

## **Unico SC società di capitali soggetti che nel 2007 si sono avvalsi dell'imposta sostitutiva per affrancare le eccedenze di deduzione da quadro EC aspetto controverso per compilazione del quadro EC riferito al 2008**

a cura di Giovanni Mocci

Siamo in piena stagione di modello Unico e sul piano operativo, possono sorgere incertezze nella compilazione del quadro EC per quei soggetti che – essendosi avvalsi dell'art.1, comma 33, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria 2008) – hanno affrancato le differenze derivanti dalle deduzioni extracontabili con la determinazione, nel 2007, dell'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP e si trovano in questo periodo, in sede di compilazione del quadro EC relativo al periodo di imposta 2008, ad evidenziare il riallineamento dei valori fiscali a quelli civilistici.

I dubbi interpretativi derivano dal fatto che l'Amministrazione finanziaria non ha riprodotto nelle istruzioni al modello Unico SC approvate con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate protocollo N. 62935/2009 del 29 aprile 2009 un passo che invece era contenuto nelle istruzioni diramate con provvedimento protocollo N. 15261/2009 del 31 gennaio 2009 e che comportava l'indicazione in colonna 2 del quadro EC del riassorbimento tra i valori civili e fiscali derivante dall'assoggettamento ad imposta sostitutiva.

Come noto, a seguito dell'abrogazione del secondo comma dell'art. 2426 del codice civile, per opera del D.Lgs. n. 6 del 2003 (recante la riforma del diritto societario), non è stato più consentito ai contribuenti che redigono il bilancio imputare al conto economico rettifiche di valore e accantonamenti per ragioni esclusivamente fiscali.

In considerazione di tale disposizione, l'art. 109, comma 4, lettera b), secondo periodo, del DPR 917/86 nella versione precedente alle modifiche apportate dall'art. 1, comma 33, lett. q), della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria 2008), prevedeva, tuttavia, che in caso di imputazione al conto economico di rettifiche di valore e accantonamenti per importi inferiori ai limiti massimi previsti dalla disciplina del reddito di impresa, fosse

ugualmente possibile operare maggiori deduzioni, a condizione che la parte di tali componenti negativi non imputata a conto economico fosse indicata in un apposito prospetto della dichiarazione dei redditi, dal quale risultassero anche le conseguenti divergenze tra valori civili e fiscali dei beni e dei fondi.

Con effetto dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, il predetto art. 1, comma 33, della legge finanziaria 2008 ha previsto la soppressione della facoltà per il contribuente di dedurre nell'apposito prospetto le componenti negative di reddito extracontabili.

La cennata Legge Finanziaria 2008 è intervenuta (Cfr. l'art. 1, comma 48, della legge 24 dicembre 2007, n. 244) sul regime fiscale delle predette deduzioni extracontabili prevedendo che le differenze tra il valore civile e il valore fiscale degli elementi indicati nel quadro EC possano essere recuperate a tassazione, con conseguente riallineamento dei due valori, mediante opzione per l'applicazione di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP.

Ora, dal punto di vista dichiarativo, nella prima versione delle istruzioni al Modello dichiarativo Unico SC approvate con provvedimento del 31 gennaio 2009 protocollo N. 15261/2009 del Direttore dell'Agenzia delle Entrate era specificato a pag.57 che «In caso di esercizio dell'opzione prevista dall'art. 1, comma 48, della legge n. 244 del 2007 e di compilazione del quadro RQ, sezione V, del modello UNICO 2008 nella predetta colonna 2 va indicato l'importo corrispondente alla differenza (riassorbimento) tra i valori civili e fiscali indicati nel predetto quadro RQ e assoggettata a imposta sostitutiva».

In pratica, stante tale versione delle istruzioni dichiarative, le Società che nel 2007 avevano optato per il riassorbimento dei valori civilistici e fiscali disallineati da quadro EC, dovrebbero ora, in sede di compilazione della dichiarazione dei redditi per il 2008, riportare nella colonna 2 del quadro EC medesimo l'importo corrispondente al riallineamento.

Se non che il totale della colonna 2 del quadro EC deve essere riportato nel rigo RF6 del quadro RF quale "decremento dell'eccedenza pregressa" che – come componente positiva di reddito - determinerebbe una nuova imposizione di materia imponibile già assoggettata ad imposta sostitutiva.

Per ovviare a tale duplicazione di imposizione, si renderebbe necessario provvedere a sterilizzare agli effetti reddituali il citato riporto in rigo RF6 mediante equivalente

variazione in diminuzione da riportare nel rigo RF54, ma di tale variazione non vi è cenno nelle istruzioni.

Va ora osservato che nelle istruzioni al modello Unico SC approvate con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate protocollo N. 62935/2009 del 29 aprile 2009, rettificative di quelle pubblicate con decreto del 29 gennaio 2009, è stato soppresso il passo inizialmente contenuto a pag.57 delle istruzioni, relativo al riassorbimento in colonna 2 del quadro EC delle differenze civilistiche fiscali affrancate con l'imposta sostitutiva.

Per contro, nella più recente versione delle istruzioni è precisato (Cfr. la pag.56, ultimo periodo) che «è causa di riassorbimento, in tutto o in parte, dell'eccedenza pregressa l'affrancamento della stessa mediante applicazione dell'imposta sostitutiva ai sensi dell'art. 1, comma 48, della legge n. 244 del 2007. In tal caso l'importo affrancato nella precedente dichiarazione dei redditi non va esposto tra i "decrementi" nel presente quadro».

Ciò stante, sembra che l'Agenzia delle Entrate abbia fatto riformulato completamente il proprio orientamento in ordine alla modalità di ottenimento del riassorbimento dei valori di bilancio e fiscali nelle colonne 3 e 4 del quadro EC.

La soluzione prescelta pare dunque essere quella di esporre l'eccedenza pregressa in colonna 1 del quadro EC già al netto dei riassorbimenti ottenuti per effetto dell'opzione per l'imposta sostitutiva.

In questo caso, il riporto del riassorbimento in rigo RF6 sarebbe neutralizzato e non si renderebbe più necessaria l'effettuazione di equivalente variazione in diminuzione del reddito in rigo RF54.

Sul punto tuttavia è più che mai auspicabile un chiarimento di conferma da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Giovanni Mocci  
17 Luglio 2009