

Le ultime novità in tema di riallineamento dei valori contabili e fiscali per i soggetti IAS

Con la [C.M. n.8/E del 2010](#), l'Agenzia delle Entrate ha fornito importanti chiarimenti in merito al riallineamento dei valori contabili e fiscali per i soggetti IAS. In particolare, coloro che non hanno esercitato l'opzione per il riallineamento in Unico 2009 potranno esercitare l'opzione mediante presentazione di una dichiarazione integrativa fino alla scadenza della dichiarazione successiva e senza applicazione di alcuna penalità. Anche eventuali errori od omissioni nella compilazione del quadro RQ di Unico 2009, relativo all'esercizio dell'opzione, potranno essere sanati mediante presentazione di una dichiarazione integrativa. Inoltre, coloro che non hanno neppure effettuato il pagamento dell'imposta sostitutiva relativa all'affrancamento potranno avvalersi del ravvedimento operoso, con pagamento di interessi e sanzioni ridotte, purché la dichiarazione integrativa sia presentata prima dell'avvio di una verifica fiscale.

I chiarimenti in merito alla disciplina dei riallineamenti per i soggetti IAS

Come è noto, con la Legge finanziaria 2008 (L. n.244/07) e il D.M. n.48/09, la disciplina fiscale dei soggetti che adottano gli IAS/IFRS è stata profondamente modificata con decorrenza dall'esercizio 2008 per i soggetti aventi l'esercizio coincidente con l'anno solare. A seguito di tali modifiche, i soggetti IAS hanno abbandonato il sistema basato sul c.d. "principio di neutralità", introdotto dal D.Lgs. n.38/05, in favore della piena rilevanza fiscale dei valori di bilancio (c.d. "principio di derivazione"). Il nuovo art.83 del Tuir dispone, infatti, 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".

La modifica dei criteri fiscali ha fatto venire meno il precedente sistema improntato sul c.d. "doppio binario", che aveva generato per diverse poste di bilancio il disallineamento tra i valori fiscali e quelli contabili.

Da qui l'esigenza di prevedere un sistema di riallineamento dei valori per eliminare tali differenze, sia per semplificare gli adempimenti dei contribuenti, sia con l'obiettivo di mitigare gli effetti del regime transitorio disciplinato dal co.1 dell'art.15 del D.L. n.185/08.

Le operazioni interessate dal regime transitorio devono essere, infatti, trattate sulla base delle disposizioni del Tuir vigenti al 31 dicembre 2007, ovvero per tali operazioni non si deve tener conto delle modifiche che rendono rilevanti la qualificazione, classificazione ed imputazione temporale introdotte dalla Finanziaria 2008 (art.1 co.58, 59, 60 e 62) per rafforzare il principio di derivazione¹⁸.

* Dottore Commercialista e Revisore Contabile

¹⁸ Occorre, invece, considerare le altre modifiche apportate al Testo Unico ad opera della stessa Legge finanziaria 2008 o da altri successivi provvedimenti di natura fiscale.

In particolare, come chiarito dalla C.M. n.33/E/09, rientrano nell'ambito del regime transitorio quelle operazioni che:

- ➔ risultano qualificate, classificate, valutate e imputate temporalmente nel bilancio relativo al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007 in modo differente rispetto alla qualificazione, classificazione, valutazione e imputazione temporale previste dalla normativa fiscale vigente al momento in cui le operazioni sono state realizzate;
- ➔ continuano a produrre effetti reddituali e patrimoniali fiscalmente rilevanti nei periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2007;
- ➔ generano fenomeni di doppia o nessuna tassazione ovvero di doppia o nessuna deduzione.

➤ La disciplina dei riallineamenti per i soggetti IAS

Con le disposizioni contenute nei commi da 1 a 9 e 12-*bis* dell'art.15 del D.L. n.185/08¹⁹, è stata pertanto introdotta la possibilità di riallineare i valori fiscali e civili che alla data del 31 dicembre 2007 risultavano disallineati in conseguenza del precedente regime di neutralità.

In particolare, le divergenze tra valori civilistici e fiscali sia erano generate:

- ➔ sia in sede di prima applicazione degli IAS;
- ➔ sia "a regime", a seguito della precedente irrilevanza fiscale dei criteri di classificazione, qualificazione e imputazione temporale degli IAS/IFRS.

I disallineamenti oggetto di affrancamento sono quelli esistenti al 1° gennaio 2009, ovvero le differenze, per ciascuna posta di bilancio, ancora residue alla data di chiusura dell'esercizio 2008 (per i soggetti con l'esercizio coincidente con l'anno solare)²⁰.

Il riallineamento deve essere effettuato distintamente per le differenze derivanti:

dall'adozione degli IAS/IFRS che non si sarebbero manifestate se il principio di derivazione rafforzata avesse trovato applicazione sin dal primo esercizio di adozione dei principi contabili internazionali



**art.15, co.3,
lett.a**

dalla valutazione dei beni fungibili e dall'eliminazione di ammortamenti, di rettifiche di valore e di fondi di accantonamento in sede di prima applicazione degli IAS



**art.15, co.3,
lett.b²¹**

Per quanto riguarda la prima tipologia di disallineamenti (ovvero quelli di cui all'art.15, co.3, **lett.a**), vi è la possibilità di scegliere fra:

¹⁹ Convertito, con modificazioni, dalla Legge n.2/09.

²⁰ Si tratta, quindi, delle differenze che non si sono riassorbite entro il 31 dicembre 2008.

²¹ Sono escluse le differenze emerse a causa dalle deduzioni extracontabili effettuate mediante l'utilizzo del «quadro EC» (che possono essere tuttavia riallineate applicando le disposizioni dell'art.1, co.48, della Finanziaria 2008) e le "divergenze strutturali", ovvero quelle che si sarebbero comunque determinate, anche in vigenza della nuova formulazione degli artt.83 ss. del Tuir (che non possono essere comunque riallineate). Occorre inoltre considerare che il co.12-*bis* dell' art.15 dello stesso D.L. n.185/08 ha sostanzialmente equiparato le differenze derivanti dalle deduzioni extracontabili effettuate fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007 con quelle derivanti dalla prima applicazione degli IAS (ovvero quelle disciplinate in origine dai co.2, 5 e 6 dell'art.13 del D.Lgs. n.38/05), purché transitate nel quadro EC.

il metodo del “saldo globale”

in base al quale è necessario determinare un unico saldo algebrico di tutti i disallineamenti esistenti, che potrà risultare positivo o negativo. L'eventuale saldo positivo è assoggettato a tassazione separata Ires e Irap (oltre ed eventuali addizionali), con le rispettive aliquote ordinarie²². Il saldo negativo è invece deducibile in 5 quote costanti a partire dal 2009 e fino al 2013 (per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare).

Il metodo delle “singole fattispecie”

in base al quale possono essere riallineate le divergenze correlate a singole operazioni²³. Le fattispecie con saldo positivo sono riallineate mediante pagamento di un'imposta sostitutiva (Ires e Irap) con aliquota del 16%. I saldi negativi non sono invece deducibili dal reddito imponibile²⁴.

Per quanto riguarda la seconda tipologia di divergenze (ovvero quelle di cui all'art.15, co.3, **lett.b**), l'affrancamento va effettuato utilizzando la stessa disciplina del riallineamento delle differenze generate dall'utilizzo del quadro EC (deduzioni extracontabili) prevista dal co.48, art.1, della Legge finanziaria 2008, mediante pagamento di un'imposta sostitutiva applicata per scaglioni nella misura del 12%, 14% e 16%, rispettivamente per gli scaglioni fino a €5 mil., da €5 mil. a €10 mil. e oltre €10 milioni.

Le modalità di esercizio dell'opzione per il riallineamento

Indipendentemente dal fatto che le divergenze affrancate siano quelle di cui alla lett.a) o alla lett.b) del co.3 dell'art.15 del D.L. n.185/08 e dal metodo scelto del “saldo globale” o “per singola fattispecie” (per le divergenze di cui alla lett.a) i co.4, 5 e 7 dell'art.15 del D.L. n.185/08 prevedono regole comuni le quali stabiliscono che:

- ➔ l'opzione per il riallineamento deve essere esercitata nella dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007;
- ➔ l'imposta sostitutiva prevista deve essere versata in unica soluzione entro il termine di versamento a saldo delle imposte relative all'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007²⁵.

Pertanto, i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare potevano esercitare l'opzione per il riallineamento nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta 2008 (mod. Unico 2009).

In particolare, l'esercizio dell'opzione doveva avvenire mediante la compilazione del quadro RQ destinato alle imposte sostitutive del mod. Unico SC 2009, utilizzando:

la Sezione XI

per l'affrancamento delle differenze di cui al co.3, lett.a);

la Sezione V – B

per l'affrancamento delle differenze di cui al co.3, lett.b).

Come precisato nella C.M. n.33/E/09, l'opzione per la disciplina del riallineamento si intende perfezionata con l'indicazione in dichiarazione dei redditi dei maggiori valori

²² Si rende quindi necessario determinare un saldo globale ai fini Ires e un saldo globale ai fini Irap, che potrebbero anche non coincidere, e sottoporli a tassazione in base alle relative aliquote ordinarie Ires e Irap.

²³ In base al co.5 dell'art.15 del D.L. n.185/08 per singole fattispecie devono intendersi “i componenti reddituali e patrimoniali delle operazioni aventi la medesima natura ai fini delle qualificazioni di bilancio e dei relativi rapporti di copertura”.

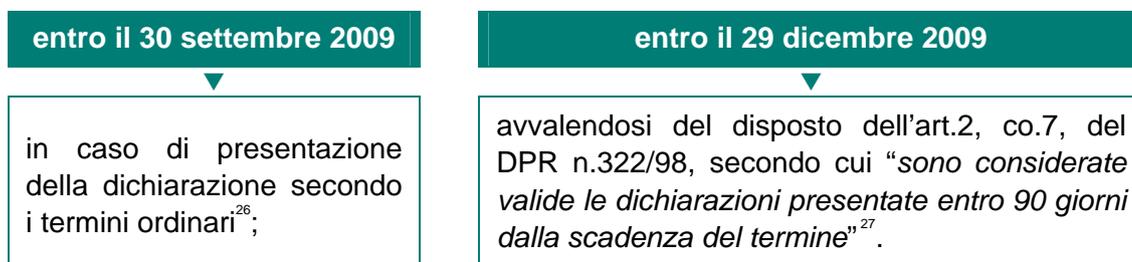
²⁴ Le fattispecie con saldo positivo sono determinate da attività con valore di bilancio maggiore del valore fiscale ovvero passività con valore di bilancio minore di quello fiscale, mentre le fattispecie con saldo negativo sono determinate da attività con valore di bilancio minore del valore fiscale ovvero passività con valore di bilancio maggiore di quello fiscale.

²⁵ Si rammenta che con R.M. n.127/E/09 sono stati istituiti i codici tributo da utilizzare per i versamenti dell'imposta sostitutiva.

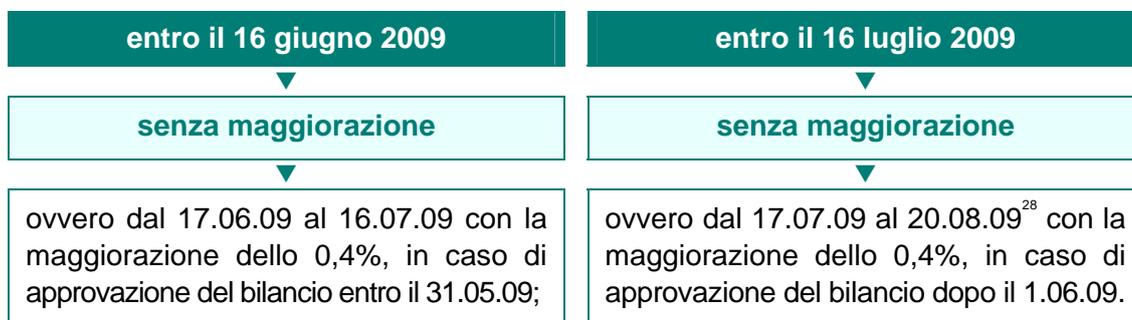
rivalutati e della relativa imposta sostitutiva a nulla rilevando l'omesso, insufficiente e/o tardivo versamento dell'imposta sostitutiva.

Il termine per l'esercizio dell'opzione per il riallineamento coincideva, pertanto, con quello di presentazione della dichiarazione mod. Unico 2009.

Conseguentemente, i soggetti con l'esercizio coincidente con l'anno solare potevano esercitare l'opzione mediante la presentazione della dichiarazione:



Il pagamento dell'imposta sostitutiva doveva essere effettuato:



Infatti, come chiarito dalla C.M. n.33/E/09, l'imposta sostitutiva può essere versata con la maggiorazione dello 0,40% entro trenta giorni dalla scadenza del termine previsto per il versamento a saldo delle imposte e può essere compensata con crediti relativi a altri tributi o contributi, ai sensi dell'art.17 del D.Lgs. n.241/97.

⇒ La possibilità di esercitare l'opzione per il riallineamento presentando una dichiarazione integrativa

La C.M. n.8/E del 4 marzo 2010 ha precisato che il contribuente che non avesse esercitato l'opzione nei modi e nei termini ordinari potrà avvalersi dello strumento della dichiarazione integrativa di cui all'art.2, co.8-bis, del DPR n.322/98 (c.d. "integrativa a favore").

Con riferimento alla disciplina dei riallineamenti per i soggetti IAS, l'Agenzia delle Entrate ritiene infatti che il mancato esercizio dell'opzione entro il termine di presentazione della dichiarazione originaria non sia di ostacolo alla possibilità di manifestare tale scelta in sede di dichiarazione integrativa, in quanto il fatto che il contribuente non abbia indicato nella dichiarazione originaria gli elementi richiesti ai fini del perfezionamento dell'opzione non significa che egli non volesse esercitare l'opzione stessa.

²⁶ In base al DPR n.322/98, e successive modificazioni, il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi scade l'ultimo giorno del nono mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta.

²⁷ La dichiarazione presentata entro 90 giorni dalla scadenza originaria, pur essendo valida determina tuttavia l'applicazione delle sanzioni previste dalla legge. Si può tuttavia utilizzare il ravvedimento operoso pagando una sanzione ridotta di €21. Le dichiarazioni presentate, invece, con ritardo superiore a 90 giorni si considerano omesse, ma costituiscono titolo per la riscossione dell'imposta che ne risulti dovuta.

²⁸ In conseguenza della consueta proroga dei versamenti scadenti nel periodo festivo (DPCM del 24/07/09).

L'Agenzia riconosce, dunque, la possibilità che il contribuente, pur avendo avuto l'intenzione di esercitare l'opzione, abbia omesso la compilazione del quadro RQ di Unico 2009, magari in conseguenza delle *“oggettive difficoltà di effettuazione di tutti gli adempimenti connessi alla disciplina del riallineamento”*.

Come precisato dall'Agenzia, infatti, l'opzione per il riallineamento non è tanto finalizzata ad ottenere benefici in termini di tassazione quanto, piuttosto, a produrre effetti in termini di semplificazione contabile e fiscale, dato che consente alle imprese - mediante riallineamento - di non dover più gestire i disallineamenti tra valori civilistici e valori fiscali ancora presenti in bilancio.

Inoltre, si osserva che il caso affrontato è del tutto peculiare in quanto gli effetti dell'opzione non incidono sul 2008 (anno a cui si riferisce la dichiarazione integrativa), bensì sul 2009, dato che il co.2 dell'art.15, del D.L. n.185/08 prevede che gli effetti del riallineamento si determinano a partire dall'“inizio del secondo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007” (ovvero a partire dal 2009 per i contribuenti “solari”).



Pertanto, il contribuente che non ha esercitato l'opzione può presentare una dichiarazione integrativa nella quale compilare il quadro RQ ai fini dell'esercizio dell'opzione stessa, senza alcuna penalità.

La dichiarazione integrativa dovrà essere presentata entro i termini previsti dall'art.2, co.8-*bis*, del DPR n.322/98, ovvero entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo.

Ciò significa che i contribuenti IAS aventi l'esercizio coincidente con l'anno solare potranno esercitare l'opzione per il riallineamento presentando una dichiarazione integrativa per l'anno 2008 entro il 30 settembre 2010.

La dichiarazione integrativa potrà essere, inoltre, presentata per correggere eventuali errori od omissioni nella compilazione del quadro RQ della dichiarazione originaria, nella quale era stata esercitata l'opzione per la disciplina del riallineamento.

In merito, si ricorda che il presupposto per poter presentare la dichiarazione integrativa è che sia stata validamente presentata la dichiarazione originaria; pertanto,

lo strumento della dichiarazione integrativa potrà essere utilizzato per esercitare l'opzione “tardivamente” solo nei casi in cui la dichiarazione originaria sia stata validamente presentata (senza l'opzione o con i dati relativi all'opzione incompleti o errati).

Per quanto riguarda il pagamento dell'imposta sostitutiva, nei casi in cui la dichiarazione integrativa evidenziasse un debito per imposta sostitutiva che non è stato assolto nei termini ordinari, la dichiarazione stessa costituisce titolo per la riscossione, oltre all'applicazione di interessi e della sanzione per omesso, infedele o tardivo versamento dell'imposta di cui all'art.13 del D.Lgs. n.471/97.

Pertanto, se oltre al mancato esercizio dell'opzione nella dichiarazione originaria il contribuente non ha neppure versato l'imposta sostitutiva entro il termine di versamento a saldo delle imposte relative all'esercizio 2008 (per i “solari”), si renderà applicabile la sanzione del 30% prevista per gli omessi versamenti.

Tuttavia, nei casi in cui la dichiarazione integrativa sia presentata prima dell'avvio dell'attività di verifica, il contribuente potrà sanare l'omesso versamento dell'imposta

sostitutiva avvalendosi dell'istituto del ravvedimento operoso, con versamento spontaneo della maggiore imposta, unitamente agli interessi e alla sanzione in misura ridotta ad un decimo del minimo (3%), nei termini di cui all'art.13, co.1, lett.b), del D.Lgs. n.472/97.

Da ultimo pare utile precisare che il caso in esame, secondo l'Agenzia, rappresenta una sorta di deroga al principio generale in base al quale la possibilità di presentare la dichiarazione integrativa deve escludersi qualora:

“la richiesta del contribuente di emendare la propria dichiarazione (...) non sia altro che una richiesta di esercitare nuovamente l'opzione offerta dal Legislatore, ma a posteriori, cioè quando la precedente opzione si sia (...) rivelata meno favorevole”²⁹.

Ad esempio, con la R.M. n.325/E/02 è stata esclusa la possibilità di presentare la dichiarazione integrativa per esercitare l'opzione per la rateizzazione delle plusvalenze di cui all'art.86 del Tuir, laddove tale opzione non era stata manifestata nella dichiarazione originaria e la plusvalenza aveva concorso interamente a formare il reddito nell'esercizio in cui era stata realizzata.



Pertanto, la possibilità concessa dall'Agenzia di utilizzare la dichiarazione integrativa per effettuare “tardivamente” l'opzione per il riallineamento dei soggetti IAS non pare possa essere facilmente estesa per analogia ad altri casi, quali quello degli affrancamenti relativi alle operazioni straordinarie di cui al co.2-ter dell'art.176 del Tuir o della rivalutazione degli immobili di impresa di cui allo stesso art.15 del D.L. n.185/08.

²⁹Cass. civ., sent. n.25056/06.