuovo **principio di derivazione «rafforzata»** cui sono soggette le imprese Ias, comporta in sostanza la **disapplicazione** del disposto di cui ai co. 1 e 2, dell'art. 109, D.P.R. 917/1986 [CFF 5209]; pertanto, **costi e ricavi** sono rilevanti ai fini fiscali secondo il **principio di prevalenza della sostanza sulla forma** proprio dei **principi contabili internazionali**, anziché secon-

do i criteri giuridico – formali propri della nostra normativa interna.

Le **modifiche** apportate dalla **Finanziaria 2008**, hanno trovato applicazione a partire dal **periodo d'imposta successivo** a quello in corso al **31.12.2007**, così che si è reso **necessario un intervento normativo** volto a chiarire quale fosse il **corretto trattamento fiscale** da riservare a quei **componenti reddituali e patrimoniali** che, seppur transitati in bilancio a partire dal **periodo d'imposta successivo** a quello in corso al **31.12.2007** (periodo d'imposta 2008, per la maggior parte dei contribuenti), trovavano origine da operazioni concluse in **periodi d'imposta precedenti**.

Il chiarimento è arrivato per mezzo del co. 1, dell'art. 15, D.L. 185/2008, conv. con modif. dalla L. 2/2009 [CFF 6219d], il quale dispone che «*continuano ad essere assoggettati alla disciplina fiscale previgente gli effetti reddituali e patrimoniali sul bilancio di tale esercizio e di quelli successivi delle operazioni pregresse che risultino diversamente qualificate, classificate, valutate e imputate temporalmente ai fini fiscali rispetto alle qualificazioni, classificazioni, valutazioni e imputazioni temporali risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2007*».

Sempre l'art. 15, ai co. 2-9, D.L. 185/2008, conv. con modif. dalla L. 2/2009, contiene una specifica disciplina volta al **riallineamento** ai fini fiscali dei **plus/minusvalori contabili** emersi in

virtù dell'imputazione a bilancio di **componenti positivi e negativi** di reddito, relativi alle operazioni pregresse di cui al co. 1.

Sull'argomento è di recente intervenuta l'Agenzia delle Entrate che, con la C.M. 10.7.2009, n. 33/E, fornisce un utile supporto agli operatori, soprattutto per quanto riguarda l'**individuazione delle operazioni pregresse** da sottoporre al regime transitorio.

DISCIPLINA FISCALE delle OPERAZIONI FISCALI

PREGRESSE: come accennato in precedenza, i soggetti *las adopter*, per effetto dell'entrata in vigore della Finanziaria 2008, sono passati da un **principio di neutralità fiscale**, ad uno di **rilevanza delle scelte contabili** adottate, nei limiti di quanto previsto dal D.M. 1.4.2009, n. 48.

Il co. 1, dell'art. 15, D.L. 185/2008 [CFF ② 6219d], ha disposto che i **componenti reddituali e patrimoniali** imputati nei **bilanci successivi** al periodo in corso al **31.12.2007** ma che derivano da operazioni pregresse, ovverosia da **operazioni concluse in periodi d'imposta anteriori** a quello in corso al **31.12.2007**, sono assoggettati alla **disciplina fiscale previgente**: in poche parole, rilevanza fiscale nei limiti di cui agli art. 83 e segg., D.P.R. 917/1986 [CFF ② 5183 e segg.], senza deroga alcuna al disposto di cui ai co. 1 e 2, dell'art. 109, D.P.R. 917/1986 [CFF ② 5209].

Come evidenziato dall'Agenzia, con la C.M. 33/E/2009 precedentemente citata, l'**applicazione** di tale **regime transitorio** non può prescindere da una **corretta individuazione** delle «**operazioni pregresse**».

A tal fine, l'Agenzia individua **tre requisiti**, in mancanza dei quali l'**operazione** non può definirsi **pregressa**, e quindi non può soggiacere al particolare regime transitorio, delineato dal co. 1, dell'art. 15, D.L. 185/2008:

- le **operazioni** devono risultare **qualificate, classificate, valutate, imputate temporalmente** nel **bilancio** del periodo d'imposta in corso al **31.12.2007** in **modo differente** rispetto alla **qualificazione, classificazione, valutazione e imputazione temporale** previste dalla **normativa fiscale** vigente al momento in cui le medesime **operazioni** sono state **realizzate**;
- tali **operazioni** continuano a produrre **effetti patrimoniali e reddituali** fiscalmente rilevanti nei **periodi d'imposta successivi** a quello in corso al **31.12.2007**;
- i predetti **effetti reddituali e patrimoniali**, qualora **rilevati fiscalmente** secondo le «**nuove disposizioni**», determinano fenomeni di tassazione anomala (doppia/nessuna deduzione ovvero doppia/nessuna tassazione).

L'Agenzia individua alcune **casistiche** per le quali si possono verificare casi di **operazioni**

pregresse, da assoggettare al **regime transitorio** di cui al co. 1, dell'art. 15, D.L. 185/2008 (ricavi da attivazione, cartolarizzazione di crediti, operazioni di leasing finanziario).

Di seguito viene riportato il caso dei ricavi da attivazione.

Ai sensi dello las 18, i **ricavi** derivanti da **prestazioni di servizi** devono essere rilevati quando il risultato di una determinata **operazione** può essere **attendibilmente stimato**.

La **stima** è possibile quando sono soddisfatte tutte le seguenti **condizioni**:

- a) l'**ammontare dei ricavi** può essere **attendibilmente determinato**;
- b) è probabile che i **benefici economici** derivanti dall'operazione saranno **fruits dall'impresa**;
- c) lo **stadio di completamento** dell'**operazione** alla **data del bilancio** può essere **attendibilmente determinato**;
- d) i **costi** sostenuti per l'**operazione** e i **costi** da sostenere per completarla possono essere **attendibilmente calcolati**.

Come evidenziato al punto c), i **oggetti las** iscrivono quindi in **bilancio** i **ricavi** da prestazione, secondo il principio della **percentuale di completamento**.

Tale **metodo di contabilizzazione** ha comportato fino al periodo d'imposta in corso al 31.12.2007 **disallineamenti** tra quanto fatto transitare in **bilancio** e quanto fatto rilevare in **dichiarazione**, in ossequio al disposto dell'art. 109, D.P.R. 917/1986.

Dispone, infatti, la lett. b), del co. 2, dell'art. 109, D.P.R. 917/1986, che i **corrispettivi da prestazione** si considerano conseguiti alla **data** in cui le **prestazioni** sono **ultimate**, mentre, come anticipato, in ottica las il **ricavo** va **spalmato** lungo la **durata del contratto**, in ragione della **progressiva esecuzione del servizio** e degli altri requisiti richiesti dallo las 18.

Tale tipologia di **disallineamento** ottempera al primo requisito richiesto dall'Agenzia delle Entrate, ai fini dell'individuazione delle **operazioni pregresse** da sottoporre al regime **transitorio**. Verifichiamo allora quando vi è la presenza degli altri due.

Supponiamo che un soggetto las abbia ultimato, nel corso del 2006, delle prestazioni relative all'**attivazione di linee telefoniche**, imputando i relativi **ricavi** non tutti nel 2006, ma in ossequio al disposto dello las 18, parte nel 2006 e parte negli esercizi successivi.

In ossequio al disposto dell'art. 109, D.P.R. 917/1986, tale soggetto ha tassato interamente il **ricavo** nel corso del periodo d'imposta 2006, mentre una **quota parte di ricavi** continua a transitare in **bilancio** anche nei periodi successivi; in particolare, una parte transita in **bilancio** anche

nel corso del **periodo d'imposta 2008**, comportando l'**emersione** di **componenti di reddito fiscalmente rilevanti**, in virtù delle modifiche portate dalla Finanziaria 2008 ⁽¹⁾ (verifica del secondo requisito).

Il **transito** di tali **componenti positivi** di reddito, se non trovasse applicazione il particolare **regime transitorio** delineato dal co. 1, dell'art. 15, D.L. 185/2008 [CFF ② 6219d], comporterebbe il verificarsi di **fenomeni di doppia tassazione**, visto che il medesimo ricavo è stato tassato interamente nel corso del 2006, e per una ulteriore parte nel corso del 2008.

Ecco allora verificato il terzo requisito (l'emersione di una **possibile doppia tassazione**), che qualifica la particolare **operazione** come **pregressa**, quindi soggetta al **regime transitorio** di cui al citato art. 15; ciò comporta la **neutralizzazione fiscale** di tali **componenti**, mediante l'esecuzione di apposite **variazioni in diminuzione** nella **dichiarazione dei redditi**, in quanto, per effetto della disciplina fiscale previgente, il ricavo è stato già tassato per intero nel corso del 2006.

Come evidenziato dall'Agenzia, il regime **transitorio** però non si applica ai disallineamenti di **carattere strutturale**, che continuano a verificarsi anche dopo le modifiche apportate dalla Finanziaria 2008.

Un esempio è quello dell'**avviamento**: anche dopo l'introduzione del principio di **derivazione «rafforzata»**, i soggetti las continuano a dedurre in via **extracontabile** gli **ammortamenti**, nei limiti di cui all'art. 103, D.P.R. 917/1986 [CFF ② 5203]; i **disallineamenti** emersi, dovuti al fatto che secondo gli las l'avviamento non è ammortizzabile, ma soggetto ad *impairment test*, invece di ridursi, sono destinati quindi ad incrementarsi.

Sulla scorta di ciò, per tali fattispecie non è prevista l'applicazione di alcuna disciplina transitoria.

Altro caso interessante trattato dall'Agenzia, è quello dei **disallineamenti** riguardanti fenomeni meramente **valutativi**.

Il caso è quello dei **titoli** detenuti per scopi di negoziazione, per i quali la Finanziaria 2008 ha introdotto una **diversa disciplina fiscale**, rispetto a quella applicabile nei periodi d'imposta precedenti. ⁽²⁾

Dispone, ora, il co. 4-bis, dell'art. 94, D.P.R. 917/1986 [CFF ② 5194], che «*la valutazione dei beni indicati nell'articolo 85, comma 1, lettere c), d) ed e), operata in base alla corretta applica-*

zione di tali principi (rectius, gli las) assume rilievo anche ai fini fiscali».

Tale novità, trovando applicazione contemporaneamente a quella del principio di derivazione «rafforzata», necessita una **disciplina transitoria speciale**, rispetto a quella descritta in precedenza, così da non rendere latenti i valori (positivi e negativi), che il nuovo impianto normativo vuole rendere fiscalmente rilevanti.

Tale scopo è raggiunto, dando **rilevanza** solo alla **quota parte del componente transitato in bilancio** che eccede il **riallineamento** verificatosi per effetto del diverso regime fiscale applicato in precedenza.

Un esempio aiuterà a comprendere meglio quanto asserito.

Si ipotizzi il caso di un soggetto las che acquista un **titolo a scopo di trading** nel corso del **2006 per 100**.

Supponiamo che tale **titolo** sia stato **rivalutato per 20** nel corso del **periodo d'imposta 2007** (rivalutazione priva di effetti fiscali, in virtù del previgente regime fiscale), e **svalutato per 30** nel corso del **periodo d'imposta 2008**.

Nel corso del **2008**, la **svalutazione** andrà a **riassorbire** prioritariamente il **disallineamento di 20** generatosi nel **2007**, rilevando fiscalmente solo per **10**, in virtù del **principio di derivazione** precedentemente citato.

Se al contrario, nel corso del **2008** invece che una svalutazione, si verifica un'**ulteriore rivalutazione**, supponiamo sempre per **20**, questa rileverà integralmente, restando **invariato il disallineamento progressivo**.

RIALLINEAMENTO a PAGAMENTO: come anticipato il **riallineamento dei plus/minusvalori** contabili può avvenire o per vie naturali mediante **riassorbimento/realizzo**, o per via onerosa assoggettando gli stessi a **tassazione** secondo le modalità contenute nei co. 2-9 dell'art. 15, D.L. 185/2008.

Per quanto riguarda la **modalità di riallineamento a pagamento**, si rimanda a quanto già osservato in un precedente intervento; ⁽³⁾ in questa sede preme solo evidenziare come l'Agenzia delle Entrate, nella circolare in esame, confermi il fatto che il **mancato versamento del quantum debeatur** non pregiudica l'**esercizio dell'opzione** per il **riallineamento**, che si intende perfezionata unicamente mediante la compilazione del Quadro RQ del Mod. Unico.

(1) *Ci si riferisce al principio di derivazione «rafforzata» evidenziato in precedenza.*

(2) *Che prevedeva l'irrilevanza fiscale dei plus/minusvalori iscritti, diversi da quelli da realizzo.*

(3) *E. Rossi, «Riallineamento e rivalutazione per le imprese – Novità del D.L. 185/2008», ne «La Settimana fiscale» n° 48/2008.*

INDICI	NOVITÀ	GUIDA PRATICA	PRIMO PIANO	ENTI NON COMMERCIALI	QUESITI	VARIE	PREVIDENZA	AGENDA
--------	--------	---------------	-------------	----------------------	---------	-------	------------	--------