

Circolare n. 6 del 6 aprile 2009

Decreto "Anticrisi"/3: Riallineamenti IAS

Premessa

Il Decreto Legge n. 185 del 29 Novembre 2008 (Decreto Anticrisi) convertito, con modificazioni dalla Legge n. 2 del 28 gennaio 2009, ha introdotto numerose novità in campo tributario, tra cui la possibilità, per i soggetti che adottano i principi contabili internazionali, di riallineare taluni valori contabili a quelli fiscali.

Con la presente circolare si illustrano tali possibilità di riallineamento regolate dall'art. 15, commi da 1 a 9 e 12-bis del citato decreto.

Indice

1. Principio di derivazione previsto dalla Finanziaria 2008
2. Ambito soggettivo del riallineamento
3. Riallineamento delle differenze generate dall'applicazione del principio di derivazione
 - 3.1. Riallineamento totale
 - 3.2. Riallineamento per singole fattispecie
4. Ulteriori differenze riallineabili
 - 4.1. Disallineamenti da first time adoption e da soppresso quadro EC
5. Riconoscimento fiscale disallineamenti futuri
6. Riallineamento nell'ambito delle operazioni di Aggregazioni aziendali

1. Principio di derivazione previsto dalla Finanziaria 2008

Le novità del Decreto Anticrisi costituiscono per i soggetti IAS un'integrazione alle recenti modifiche introdotte dalla Finanziaria 2008.

L'art. 1 della Finanziaria 2008, nei commi 58, 59, 60 e 62, ha infatti introdotto per i soggetti IAS/IFRS adopter il principio di derivazione diretta dell'imponibile fiscale dal bilancio, in sostituzione del principio di neutralità fiscale in vigore sino al 31.12.2007.

In buona sostanza, a far data dall'1.01.2008, anche per i soggetti IAS/IFRS adopter, il reddito imponibile si otterrà applicando al risultato di bilancio le variazioni previste dal Testo Unico delle Imposte sul Reddito (TUIR)¹.

La normativa introdotta dalla Finanziaria 2008 ha posto fine alle disposizioni transitorie introdotte dal Decreto Legislativo 38/2005 il quale dettava, quale norma di passaggio in fase di prima applicazione degli IAS, l'adozione del principio di neutralità fiscale.

¹ E' appena il caso di ricordare che il D.M. attuativo del principio di derivazione alla data della presente è stato appena emanato.

Il D. Lgs. 38/2005 prevedeva che in sede di prima applicazione degli IAS per la determinazione del reddito imponibile fossero apportate le variazioni in aumento od in diminuzione necessarie per neutralizzare gli effetti fiscali delle "FTA".

Lo scopo era infatti quello di eliminare gli effetti sul reddito imponibile determinati dalla sola applicazione degli IAS.

Le disposizioni introdotte dalla Finanziaria 2008 hanno quindi svolto un ruolo di avvio ad una più ampia derivazione del risultato fiscale dalle regole contabili internazionali.

In particolare:

- si considerano immobilizzazioni finanziarie tutti gli strumenti finanziari diversi da quelli detenuti per la negoziazione, facendo, quindi, rientrare fra le immobilizzazioni anche le "Attività finanziarie designate inizialmente al *fair value* rilevato a conto economico", nonché i "Finanziamenti e crediti";
- gli utili distribuiti relativi ad azioni, quote e strumenti finanziari simili alle azioni detenuti per la negoziazione (quindi dell'attivo circolante) concorrono per il loro intero ammontare alla formazione del reddito nell'esercizio in cui sono percepiti, in deroga alla regola generale per cui i dividendi sono esclusi dalla base imponibile per il 95% del loro ammontare;
- la valutazione di azioni, strumenti simili alle azioni e obbligazioni, non incluse fra le immobilizzazioni, operata in base alla corretta applicazione dei principi contabili internazionali assume rilievo anche ai fini fiscali;
- per le obbligazioni "immobilizzate", svalutazioni e rivalutazioni imputate a conto economico in base alla corretta applicazione degli IAS assumono rilievo anche ai fini fiscali;
- per le azioni, le quote e gli strumenti finanziari simili alle azioni, facenti parte delle immobilizzazioni, si applica la regola di non rilevanza dei maggiori o minori valori iscritti;
- la deduzione del costo dei marchi d'impresa e dell'avviamento è ammessa alle stesse condizioni e con gli stessi limiti annuali previsti dai commi 1 e 3 dell'articolo 103 del Tuir, a prescindere dall'imputazione al conto economico;
- non trovano applicazione le norme sul *dividend washing*.

Il nuovo regime della derivazione inoltre esplica, sempre a norma della Finanziaria 2008, la sua efficacia a far data dall'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2007, lasciando, alle operazioni pregresse, compiute fino all'esercizio 2007, l'applicazione della disciplina previgente.

È l'irrelevanza fiscale delle operazioni pregresse, così come stabilito all'art. 1, comma 58 e succ. della Finanziaria 2008, che ha generato dei disallineamenti tra valori civilistici e valori fiscali, e tali disallineamenti possono essere eliminati esercitando l'opzione per il riallineamento introdotta appunto dal Decreto Anticrisi.

2. Ambito soggettivo del riallineamento

Possono fruire del riconoscimento fiscale introdotto dal Decreto Anticrisi i soggetti che adottano i principi contabili internazionali e quindi, ai sensi dell'art. 2 e 3, del D. Lgs. 38/2005,:

- a) società quotate ed emittenti strumenti finanziari diffusi;
- b) società finanziarie non quotate;
- c) società di assicurazione non quotate;

- d) società controllate di quotate, finanziarie e assicurative;
- e) società che redigono il bilancio consolidato;
- f) tutte le società diverse da quelle sopraelencate, ad eccezione di quelle che possono redigere il bilancio in forma abbreviata.

3. Riallineamento delle differenze generate dall'applicazione del principio di derivazione

Il primo riallineamento possibile è quello relativo alle *differenze che non si sarebbero manifestate se le modifiche avessero trovato applicazione sin dal bilancio del primo esercizio di adozione dei principi contabili internazionali*.

Il riallineamento di queste divergenze può essere attuato con due diverse modalità:

- riallineamento totale;
- riallineamento per singole fattispecie.

3.1 Riallineamento totale

Con l'esercizio dell'opzione per il riallineamento totale si può ottenere il riconoscimento fiscale a titolo oneroso delle differenze positive o negative generate dall'applicazione degli IAS.

Se la somma algebrica delle differenze è positiva, essa va assoggettata a tassazione ordinaria (IRES ed IRAP), separatamente dall'imponibile complessivo, con versamento del debito d'imposta entro il termine del versamento a saldo delle imposte relative al periodo d'imposta 2008.

Se la somma è negativa essa deve essere dedotta per quinti a partire dal 2009 ed in rate costanti.

In entrambe i casi il riallineamento si perfeziona con l'esercizio dell'opzione nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2007 e quindi nell'Unico 2009.

In ogni caso le imposte versate a titolo di riallineamento sono indeducibili ai fini della determinazione del reddito d'impresa.

3.2 Riallineamento per singole fattispecie

Il riallineamento può avvenire anche per singole fattispecie² sottoponendo in tal caso ciascun saldo, oggetto di riconoscimento fiscale, ad imposta sostitutiva dell'IRES e dell'IRAP e di eventuali addizionali con aliquota pari al 16%.

Nel caso di riallineamento per singole fattispecie non è possibile esercitare l'opzione per affrancare differenziali negativi.

Anche in questo caso l'imposta è indeducibile ai fini della determinazione del reddito d'impresa e l'opzione deve essere esercitata nella dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2007.

² Intendendo per tali i componenti patrimoniali e reddituali delle operazioni aventi la stessa natura ai fini delle qualificazioni di bilancio e dei relativi rapporti di copertura.

4. Ulteriori differenze riallineabili

Il Decreto Anticrisi dà la possibilità di riallineare anche altre divergenze, quali, quelle derivanti:

- dalla Fta (first time adoption), di cui all'art. 13, comma 2³, 5⁴ e 6⁵ del Decreto Legislativo 38/2005 e dall'utilizzo del quadro EC di unico di cui alla soppressa disposizione della lett. b), art. 109, comma 4 del D.P.R. 917/1986.

4.1 Disallineamenti da first time adoption e da soppresso quadro EC

Le differenze tra valori fiscali e contabili generate in sede di prima applicazione (FTA) degli Ias/Ifrs e che possono formare oggetto di riallineamento sono:

- quelle emerse in relazione ai differenti criteri di valutazione delle rimanenze di beni fungibili (si ricorda che i principi contabili internazionali non consentono la valutazione effettuata adottando il metodo "lifo");
- quelle emerse in applicazione della regola che impone il ripristino o l'eliminazione di costi, a seconda del possesso o meno dei requisiti prescritti per la loro capitalizzazione (si pensi, ad esempio, ai costi di impianto e di ampliamento che, non capitalizzabili in base agli Ias, al passaggio ai principi contabili internazionali vanno "spesati" interamente);
- quelle emerse a seguito dell'eliminazione di fondi, che si considerano fiscalmente dedotti per effetto di quanto previsto in materia di trasparenza e consolidato;
- quelle frutto di deduzioni extracontabili passate per il soppresso quadro EC del modello di dichiarazione.

Il riallineamento in argomento deve avvenire attraverso il versamento di un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle società e dell'imposta regionale sulle attività produttive, con aliquota progressiva pari al 12%, al 14% ed al 16% da applicarsi rispettivamente sui maggiori valori sino a 5 milioni di Euro, da 5 milioni di Euro sino a 10 milioni di Euro o superiori ai 10 milioni di Euro, ai sensi dell'art. 1, comma 48 della Finanziaria 2008.

L'imposta sostitutiva va versata in un'unica soluzione entro il termine del versamento a saldo delle imposte relative al periodo d'imposta 2008.

L'opzione va esercitata nella dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2007, quindi in Unico 2009.

5. Riconoscimento fiscale disallineamenti futuri

³ Le società che in sede di prima applicazione degli IAS, anche per opzione, cambiano la valutazione dei beni fungibili passando ai criteri previsti da detti principi IAS, possono continuare ad adottare ai fini fiscali i precedenti criteri di valutazione.

⁴ Il ripristino e l'eliminazione nell'attivo patrimoniale in sede di prima applicazione degli IAS, rispettivamente, dei costi già imputati al conto economico di precedenti esercizi e di quelli iscritti e non più capitalizzabili, non rilevano ai fini della determinazione del reddito né del valore fiscalmente riconosciuto; resta ferma per questi ultimi la deducibilità sulla base dei criteri applicabili negli esercizi precedenti.

⁵ L'eliminazione nel passivo patrimoniale, in sede di prima applicazione degli IAS, di fondi di accantonamento, considerati dedotti per effetto dell'applicazione delle disposizioni dell'art. 115, comma 11, 128 e 141 del TUIR non rileva ai fini della determinazione del reddito; resta ferma l'indeducibilità degli oneri a fronte dei quali detti fondi sono stati costituiti, nonché l'imponibilità della relativa sopravvenienza nel caso del mancato verificarsi degli stessi.

Il Decreto Anticrisi prevede, quale ulteriore possibilità, il riallineamento (applicando ove compatibili le norme sopra illustrate) delle divergenze che dovessero intervenire successivamente al periodo d'imposta in corso al 31.12.2007, per effetto di modifiche dei principi contabili internazionali adottati, con rilevanza fiscale, o in seguito alla prima applicazione degli Ias/Ifrs.

6. Riallineamento nell'ambito delle operazioni di Aggregazioni aziendali

Il riallineamento totale o per singole fattispecie può essere attuato anche dai soggetti beneficiari di operazioni di aggregazione aziendale, qualora le stesse siano state poste in essere tra soggetti che redigono il bilancio in base ai principi IAS e le stesse siano state eseguite in applicazione degli articoli 172, 173 e 176 del TUIR (Fusione, Scissione e Conferimento).

I soggetti aventi causa possono applicare le disposizioni citate in modo autonomo, cioè a prescindere dai disallineamenti riferibili a ciascuno dei soggetti interessati all'operazione.

Per la concretizzazione del riallineamento valgono le stesse disposizioni, in termini di esercizio dell'opzione, e di pagamento delle imposte, previste per il riallineamento totale e per singole fattispecie illustrato nei paragrafi 3.1) e 3.2).

Si resta a disposizione per ulteriori chiarimenti.

Dott. ssa Rosa Lina Di Fiore

rosalinadifiore@studiofiorentino.com