

Affrancamento facoltativo dei disallineamenti fiscali nei bilanci IAS

di Sonia Cascarano

1. Circolare n. 39 di Assonime

Le norme sull'affrancamento facoltativo dei disallineamenti fiscali dei bilanci IAS previste dal D.I. n. 185/08 e dal decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 30 luglio 2009, che ha puntualizzato le modalità di esercizio dell'opzione del riallineamento per le imprese tenute alla redazione del bilancio secondo i principi contabili internazionali, sono oggetto della circolare n. 39 di Assonime.

La circolare evidenzia:

- la disciplina transitoria delle operazioni ancora non esaurite al momento dell'entrata in vigore delle nuove regole di determinazione dell'imponibile delle imprese che redigono i bilanci IAS/IFRS;
- alcuni dubbi interpretativi in merito alle operazioni pregresse che non sono stati affrontati e risolti nella circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 33 del 10 luglio 2009, che ha fornito comunque importanti chiarimenti sull'applicazione dell'articolo 15 del D.I. n. 185/2008 che ha, appunto, introdotto la possibilità per i soggetti adottanti i principi contabili internazionali IAS di liberarsi dei disallineamenti tra valori civilistici e fiscali presenti in bilancio. L'art. 15, comma 3 permette di riallineare i valori fiscali a quelli di bilancio, pagando una imposta sostitutiva entro il 30 settembre 2009. Secondo Assonime, che

chiede anche uno slittamento della data del 30 settembre, vi è una difficoltà nell'operare sia la valutazione di convenienza dell'opzione sia la determinazione dei valori da indicare nella dichiarazione dei redditi;

- i possibili impatti sulla compilazione del modello Unico società di capitali, per il quale si approssima la scadenza per la presentazione,
- i regimi che il decreto legge n. 185 del 2008 ha messo a disposizione delle imprese IAS adoperer, per eliminare le divergenze tra valori civili e fiscali ancora esistenti al termine del periodo di imposta 2008;
- contratti di locazione finanziaria: per le Entrate, i contratti di leasing in corso al 31 dicembre 2007 sono disciplinati in generale dall'art. 15, comma 1, D.L. n. 185/2008, con cui è attribuita piena rilevanza agli importi contabilizzati con la possibilità di generare doppie deduzioni. Secondo Assonime i canoni di leasing possono essere dedotti solo dalle imprese che contabilizzano i principi contabili italiani e, quindi, i soggetti las dovrebbero dedurre solo gli interessi e gli ammortamenti secondo le regole las;

Assonime ricorda che le opzioni per il riallineamento possono essere esercitate nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 e, in caso di nuova adozione o di cambiamento dei principi contabili internazionali, anche in futuro, in base a quanto disposto dal decreto ministeriale di attuazione 30 luglio 2009.

In particolare, nella prima parte la circolare esamina la disciplina transitoria delle operazioni ancora non esaurite al momento dell'entrata in vigore delle nuove regole di determinazione dell'imponibile delle imprese IAS adoperer.



Nella seconda parte, la circolare analizza i vari regimi che il decreto legge n. 185 del 2008 ha messo a disposizione di queste imprese, per eliminare le divergenze tra valori civili e fiscali ancora esistenti al termine del periodo di imposta 2008.

Le opzioni per il riallineamento possono essere esercitate nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 e, in caso di nuova adozione o di cambiamento dei principi contabili internazionali, anche in futuro, in base a quanto disposto dal decreto ministeriale di attuazione 30 luglio 2009.

L'intervento di Assonime si è reso necessario, perché secondo quanto previsto dall'articolo 15 del decreto 185 continuano ad essere soggette alla disciplina fiscale previgente gli effetti reddituali e patrimoniali sul bilancio 2008 e sui successivi rendiconti delle operazioni già in corso al 31 dicembre 2007.

Tutto ciò ha fatto sorgere numerosi dubbi interpretativi a cui l'agenzia delle Entrate non ha ancora dato un'univoca spiegazione: le incertezze riguardano soprattutto le operazioni di locazione finanziaria e, nello specifico, i contratti di leasing.

Per l'agenzia delle Entrate, i contratti di leasing in corso al 31 dicembre 2007 sono sottoposti alla disciplina transitoria del sopra citato articolo 15, quindi per evitare il rischio di doppie deduzioni, per i contratti di leasing pregressi, oltre agli interessi, potranno dedursi i soli ammortamenti stanziati in bilancio fino a concorrenza del valore fiscale.

Tale regola fa sorgere dei dubbi poichè le attuali regole dei leasing prevedono, con effetto immediato, che i canoni siano dedotti solo da parte delle imprese che utilizzano i principi contabili italiani.

2. Circolare 33/E/2009 Agenzia Entrate

Con la circolare n. 33/E/2009, l'Agenzia delle Entrate è intervenuta per chiarire le modalità di riallineamento tra i valori civilistici e quelli fiscali presenti nei bilanci dei soggetti che adottano i principi contabili internazionali (las/lfres), confermando la possibilità di eliminare le suddette differenze in sede dichiarativa tramite il pagamento di un'imposta sostitutiva.

L'articolo 15 del Dl anticrisi ha introdotto la possibilità per i soggetti las di liberarsi dei disallineamenti tra valori civilistici e fiscali presenti in bilancio: le imprese possono operare il riallineamento pagando un'imposta sostitutiva ed esercitando una specifica opzione nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007.

Importante è l'esistenza ancora della "clausola di salvaguardia" prevista dal comma 61, articolo 1 della legge Finanziaria 2008, con la quale sono fatti salvi gli effetti sulla determinazione dell'imposta degli esercizi precedenti al 2008 se prodotti da comportamenti adottati sulla base della corretta applicazione dei principi contabili internazionali, purchè coerenti con le norme previste al comma 58 della stessa legge Finanziaria.

A partire dal 2008, la nuova disciplina fiscale per i soggetti las, rafforzando il principio di "derivazione" del reddito dal bilancio di esercizio, consente di ridurre il fenomeno della formazione di nuove divergenze tra valori civilistici e fiscali, anche se continuano a sussistere divergenze formatesi negli anni precedenti in sede di prima applicazione degli las e negli esercizi precedenti per l'adozione delle nuove regole fiscali.

Il riallineamento assume carattere oneroso e facoltativo, dato che questa facoltà è subordinata tanto al pagamento di un'imposta sostitutiva quanto all'esercizio di una specifica opzione da esercitare nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007: lo stesso si attua con modalità differenti a seconda del tipo di poste disallineate di cui si intende ottenere il riconoscimento fiscale e delle diverse cause alla base delle divergenze tra valori civili e valori fiscali.

L'agenzia delle Entrate è intervenuta al fine di istruire su come muoversi nel regime transitorio previsto per le operazioni poste in essere anteriormente all'entrata in vigore delle nuove disposizioni, analizzando i diversi regimi di riallineamento e le diverse modalità di tassazione.

Per le operazioni pregresse l'Agenzia chiarisce che si devono identificare in tale categoria tutte le operazioni caratterizzate dalla coesistenza di seguenti tre requisiti:

- risultano qualificate, classificate e imputate temporalmente nel bilancio chiuso al 31/12/2007 in modo diverso rispetto a quelle disposte dalla disciplina tributaria vigente al momento in cui dette operazioni risultano realizzate;
- continuano a produrre effetti patrimoniali e reddituali rilevanti nei periodi d'imposta successivi a detti effetti, se rilevanti fiscalmente;
- determinano un'anomala tassazione.

Con il termine "operazione pregresse" si vogliono identificare tutte quelle operazioni che nel passaggio al nuovo sistema di tassazione basato sul principio della

“derivazione forzata”, sarebbero soggette a regole fiscali “configgenti” con quelle in vigore nel precedente regime del “doppio binario”, specificando che gli effetti patrimoniali e reddituali di tali operazioni manifestati nei periodi d’imposta successivi non sono assoggettati alle disposizioni che attuano il principio di derivazione rafforzata, creando un regime transitorio.

Il fine della normativa è quello di evitare che con il passaggio dalle vecchie alle nuove regole si possano formare salti oppure duplicazioni d’imposta:, dal combinato disposto delle norme introdotte dalla Finanziaria 2008 e dal decreto legge 185/2008, si chiarisce che

- si applica il principio di derivazione rafforzata alle operazioni poste in essere dal periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007,
- restano valide le disposizioni fiscali precedenti in merito alla rilevanza fiscale delle qualificazioni, classificazioni, valutazioni e imputazioni temporali delle operazioni effettuate nei periodi d’imposta precedenti, che presentano i requisiti per l’applicazione del regime transitorio,
- è possibile effettuare, sempre per le operazioni realizzate nei periodi d’imposta precedenti e attraverso opzione in dichiarazione dei redditi, il riallineamento delle divergenze tra valori fiscali e civili dei relativi elementi patrimoniali, con conseguente assoggettamento al principio di “derivazione rafforzata”,
- si applica il principio di derivazione rafforzata alle operazioni realizzate nei periodi d’imposta precedenti che non presentano i requisiti necessari per l’applicazione del regime transitorio. In conclusione, quindi, le operazioni

riguardanti ricavi di attivazione, cartolarizzazione dei crediti e operazioni di leasing finanziario, che potrebbero risultare assoggettate a regole fiscali in potenziale conflitto con quelle precedenti, si possono continuare a trattare con le vecchie modalità di rilevanza fiscale, qualificazione, classificazione, valutazione imputazione temporale.

Le divergenze relative a operazioni che, altrimenti, rientrerebbero nell'ambito di applicazione della disciplina transitoria, sono eliminabili attraverso il riallineamento ex articolo 15, comma 3, lettera a), del DI 185/2008, disposizione che lascia fuori le differenze:

- derivanti dalla valutazione dei beni fungibili, dall'eliminazione di ammortamenti, rettifiche di valore e di fondi di accantonamento, in sede di *FTA* ;
- emerse a causa dalle deduzioni extracontabili operate mediante l'utilizzo del "quadro EC" ;
- che si sarebbero comunque determinate, anche a seguito dell'applicazione delle disposizioni vigenti del Tuir.

Il riallineamento può avvenire, alternativamente:

1. con il metodo del "saldo globale"¹
2. con il metodo "per singola fattispecie".

Se la somma algebrica delle divergenze:

¹ Vanno individuate le divergenze tra valore di bilancio e valore fiscale relative a "tutti" gli elementi patrimoniali esistenti all'inizio del secondo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007.

- è positiva, la stessa va assoggettata a imposta sostitutiva con aliquota pari a quella ordinaria, separatamente dall'imponibile complessivo ai fini Ires e Irap (perciò, con l'impossibilità di utilizzare perdite di periodo o pregresse per abbattere la base imponibile del tributo);
- è negativa, l'importo abatterà il reddito da assoggettare a Ires e Irap del secondo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 e dei quattro successivi².

L'articolo 15, comma 3, alla lettera b), individua altre divergenze riallineabili.

Le ipotesi, tassative, contemplate dalla norma riguardano differenze emerse in sede di *FTA*, derivano dal mantenimento dei criteri "fiscali" di valutazione dei beni fungibili e dalla eliminazione di ammortamenti, di rettifiche di valore e di fondi di accantonamento.

23 gennaio 2010

Sonia Cascarano

² Ciascun saldo va assoggettato a imposta sostitutiva dell'Ires, dell'Irap e di eventuali addizionali, con aliquota del 16 per cento e l'eventuale saldo negativo non è deducibile.