

La gestione delle eccedenze pregresse nel quadro EC dopo l'abrogazione delle deduzioni extracontabili

a cura di Fabio Carriolo

Premesse

Gli obiettivi fondamentali del «disinquinamento» del bilancio, come individuati dalla «riforma IRES» del 2004, consistevano:

- nella creazione di un sistema fiscale flessibile e il più possibile neutrale rispetto alle scelte gestionali degli operatori economici, mediante l'eliminazione delle regole fiscali generatrici di indesiderabili interferenze con la disciplina del bilancio di esercizio;
- nella soppressione delle regole incoerenti con il nuovo sistema dell'imposizione di gruppo, che consente ad altra società del gruppo di dedurre le componenti forfetarie non utilizzate dalla società cui naturalmente farebbero capo.

Di fatto, il riconoscimento delle deduzioni extracontabili attraverso il quadro EC della dichiarazione dei redditi modello «Unico» si era reso necessario a seguito dell'intervenuta abrogazione della norma che consentiva l'inquinamento fiscale del bilancio (art. 2426, secondo comma, del codice civile).

Secondo le disposizioni introdotte dal D.Lgs. 12.12.2003, n. 344, in sede di dichiarazione dei redditi, i componenti negativi di reddito come ammortamenti, rettifiche di valore e accantonamenti potevano essere dedotti anche qualora il relativo importo determinato in misura forfetaria dalla norma fiscale avesse ecceduto i costi effettivamente imputati a conto economico.

Tuttavia, poiché tali componenti negativi afferivano, di norma, ad elementi patrimoniali, potevano aversi dei valori di riferimento fiscali diversi e più bassi rispetto a quelli civilistici, dei quali occorreva tener conto ai fini delle successive vicende reddituali¹.

¹ Cfr. R. Acierno, «La soppressione delle interferenze fiscali al bilancio: effetti del disinquinamento del bilancio ai fini IRES», in R. Acierno, L. Cacciapaglia, F. Carriolo, S. Cinieri, «La riforma fiscale 2004», IPSOA, 2004, par. 3.2.4.1, p. 92.

L'abrogazione delle deduzioni extracontabili

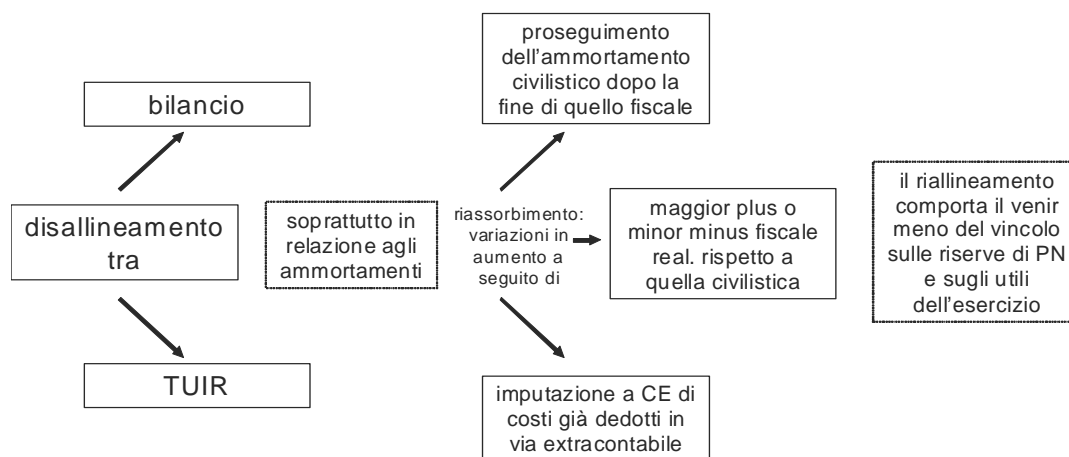
Il sistema delle deduzioni extracontabili è stato stravolto dalla Finanziaria 2008 [art. 1, comma 33, lett. q), n. 1, L. 24.12.2007, n. 244], in considerazione della grande dimensione assunta dal fenomeno delle deduzioni extracontabili, per le quali si è profilata « ... l'opportunità di un riordino, non sembrando ragionevole che il fisco ammetta senza limiti la deduzione generalizzata di costi privi di giustificazione economica».

Riagganciandosi alla finalità sovvenzionale di molte deduzioni extracontabili precedentemente previste, la relazione di accompagnamento alla Finanziaria ha affermato che i futuri incentivi finalizzati a premiare i comportamenti virtuosi delle imprese avrebbero dovuto seguire la strada dei crediti d'imposta, senza più interferire con le regole di determinazione del reddito.

Per effetto delle innovazioni normative, a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2007 non sono più ammesse deduzioni extracontabili a titolo di ammortamenti, altre rettifiche di valore e accantonamenti, ferma restando la deducibilità dei costi imputati al conto economico entro i limiti massimi ammessi dalla norma fiscale.

Nella stessa prospettiva, è stata modificata anche la disciplina degli ammortamenti dei beni materiali, eliminando le previsioni concernenti l'ammortamento anticipato e il c.d. ammortamento accelerato e adeguando, in coerenza con quanto previsto attualmente dall'ultimo periodo del settimo comma dell'art. 102 del TUIR, la durata minima dei contratti di locazione finanziaria. Le istruzioni operative in materia sono state fornite dall'Agenzia delle Entrate con la propria circolare n. 50/E dell'11 luglio 2008.

Nelle pagine che seguono, si cercherà di fornire un quadro soprattutto delle problematiche applicative connesse al riallineamento, guardando all'esposizione da fornire nella dichiarazione dei redditi.



Le precisazioni dell'Agenzia delle Entrate

Secondo quanto è stato puntualizzato nella predetta circolare n. 50/E:

- a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2007, il regime delle deduzioni extracontabili trova applicazione solo per la gestione dei riallineamenti delle eccedenze pregresse e del vincolo sulle riserve;
- il disallineamento tra il valore civile e quello fiscale dei beni si riassorbe, in via ordinaria, per effetto delle variazioni in aumento del reddito imponibile rispetto all'utile di bilancio, a seguito:
 - della prosecuzione del processo di ammortamento civilistico dopo la conclusione dell'ammortamento fiscale;
 - della maggiore plusvalenza o della minore minusvalenza fiscale realizzata rispetto a quella civilistica che si determina con il successivo realizzo del bene;
 - dell'imputazione a conto economico di costi che si riferiscono ad accantonamenti in precedenza dedotti in via extracontabile.

Il riallineamento della differenza tra il valore civilistico e quello fiscale dei beni e dei fondi comporta anche il venir meno del vincolo di sospensione delle riserve, nonché l'utilizzo del fondo imposte differite che viene ridotto per un importo corrispondente.

Inoltre, il riallineamento può verificarsi per effetto della distribuzione di riserve e di utili soggetti al regime di sospensione d'imposta: secondo le osservazioni dell'Agenzia, il concorso alla formazione del reddito degli utili e delle riserve distribuite determina in tale ipotesi un aumento del valore fiscale (che tende a riallinearsi a quello civilistico) sui beni e i fondi per i quali sussiste un disallineamento, in misura proporzionale al disallineamento esistente.

Il regime sostitutivo

Oltre ai sistemi ordinari che consentono il riassorbimento delle differenze, la L. n. 244/2007 (Finanziaria 2008) ha introdotto (art. 1, comma 48) una disciplina opzionale «sostitutiva», volta a consentire ai contribuenti l'utilizzo ai fini fiscali dei maggiori valori emergenti in esito alle deduzioni extracontabili.

Il regime prevede l'assolvimento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP, e le relative disposizioni attuative sono state emanate con D.M. 3.3.2008.

L'applicazione dell'imposta sostitutiva può avere a oggetto la totalità delle eccedenze emergenti dal quadro EC, ovvero riguardare singole classi omogenee di deduzioni extracontabili, corrispondenti, nel modello Unico, ai singoli righi del quadro (beni materiali, impianti e macchinari, fabbricati strumentali, etc.).

L'oggetto dell'affrancamento – che coincide con la base imponibile dell'imposta – è costituito dai disallineamenti tra il valore civile e il valore fiscale dei beni e degli altri elementi indicati nel quadro EC originate per effetto delle deduzione extracontabili effettuate fino al periodo d'imposta in corso al 31.12.2007. L'opzione può essere esercitata nel periodo d'imposta successivo a quello chiuso il 31.12.2007 (ossia, per i soggetti «solari», nel 2008), ovvero anche nei periodi successivi, con riferimento però alla dichiarazione fiscale del periodo precedente.

L'imposta sostitutiva prevede le seguenti aliquote:

- 12% sulla parte dei maggiori valori ricompresi nel limite di 5 milioni di euro;
- 14% sulla parte dei maggiori valori eccedente i 5 milioni di euro e fino ai 10 milioni di euro;
- 16% sulla parte dei maggiori valori eccedente i 10 milioni di euro.

In via meramente incidentale, si riscontra qui come in altri settori nei quali il legislatore ha inteso introdurre delle imposte sostitutive (ad esempio, per quanto attiene alla rivalutazione dei beni d'impresa, ovvero al riconoscimento fiscale dei maggiori valori contabili generati nell'ambito di operazioni straordinarie) il tentativo di introdurre nell'ambito della fiscalità d'impresa (soggetta ad IRES con aliquota fissa) un criterio di progressività, che appare non del tutto coerente con i principi che informano il reddito d'impresa. A maggior ragione ove si considerino le precedenti esperienze di diversificazione del trattamento fiscale delle imprese, che erano accompagnate da un'intenzionalità «premiale», volta a incoraggiare, ad esempio (si pensi alla DIT), la capitalizzazione delle imprese e il reinvestimento nelle stesse del capitale proprio.

Il riallineamento parziale

Secondo quanto è stato precisato nella circolare dell'Agenzia, il contribuente «solare» può decidere alternativamente nel 2008, con riferimento al precedente periodo d'imposta:

- di non esercitare l'opzione per il riallineamento, optando quindi per il riassorbimento in via ordinaria;
- di esercitare integralmente l'opzione, riallineando le differenze esistenti tra valori civili e fiscali relative a tutti i beni ed elementi (ovvero a tutti i righe) del quadro EC;
- di esercitare parzialmente l'opzione, riallineando le differenze esistenti tra valori civili e fiscali relative solo ad uno o più righe del quadro EC.

Nel caso del riallineamento parziale, le differenze residue potranno essere riallineate negli anni successivi al 2008 prendendo a riferimento le differenze esistenti nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta immediatamente precedente a quello in cui viene esercitata l'opzione. Inoltre, secondo il decreto attuativo, ai fini della

determinazione delle aliquote progressive applicabili occorre tener conto anche delle differenze di valori precedentemente assoggettate a imposta sostitutiva, con un effetto di «cumulo» inteso a evitare i fenomeni elusivi (cioè lo «spezzettamento» dei riallineamenti per procurarsi il diritto ad assolvere l'imposta con aliquota più bassa).

Il versamento dell'imposta

L'imposta sostitutiva va versata, secondo la norma, «obbligatoriamente in tre rate annuali»:

- la prima, pari al 30% dell'ammontare dovuto, entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta con riferimento al quale è stata esercitata l'opzione (ossia, per l'anno in corso, con riferimento al 2007, entro il 16 giugno 2008);
- la seconda, pari al 40% dell'ammontare dovuto, da versare entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al primo periodo d'imposta successivo a quello con riferimento al quale è stata esercitata l'opzione (16 giugno 2009);
- la terza, pari al 30% residuo, da versare entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al secondo periodo d'imposta successivo a quello con riferimento al quale è stata esercitata l'opzione (16 giugno 2010).

Ciascuna delle tre rate può essere versata, con la maggiorazione dello 0,40%, entro 30 giorni dalla scadenza del termine previsto per il versamento a saldo delle imposte riferite alla relativa dichiarazione dei redditi. Non è consentito, invece, rateizzare ulteriormente le tre rate in quanto le modalità di versamento rateale sono già fissate dalla disciplina dell'imposta sostitutiva.

L'aliquota degli interessi da versare sulle rate successive alla prima è stabilita dalla Finanziaria 2008 nella misura fissa del 2,5%: a tale riguardo, pur incontrando la barriera costituita dall'esistenza di una precisa norma di diritto positivo, si eccepisce (auspicando sul punto un possibile ravvedimento del legislatore) l'effetto svantaggioso – di riduzione del beneficio – che si associa all'obbligo di rateazione, giacché un contribuente «X», soprattutto trattandosi di valori consistenti, potrebbe essere fornito di sufficiente liquidità per assolvere l'imposta in un'unica soluzione, evitando di essere onerato anche dagli interessi.

A ogni modo, secondo la pronuncia di prassi, «... il puntuale e congruo versamento della prima rata è sufficiente a perfezionare l'esercizio dell'opzione per la disciplina dell'imposta sostitutiva». L'opzione non può invece intendersi perfezionata se la prima rata è di importo inferiore al dovuto. Nell'ipotesi di omesso o insufficiente versamento delle rate successive alla prima non comporta il venir meno dell'efficacia dell'opzione, bensì l'iscrizione a ruolo degli importi non versati, dei relativi interessi e della sanzione di cui all'art. 13 del D.Lgs. 18.12.1997, n. 471.

Va altresì considerato che, in presenza dei relativi presupposti, il contribuente può avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso, e che per accertamento, liquidazione, riscossione, contenzioso e sanzioni risultano applicabili le norme previste ai fini delle imposte sui redditi, ivi compresa la possibilità di versamento mediante compensazione con crediti relativi ad altre imposte.

Gli effetti dell'opzione

Secondo il decreto ministeriale, il riallineamento «a pagamento» produce i propri effetti a decorrere dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale si considera effettuata l'opzione. I maggiori valori assoggettati a imposta sostitutiva si considerano quindi fiscalmente riconosciuti, ai fini dell'ammortamento, dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale è stato effettuato il versamento della prima rata. A partire dalla stessa data è rimosso il vincolo di sospensione d'imposta gravante sulle riserve in misura corrispondente agli importi affrancati.

Se l'ammontare delle riserve e degli utili di bilancio relativi al periodo d'imposta in cui siano state operate le deduzioni extracontabili fosse inferiore all'importo delle deduzioni stesse, il vincolo si intendeva apposto sulle riserve e utili futuri. In tale ipotesi, l'eliminazione del vincolo per effetto del riallineamento si produce anche con riferimento alle riserve e utili futuri.

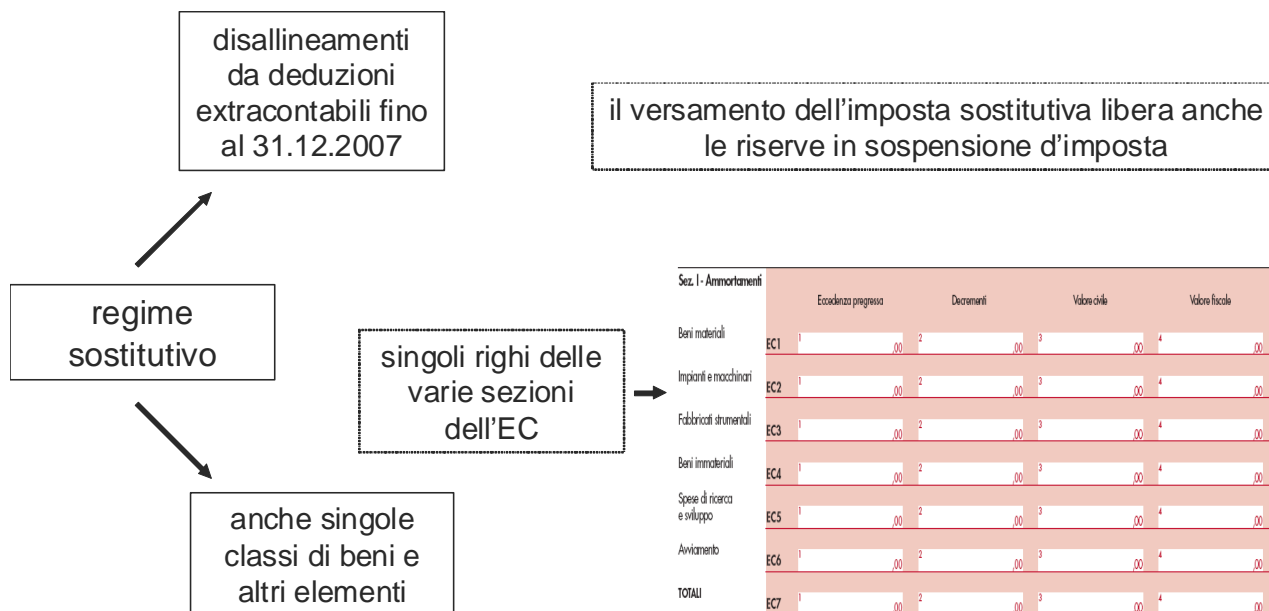
L'affrancamento del vincolo di sospensione sulle riserve si può inoltre realizzare «da solo», mediante il versamento dell'imposta sostitutiva dell'1% prevista dal comma 34 dell'art. 1 della Finanziaria 2008.

Il periodo di sorveglianza

Secondo quanto è previsto dall'art. 2, secondo comma, del decreto, se l'applicazione dell'imposta sostitutiva ha a oggetto le differenze di valore riguardanti i beni materiali e immateriali indicati nella sezione I del quadro EC (beni materiali; impianti e macchinari; fabbricati strumentali; beni immateriali; avviamento) e gli stessi sono realizzati in data anteriore all'inizio del quarto periodo d'imposta successivo a quello di esercizio dell'opzione, il costo fiscale di tali beni è ridotto delle differenze di valore assoggettate a imposta sostitutiva e dell'ammortamento dedotto.

Il «periodo di sorveglianza» è quindi compreso entro la fine del terzo periodo d'imposta successivo a quello di esercizio dell'opzione (per il contribuente con periodo d'imposta «solare» che opti sin dal 2008 per l'affrancamento dei disallineamenti esistenti al 31.12.2007, il periodo di sorveglianza è costituito dall'arco temporale compreso tra il 1° gennaio 2008 ed il 31.12.2011). In caso di realizzo in tale arco temporale, il costo fiscale affrancato viene ridotto dei maggiori valori assoggettati a imposta sostitutiva e dell'ammortamento dedotto *medio tempore*, mentre l'imposta sostitutiva assolta potrà essere recuperata dal contribuente mediante scomputo dall'IRPEF o dall'IRRES.

Il regime sostitutivo



La circolare 50/E e le istruzioni alla dichiarazione²

Circolare 50 [esempio 2]

Sez. I - Ammortamenti		Eccedenza pregressa	Eccedenza di periodo	Decrementi	Valore civile	Valore fiscale
Beni materiali	EC1	4.000.000,00		4.000.000,00	7.000.000,00	7.000.000,00

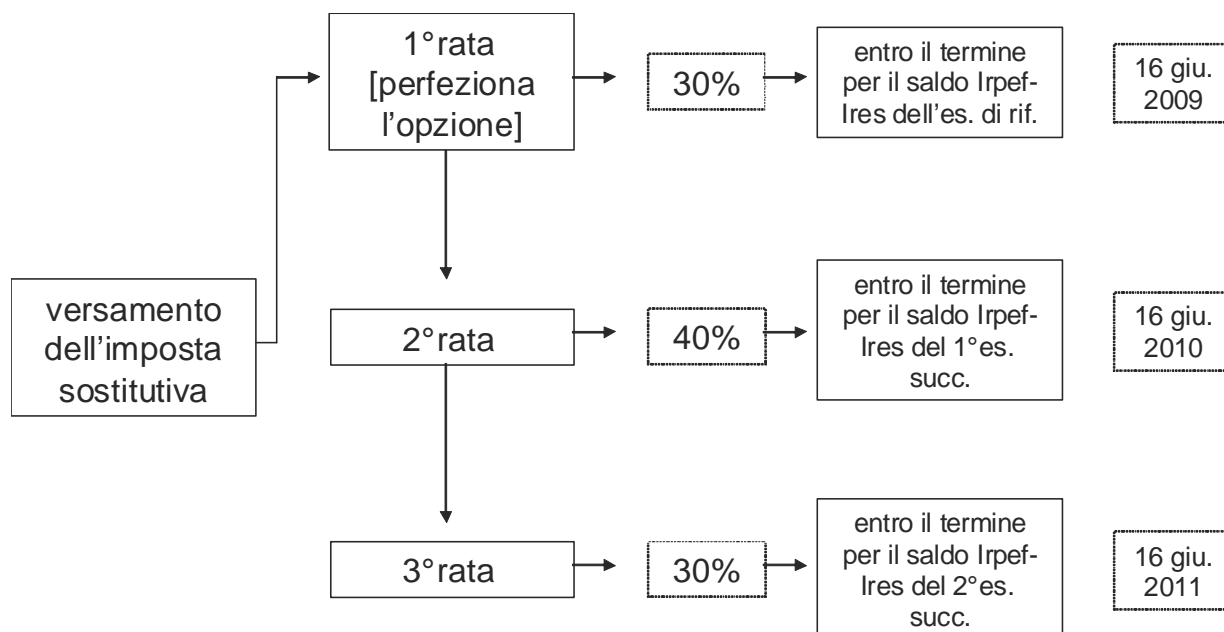
Il decremento dovrebbe trasformarsi in variazione in aumento nel quadro RF

Istruzioni Unico 2009 sc [pag. 56]

Si precisa 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.

² La tavola evidenzia un'incongruenza tra le istruzioni fornite dalla circolare e le istruzioni ufficiali al modello di dichiarazione: seguendo queste ultime, che risultano maggiormente aderenti al funzionamento della modulistica, il bene «affrancato» mediante imposta sostitutiva andrebbe definitivamente espunto dal quadro EC.

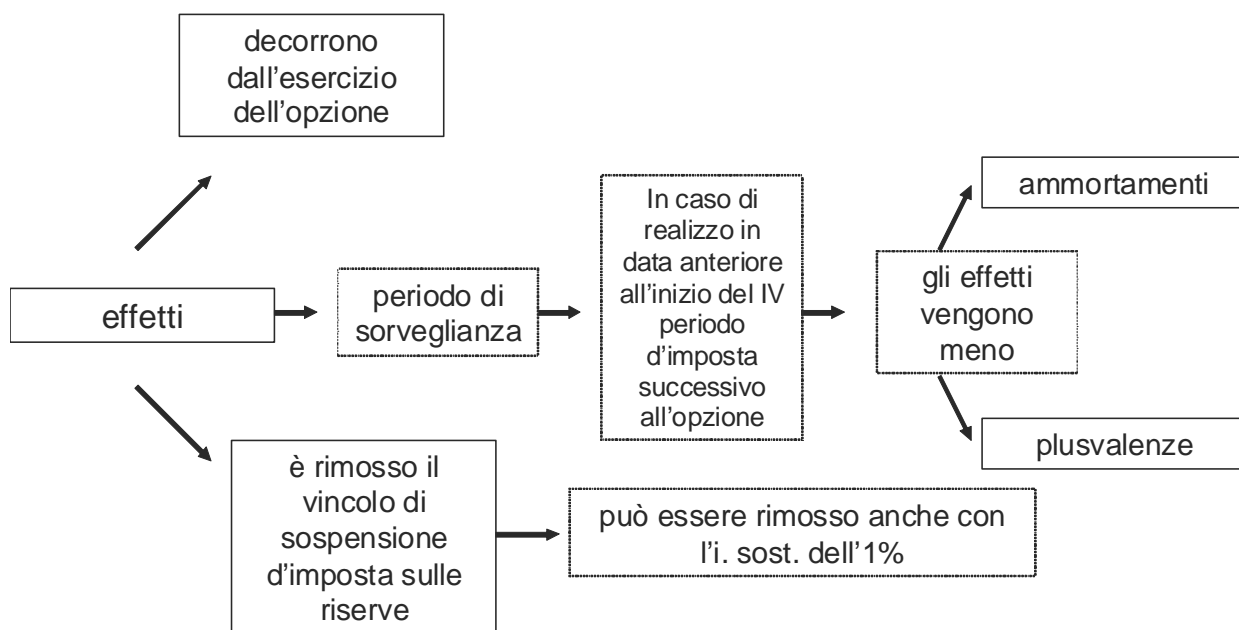
La sequenza dei versamenti



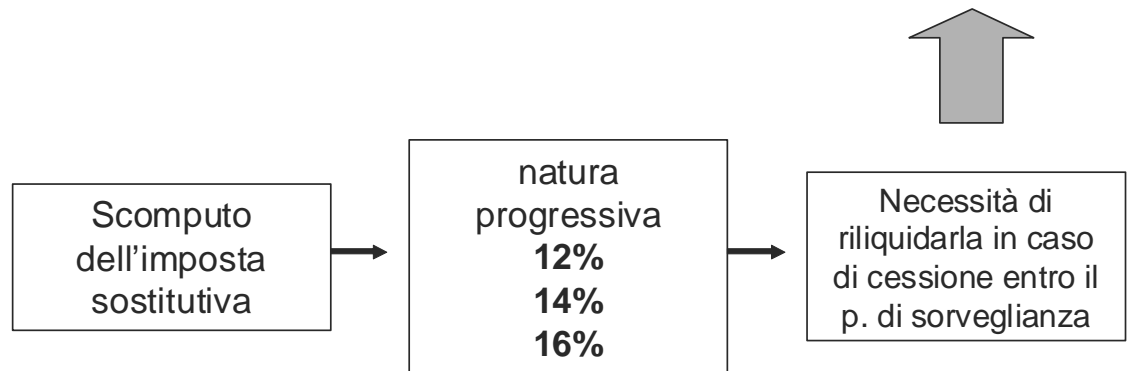
RF6	C) COMPONENTI POSITIVI QUADRO EC	Ammortamenti	Altre rettifiche	Accantonamenti
		1	2	3
		,00	,00	,00
				4
				,00

Nel **riga RF6**, vanno indicati gli ammortamenti, le (maggiori) plusvalenze o le (minori) minusvalenze e le sopravvenienze che concorrono a formare il reddito ai sensi dello stesso art. 109, comma 4, lett. b), quarto periodo, nel testo previgente le suddette modifiche. In particolare, in colonna 4, va indicato l'importo complessivo di tali componenti (c.d. decremento dell'eccedenza pregressa), corrispondente a quello indicato nel rigo EC20, colonna 2, e nelle colonne 1, 2 e 3, la parte di tale importo riferibile, rispettivamente, ai beni materiali e immateriali ammortizzabili (importo del rigo EC7, colonna 2), agli altri beni (importo del rigo EC12, colonna 2) e agli accantonamenti (importo del rigo EC19, colonna 2).

Il realizzo nel periodo di sorveglianza



Imposta complessivamente liquidata – importi versati in relazione ai disallineamenti correlati ai beni oggetto di anticipato realizzo



Fabio Carriolo
16 Giugno 2009