



*Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso*

CIRCOLARE N. 50/E

Roma, 11 luglio 2008

OGGETTO: abrogazione del regime delle deduzioni extracontabili di cui all'articolo 109, comma 4, lettera b) del TUIR e affrancamento delle deduzioni pregresse e del vincolo di sospensione sulle riserve – articolo 1, commi 33, 34, 48 e 51 della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria 2008)

INDICE

Premessa	3
1. Abrogazione del regime delle deduzioni extracontabili	3
2. Riallineamento dei valori civili e fiscali mediante opzione per l'applicazione dell'imposta sostitutiva.....	7
2.1 Base imponibile dell'imposta sostitutiva.....	8
2.2 Aliquote dell'imposta sostitutiva.....	11
2.3 Versamento dell'imposta sostitutiva ed esercizio dell'opzione	15
2.4. Effetti dell'esercizio dell'opzione.	17
2.5. Periodo di sorveglianza	19
2.5.1. Scomputo dell'imposta sostitutiva	23
3. Disciplina IRAP del riallineamento dei valori civili e fiscali.....	27
3.1 Recupero a tassazione in sei quote costanti.....	27
3.2 Opzione per l'imposta sostitutiva.....	30
3.2.1 Opzione per l'imposta sostitutiva esercitata successivamente al 2008	31
3.3. Effetti ai fini IRAP della cessione del bene nel periodo di sorveglianza	36
4. Imposta sostitutiva per l'eliminazione del vincolo sulle riserve	37

Premessa

L'articolo 1, comma 33, lettera q), n. 1) della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (di seguito, legge finanziaria 2008) ha soppresso, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, la norma disciplinante la c.d. deduzione extracontabile di ammortamenti, accantonamenti ed altri componenti negativi di reddito.

Ciò attraverso l'abrogazione dei periodi secondo, terzo, quarto e quinto del comma 4, lettera b), dell'articolo 109 del testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

Come previsto dal successivo comma 34 della legge finanziaria 2008, la disciplina abrogata rimane in vigore per il recupero delle eccedenze di ammortamenti, accantonamenti ed altri importi dedotti extracontabilmente.

Al fine di favorire il riavvicinamento del reddito imponibile all'utile di bilancio – obiettivo comune ad altre disposizioni della citata legge finanziaria – l'articolo 1, comma 48 prevede che il recupero delle predette eccedenze, dedotte fino al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2007, possa avvenire, su opzione dei contribuenti, mediante applicazione di una imposta sostitutiva ad aliquote progressive.

Per le disposizioni attuative di tale opzione, il menzionato comma 48 rinvia ad un apposito decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, emanato in data 3 marzo 2008.

1. Abrogazione del regime delle deduzioni extracontabili

Le norme del TUIR abrogate (articolo 109, comma 4, lett. b), secondo, terzo, quarto e quinto periodo) consentivano di dedurre extracontabilmente, per la quota non transitata a conto economico, *“gli ammortamenti dei beni materiali e immateriali, le altre rettifiche di valore, gli accantonamenti, le spese relative a studi e ricerche di sviluppo e le differenze tra i canoni di locazione finanziaria di*

cui all'articolo 102, comma 7, e la somma degli ammortamenti dei beni acquisiti in locazione finanziaria e degli interessi passivi che derivano dai relativi contratti¹”.

La deduzione dei predetti componenti negativi non imputati a conto economico poteva essere effettuata utilizzando un apposito prospetto della dichiarazione dei redditi (quadro EC), che dava evidenza delle eccedenze dedotte extracontabilmente e delle divergenze tra valori civili e fiscali dei beni e degli altri elementi (fondi di accantonamento, spese relative a studi e ricerche, ecc.) oggetto delle deduzioni extracontabili (cd. *disallineamenti*).

Il terzo, quarto e quinto periodo del menzionato comma 4, lettera b), dettavano le regole per la gestione delle deduzioni extracontabili con riferimento, in particolare, alla modalità di riallineamento dei maggiori importi dedotti extracontabilmente (c.d. *eccedenze pregresse*) e alla disciplina del vincolo di sospensione di imposta sulle riserve; tali disposizioni sono ancora applicabili in via transitoria per la gestione delle eccedenze e del vincolo di sospensione derivanti dalle deduzioni operate in precedenza.

A fronte delle deduzioni extracontabili, la disciplina abrogata prevedeva un regime di sospensione di imposta “per massa” sulle riserve di patrimonio netto e gli utili dell’esercizio fino a concorrenza dell’importo complessivo delle deduzioni extracontabili effettuate, al netto del fondo imposte differite correlato agli importi dedotti.

A tale ultimo riguardo, si evidenzia che l’abbattimento delle aliquote IRES (dal 33% al 27,5%) e IRAP (dal 4,25% al 3,9%), disposto dall’articolo 1, comma 33, lettera e) e comma 50, lettera h), della legge finanziaria 2008, comporta la riduzione del debito per imposte differite già a partire dal bilancio 2007 e, di conseguenza, l’incremento del vincolo sulle riserve.

¹ La previsione relativa alle spese di ricerca e sviluppo e quella relativa ai contratti di locazione finanziaria sono state introdotte rispettivamente dall’articolo 11, comma 1, lett. d), n. 2) del decreto legislativo del 28 febbraio 2005, n. 38 e dall’articolo 37, comma 47, del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito dalla legge 4 agosto 2006, n. 248.

Il regime di sospensione trovava applicazione anche nell'eventualità che le riserve e gli utili del bilancio, relativo al periodo d'imposta in cui detta deduzione era operata fossero inesistenti o di importo inferiore alla deduzione stessa. In tal caso infatti, a fronte della deduzione extracontabile già effettuata pure in assenza di corrispondenti riserve di patrimonio netto o di utili nel bilancio relativo al periodo di cui la deduzione veniva operata, il vincolo "potenziale" della sospensione d'imposta gravava sugli utili degli esercizi successivi. L'obiettivo del regime di sospensione era evidentemente quello di evitare la distribuzione di utili che, per effetto della deduzione extracontabile, non avevano concorso alla formazione del reddito imponibile.

In definitiva, per effetto delle modifiche apportate dal comma 34 dell'articolo 1 della finanziaria 2008, a partire "*dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007*" il regime delle deduzioni extracontabili trova applicazione solo per la gestione dei riallineamenti delle eccedenze pregresse e del vincolo sulle riserve.

Come già chiarito dalla circolare del 31 maggio 2005 n. 27/E il disallineamento tra il valore civile e fiscale dei beni si riassorbe, in via ordinaria, per effetto delle variazioni in aumento del reddito imponibile rispetto all'utile di bilancio, a seguito:

- a) della prosecuzione del processo di ammortamento civilistico dopo la conclusione dell'ammortamento fiscale;
- b) della maggiore plusvalenza o minore minusvalenza fiscale realizzata rispetto a quella civilistica che si determina con il successivo realizzo del bene;
- c) dell'imputazione a conto economico di costi che si riferiscono ad accantonamenti in precedenza dedotti in via extracontabile.

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

Il riallineamento può, inoltre, verificarsi per effetto della distribuzione di riserve e di utili soggetti al predetto regime di sospensione d'imposta. Più precisamente, il concorso alla formazione del reddito degli utili e delle riserve distribuite determina 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.

Si riporta di seguito un esempio di riallineamento dei valori fiscali a quelli civili attraverso la prosecuzione dell'ammortamento civilistico dopo la conclusione dell'ammortamento fiscale. Si prescinde dalle implicazioni riguardanti l'IRAP che verranno affrontate più avanti.

Esempio n. 1

Si consideri il seguente esempio riferito ad un soggetto IRES con periodo di imposta coincidente con l'anno solare:

- acquisto il 1° gennaio 2004 di un bene strumentale per euro 1.000.000;
- vita utile del bene stimata in dieci anni;
- aliquota di ammortamento fiscale pari al 10 per cento ridotta alla metà nel primo esercizio;
- utilizzo del quadro EC solo per deduzioni extracontabili riferite al predetto bene;
- deduzione extracontabile fino al 2006 degli ammortamenti anticipati sul bene ai sensi del previgente articolo 102, comma 3, del TUIR [abrogato dall'articolo 1, comma 33, lett. n), n. 1), della legge finanziaria 2008] .

Si avrà la seguente situazione:

Periodo d'imposta	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Ammortamento ciclistico	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000
Ammortamento fiscale	100.000	200.000	200.000	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000	0	0
Fondo ammortamento civile	100.000	200.000	300.000	400.000	500.000	600.000	700.000	800.000	900.000	1.000.000
Fondo ammortamento fiscale	100.000	300.000	500.000	600.000	700.000	800.000	900.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000
Valore civile	900.000	800.000	700.000	600.000	500.000	400.000	300.000	200.000	100.000	0
Valore fiscale	900.000	700.000	500.000	400.000	300.000	200.000	100.000	0	0	0

Disallineamento complessivo tra valore civile e fiscale (IRES)	0	100.000	200.000	200.000	200.000	200.000	200.000	200.000	100.000	0
Fondo imposte differite (IRES)	0	33.000	66.000	55.000 (*)	55.000	55.000	55.000	55.000	27.500	0
Ammontare delle riserve vincolate (IRES)	0	67.000	134.000	145.000	145.000	145.000	145.000	145.000	72.500	0

(*) Ai sensi dell'articolo 1, commi 33, lettera e), e 34 della legge finanziaria per il 2008, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 l'aliquota IRES passa dal 33% al 27,5%, ciò comporta la revisione dello stanziamento al fondo imposte differite (IRES) a partire dall'esercizio 2007.

Nel caso sopra ipotizzato, il disallineamento che misura le eccedenze dedotte extracontabilmente si riassorbe in via ordinaria nel nono (2012) e nel decimo anno (2013) del processo di ammortamento civilistico, in virtù dell'imputazione a conto economico di quote di ammortamento fiscalmente non più deducibili, poiché già dedotte in via anticipata nel secondo (anno 2005) e nel terzo periodo (anno 2006).

2. Riallineamento dei valori civili e fiscali mediante opzione per l'applicazione dell'imposta sostitutiva

La legge finanziaria 2008 ha introdotto all'articolo 1, comma 48, una disciplina opzionale finalizzata all'affrancamento delle differenze tra valori civili e fiscali dei beni e degli altri elementi derivanti dalle deduzioni extracontabili operate ai sensi dell'articolo 109, comma 4, lett. b) del TUIR, mediante il pagamento *“di un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dell'imposta sul reddito delle società e dell'imposta regionale sulle attività produttive”*.

Ai fini dell'applicazione dell'imposta sostitutiva il citato comma 48 rinvia espressamente alle disposizioni di un apposito decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze ed alle disposizioni dell'articolo 176, comma 2-

ter, del TUIR concernenti il riconoscimento fiscale dei maggiori valori attribuiti alle immobilizzazioni materiali e immateriali in sede di conferimento di azienda.

Le disposizioni di attuazione sono state emanate con il decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze del 3 marzo 2008 (di seguito decreto ministeriale), nel corpo del quale sono state inserite anche le disposizioni del citato comma *2-ter*, dell'articolo 176.

Qualora non si opti per tale modalità opzionale di riallineamento, le differenze tra i valori civili e fiscali ed il correlato vincolo di sospensione di imposta sulle riserve si riassorbono in via ordinaria nel modo descritto al paragrafo 1, salvo quanto precisato ai fini IRAP (cfr. paragrafo 3).

2.1 Base imponibile dell'imposta sostitutiva

Il citato comma 48 stabilisce che l'applicazione dell'imposta sostitutiva può avere ad oggetto la totalità delle eccedenze che emergono dal quadro EC ovvero riguardare singole *“classi omogenee di deduzioni extracontabili”*.

Oggetto dell'affrancamento sono i disallineamenti tra il valore civile e il valore fiscale dei beni e degli altri elementi indicati nel quadro EC della dichiarazione dei redditi originate per effetto delle deduzione extracontabili effettuate fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007.

Il decreto ministeriale che ha introdotto le disposizioni di attuazione al regime opzionale di affrancamento, stabilisce all'articolo 1, comma 2, che *“l'opzione per la disciplina dell'imposta sostitutiva può essere esercitata anche in relazione a singole classi di beni e altri elementi corrispondenti ai rigi di ciascuna sezione del suddetto quadro EC. L'assoggettamento a imposta sostitutiva riguarda comunque, per ciascun rigo oggetto di riallineamento, l'intero ammontare delle differenze tra i relativi valori civili e fiscali risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007 o l'intero ammontare delle differenze residue risultanti dalle dichiarazioni dei redditi dei successivi periodi”*.

L'opzione per l'applicazione dell'imposta sostitutiva in commento può essere esercitata nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 (*i.e.*, nel 2008 per i contribuenti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare) facendo riferimento al quadro EC della dichiarazione dei redditi 2007 (Unico 2008). L'opzione può essere esercitata anche nei periodi d'imposta successivi al 2008 facendo riferimento al quadro EC della dichiarazione dei redditi del periodo precedente.

L'applicazione dell'imposta sostitutiva può riguardare anche un singolo rigo del quadro EC e, in tal caso, la base imponibile dell'imposta coincide necessariamente con l'ammontare complessivo delle differenze tra valori civili e valori fiscali risultanti, per quel rigo, dalla dichiarazione dei redditi.

I commi 2 e 3 dell'articolo 1 del decreto ministeriale prevedono due particolari deroghe al criterio generale di determinazione della base imponibile appena evidenziato.

Una prima deroga di carattere generale, contenuta nel comma 3 dell'articolo 1, consiste nella esclusione, ai fini della determinazione della base imponibile dell'imposta sostitutiva, dei disallineamenti esistenti sui beni materiali e immateriali ceduti nel periodo intercorrente tra l'inizio del periodo d'imposta in cui l'opzione è esercitata e il versamento della prima rata (che, come si chiarirà nei successivi paragrafi, costituisce il momento in cui l'opzione si considera perfezionata). Si tratta di tutti i beni indicati nella sezione I del quadro EC, righe da EC1 e EC4.

Nell'ipotesi di cessione di azienda, ai sensi del citato comma 3 dell'articolo 1, è escluso dalla base imponibile dell'imposta sostitutiva anche l'eventuale disallineamento esistente sull'avviamento indicato al rigo EC6.

Si tratta, a ben vedere, dell'avviamento acquisito a titolo oneroso in anni pregressi, in relazione al quale il contribuente abbia dedotto in via extracontabile quote di ammortamento, ed il cui costo viene stralciato in sede di cessione di azienda, non potendo, come noto, tale particolare bene immateriale

formare oggetto di autonoma negoziazione separatamente dal complesso aziendale cui inerisce.

Nella relazione di accompagnamento al decreto ministeriale si evidenzia che la deroga contenuta nel comma 3 dell'articolo 1 è ispirata da esigenze di semplificazione. Invero, come precisato più avanti, la disciplina dell'imposta sostitutiva prevede che il realizzo dei beni prima dell'inizio del quarto periodo di imposta successivo all'esercizio dell'opzione determina il recupero a tassazione del maggior valore affrancato con il riconoscimento di un credito di imposta pari all'imposta sostitutiva versata. Con il decreto ministeriale si è inteso sostanzialmente evitare che il contribuente anticipi il pagamento di una imposta sostitutiva commisurata a disallineamenti di valore che comunque dovranno concorrere a tassazione con l'aliquota ordinaria in quanto relativi a beni per i quali si verifica *ab initio* una causa di decadenza degli effetti del regime sostitutivo. In altre parole si è ritenuto opportuno non far corrispondere al contribuente un'imposta sostitutiva che in epoca successiva avrebbe dovuto essere riaccreditata.

Sono esclusi dalla base imponibile minima i disallineamenti su beni che siano realizzati per effetto di alienazione, assegnazione ai soci, autoconsumo o destinazione a finalità estranee al regime di impresa nello stesso periodo d'imposta di esercizio dell'opzione, ma anteriormente al versamento della prima rata.

La seconda deroga, contenuta nel comma 2 dell'articolo 1 del decreto ministeriale, riguarda i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali ai quali è consentito di escludere dalla base imponibile dell'imposta sostitutiva le differenze di valore riferibili ai marchi che risultano incluse nel rigo EC4 relativo ai beni immateriali. Analoga previsione non si è resa necessaria per le differenze di valore relative al costo dell'avviamento dato che tale elemento, nell'ambito del quadro EC, costituisce già voce autonoma. La disposizione in commento è correlata alla possibilità, da parte dei medesimi soggetti, di continuare a operare deduzioni extracontabili in relazione ai marchi e

all'avviamento (costituenti, come noto, attività immateriali non suscettibili di ammortamento ai sensi dei predetti principi) per effetto delle modifiche apportate all'articolo 103 del TUIR dall'articolo 1, comma 58, lettera g) della legge finanziaria 2008. Si ritiene che con riferimento ai marchi e all'avviamento il disallineamento esistente al 31 dicembre 2007 non venga meno in presenza della nuova disciplina che con riferimento a tali beni prevede, a partire dai periodi d'imposta successivi, la possibilità di deduzione extracontabile dei relativi costi senza la necessità di attivare il quadro EC. Ne consegue che i disallineamenti pregressi potranno essere riassorbiti o in via ordinaria seguendo le vicende dei beni e delle riserve nel quadro EC o mediante l'opzione per il regime della sostitutiva. Il trattamento ai fini dell'IRAP sarà esaminato nel paragrafo 3.

2.2 Aliquote dell'imposta sostitutiva

L'articolo 1, comma 5, del decreto ministeriale prevede le seguenti aliquote progressive di imposta sostitutiva da applicare sui maggiori valori oggetto del riallineamento:

- il 12 per cento sulla parte dei maggiori valori ricompresi nel limite di 5 milioni di euro;
- il 14 per cento sulla parte dei maggiori valori che eccede i 5 milioni di euro e fino ai 10 milioni di euro;
- il 16 per cento sulla parte dei maggiori valori che eccede i 10 milioni di euro.

Lo stesso decreto ministeriale prevede la possibilità di esercitare l'opzione per l'imposta sostitutiva in periodi d'imposta diversi e in relazione a classi distinte (*rectius*, "omogenee") di beni e altri elementi.

In breve, sulle differenze tra valori civili e fiscali risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2007, il contribuente con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, nel 2008 potrà decidere alternativamente di:

- 1) non esercitare l'opzione per il riallineamento: di conseguenza, i disallineamenti (conseguenti all'effettuazione delle deduzioni extracontabili) presenti alla fine del periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2007 si riassorbiranno in via ordinaria, come illustrato nel paragrafo 1;
- 2) 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;
- 3) esercitare parzialmente l'opzione, riallineando le differenze esistenti tra valori civili e fiscali relative solo ad uno o più righe del quadro EC.

Nell'ipotesi di riallineamento parziale di cui al precedente punto 3), 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, nella medesima ipotesi di riallineamento parziale, l'articolo 1, comma 5, del decreto ministeriale prevede che ai fini della determinazione delle aliquote progressive applicabili occorre tenere conto anche delle differenze di valori precedentemente assoggettate a imposta sostitutiva. Come precisato nella relazione illustrativa al decreto ministeriale, la norma è finalizzata ad *“evitare che un'applicazione per ‘tranches’ potesse determinare sempre l'applicazione dell'aliquota relativa agli scaglioni più bassi”*.

Il seguente esempio illustra le modalità di calcolo dell'imposta sostitutiva.

Esempio 2

Un contribuente con periodo di imposta coincidente con l'anno solare nel modello Unico 2008, relativo al periodo d'imposta 2007, indica la seguente situazione:

Sez. I - Ammortamenti		Eccedenza pregressa	Eccedenza di periodo	Decrementi	Valore civile	Valore fiscale
Beni materiali	EC1	3.000.000,00	1.000.000,00	0,00	7.000.000,00	3.000.000,00
Impianti e macchinari	EC2	1,00	2,00	3,00	4,00	5,00
Fabbricati strumentali	EC3	6.700.000,00	300.000,00	0,00	7.000.000,00	0,00
Beni immateriali	EC4	8.000.000,00	1.000.000,00	0,00	9.000.000,00	0,00
Spese di ricerca e sviluppo	EC5	1,00	2,00	3,00	4,00	5,00
Avvicamento	EC6	1,00	2,00	3,00	4,00	5,00
TOTALI	EC7	17.700.000,00	2.300.000,00	0,00	23.000.000,00	3.000.000,00

Nel predetto modello il contribuente decide di riallineare i valori con esclusivo riferimento ai beni materiali di cui al rigo EC1 (4.000.000), con un'imposta sostitutiva dovuta pari ad euro 480.000 in quanto l'importo rientra nel primo scaglione (4.000.000 x 12%).

Nel periodo d'imposta 2008, per effetto dell'ammortamento civilistico dei restanti beni – compresi nei rigi EC3 ed EC4 - il disallineamento tra valore civile e fiscale si riduce di un importo pari a 1.000.000 euro per ciascuna delle categorie di beni.

Il modello Unico 2009, relativo al periodo d'imposta 2008, evidenzierà, quindi, la seguente situazione:

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
Impianti e macchinari	EC2					
Fabbricati strumentali	EC3	7.000.000,00		1.000.000,00	6.000.000,00	0,00
Beni immateriali	EC4	9.000.000,00		1.000.000,00	8.000.000,00	0,00
Spese di ricerca e sviluppo	EC5					
Avvicinamento	EC6					
TOTALI	EC7	20.000.000,00		6.000.000,00	21.000.000,00	7.000.000,00

Qualora il contribuente decida nel 2009 di riallineare le differenze residue (6.000.000 per i fabbricati strumentali e 8.000.000 per i beni immateriali), ai fini della individuazione delle aliquote applicabili occorrerà tenere conto anche delle differenze di valori assoggettate a imposta sostitutiva nel 2008 (4.000.000). Pertanto, la base imponibile da considerare ai fini della applicazione delle aliquote progressive sarà pari ad euro 18.000.000 (4.000.000 + 6.000.000 + 8.000.000).

Tale ammontare sarà ripartito tra i vari scaglioni così come di seguito evidenziato:

	Imponibile	Aliquota	Imposta
Primo scaglione (da 0 a 5.000.000)	5.000.000	12%	600.000
+ Secondo scaglione (da 5.000.001 a 10.000.000)	5.000.000	14%	700.000
+ Terzo scaglione (da 10.000.001 in poi)	8.000.000	16%	1.280.000
= Totale (2008 e 2009)	18.000.000		2.580.000
- Imposta liquidata nel 2008			480.000
= Imposta liquidata nel 2009			2.100.000

In definitiva, l'imposta sostitutiva complessivamente liquidata nel 2009 - considerate le differenti aliquote progressive per scaglioni e tenuto conto

dell'imposta liquidata in relazione all'opzione (parziale) esercitata nel 2008 - sarà pari a euro 2.100.000.

E' appena il caso di precisare che il ricalcolo dalla base imponibile ai fini dell'applicazione dell'aliquota progressiva non incide sulle modalità di versamento dell'imposta sostitutiva dovuta in relazione a ciascuna delle opzioni in precedenza effettuate. In altre parole il contribuente nell'esempio che precede verserà nel 2009 la seconda rata relativa all'opzione effettuata nel 2008 e la prima rata relativa all'opzione esercitata nel 2009.

2.3 Versamento dell'imposta sostitutiva ed esercizio dell'opzione

Come precisato nel predetto comma 48 della legge finanziaria 2008 e ribadito nell'articolo 3, comma 1, del decreto ministeriale, *“l'imposta sostitutiva deve essere versata obbligatoriamente in tre rate annuali”*:

- la prima pari al 30 per cento dell'ammontare dovuto, da versare 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 quello precedente a quello in cui è stata materialmente esercitata l'opzione;

- la seconda pari al 40 per cento 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;

- la terza pari al 30 per cento dell'ammontare dovuto, 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.

Pertanto, un contribuente con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare che decide di effettuare il riallineamento delle differenze tra valori civili e fiscali con riferimento al 2007 dovrà versare la prima rata dell'imposta sostitutiva nel 2008, la seconda nel 2009 e la terza nel 2010, entro il termine previsto per il

versamento a saldo delle imposte sui redditi risultanti dalle dichiarazioni presentate nei medesimi anni.

Considerato che l'articolo 3 del decreto ministeriale rinvia ai termini previsti per il versamento a saldo delle imposte risultanti dalla dichiarazione, si ritiene che ciascuna delle tre rate previste per il pagamento della imposta sostitutiva possa essere versata, con la maggiorazione dello 0,40 per cento, entro trenta 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 previste in quanto le modalità di versamento rateale sono già fissate dalla disciplina dell'imposta sostitutiva in esame. Ai sensi dell'articolo 20 del decreto legislativo 9 luglio 1997 n. 241, peraltro, l'istituto della rateazione è contemplato con riguardo alla sola ipotesi di *“somme dovute a titolo di saldo e di acconto delle imposte”* scaturenti dalle dichiarazioni.

L'aliquota degli interessi da versare sulle rate successive alla prima è stabilita direttamente dalla legge finanziaria 2008 nella misura fissa ed autonoma del 2,5%, senza rinvio alla misura del saggio legale vigente nel periodo di rateazione. Ai sensi del richiamato comma 48, infatti, *“sulla seconda e sulla terza rata sono dovuti gli interessi nella misura del 2,5 per cento”*.

Come anticipato, il decreto ministeriale prevede che *“l'imposta sostitutiva deve essere versata obbligatoriamente in tre rate annuali”*.

Lo stesso decreto, all'articolo 1, comma 4, conferma che *“L'opzione per la disciplina dell'imposta sostitutiva si esercita effettuando il versamento della prima delle tre rate obbligatorie”* entro il termine sopra indicato.

In altre parole, il puntuale e congruo versamento della prima rata è sufficiente a perfezionare l'esercizio dell'opzione per la disciplina dell'imposta sostitutiva. Detta opzione, per converso, non può ritenersi perfezionata nel caso in cui la prima rata sia di importo inferiore al dovuto.

Ne consegue che l'omesso (o l'insufficiente) versamento delle rate successive alla prima non implica il venir meno dell'efficacia dell'opzione, ma

comporta l'iscrizione a ruolo, ai sensi degli articoli 10 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973 n. 602, degli importi non versati, dei relativi interessi e della sanzione di cui all'art. 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471. Ricorrendone i presupposti, il contribuente potrà avvalersi delle disposizioni contenute nell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 (c.d. "ravvedimento operoso").

In definitiva, l'opzione per la disciplina dell'imposta sostitutiva, esercitata da un contribuente con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare che decide di riallineare le differenze tra i valori civili e fiscali esistenti al 31 dicembre 2007, si considera definitivamente perfezionata con il versamento della prima rata entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta 2007 (entro il 16 giugno 2008 o il 16 luglio 2008 con la maggiorazione dello 0,40 per cento).

Come precisato nel suddetto decreto ministeriale, alla disciplina dell'imposta sostitutiva in esame sono applicabili le norme in materia di liquidazione, accertamento, riscossione, contenzioso e sanzioni previste ai fini delle imposte sui redditi. In virtù di tale richiamo, quindi, l'imposta sostitutiva può essere versata anche attraverso la compensazione con crediti relativi ad altre imposte.

2.4. Effetti dell'esercizio dell'opzione.

Il momento in cui l'opzione per l'imposta sostitutiva viene esercitata assume rilevanza ai fini della decorrenza degli effetti del riallineamento in esame. Ai sensi dell'articolo 2, comma 1, del decreto ministeriale, il riallineamento dei valori civili e fiscali produce effetti a partire dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale si considera effettuata l'opzione per la disciplina dell'imposta sostitutiva.

I maggiori valori assoggettati ad imposta sostitutiva, pertanto, si considerano fiscalmente riconosciuti, ai fini dell'ammortamento, sin dall'inizio

del periodo d'imposta nel corso del quale è stato effettuato il versamento della prima rata.

A partire dalla stessa data viene rimosso il vincolo di sospensione di imposta gravante sulle riserve in misura corrispondente agli importi affrancati, così come previsto dall'articolo 2, comma 1, del decreto ministeriale.

Si ricorda che nell'ipotesi in cui 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 suddetto vincolo si intendeva apposto sulle riserve ed utili futuri. Ricorrendo tale ipotesi, l'eliminazione del vincolo per effetto del riallineamento in esame si produce anche con riferimento alle riserve ed utili futuri. In definitiva, venendo meno i disallineamenti che avevano generato l'obbligo di vincolare riserve future, anche tale obbligo viene meno, a nulla rilevando la circostanza che lo stesso non fosse stato materialmente soddisfatto per carenza di riserve disponibili.

L'affrancamento del vincolo di sospensione sulle riserve si può realizzare anche mediante il versamento dell'imposta sostitutiva dell'1 per cento prevista dal comma 34 dell'articolo 1 della medesima legge finanziaria 2008.

In merito al coordinamento tra tale ultima disposizione e quella di cui al comma 48 in esame si rimanda al paragrafo 4.

Esempio 3

Si ipotizzi che lo stesso contribuente di cui all'esempio n. 1, anziché attendere il naturale riallineamento dei valori civili e fiscali del bene strumentale utilizzato, eserciti nel 2008 l'opzione per l'applicazione dell'imposta sostitutiva di cui al comma 48.

L'imposta complessivamente dovuta è pari a euro 24.000 (200.000×12 per cento). Il contribuente versa regolarmente la prima delle tre rate dell'imposta sostitutiva entro il 16 giugno 2008 per un importo di euro 7.200 (30 per cento di 24.000). Il regolare versamento della prima rata produce il riallineamento del

valore fiscale a quello civile a partire dal 1° gennaio 2008. A tale data, quindi, il valore fiscale, allineato a quello civile, è pari a euro 600.000.

L'esercizio dell'opzione, come detto, produce - in relazione ai valori riallineati - anche l'eliminazione del corrispondente vincolo fiscale sulle riserve in sospensione d'imposta formatesi per effetto delle deduzioni extracontabili precedentemente effettuate. Pertanto, a partire dal 1° gennaio 2008 le predette riserve in sospensione risulteranno pienamente disponibili dal punto di vista fiscale, senza necessità di provvedere al versamento dell'imposta sostitutiva dell'1 per cento di cui al comma 34 citato.

Periodo d'imposta	2004	2005	2006	2007	1/1/2008	31/12/2008	2009	2010	2011	2012	2013
Ammortamento civilistico	100.000	100.000	100.000	100.000	_____	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000
Ammortamento fiscale	100.000	200.000	200.000	100.000	_____	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000
Fondo ammortamento civile	100.000	200.000	300.000	400.000	400.000	500.000	600.000	700.000	800.000	900.000	1.000.000
Fondo ammortamento fiscale	100.000	300.000	500.000	600.000	400.000	500.000	600.000	700.000	800.000	900.000	1.000.000
Valore civile	900.000	800.000	700.000	600.000	600.000	500.000	400.000	300.000	200.000	100.000	0
Valore fiscale	900.000	700.000	500.000	400.000	600.000	500.000	400.000	300.000	200.000	100.000	0
Disallineamento complessivo tra valore civile e fiscale (IRES)	0	100.000	200.000	200.000		0	0	0	0	0	0

2.5. Periodo di sorveglianza

L'articolo 2, comma 2 del decreto ministeriale prevede che nel caso in cui l'applicazione dell'imposta sostitutiva abbia ad oggetto le differenze di valore riguardanti i beni materiali e immateriali indicati nella sezione I del quadro EC e gli stessi siano realizzati in data anteriore all'inizio del quarto periodo d'imposta, successivo a quello di esercizio dell'opzione, il costo fiscale di detti beni è ridotto delle differenze di valore assoggettate a imposta sostitutiva e dell'ammortamento dedotto.

Tale disposizione stabilisce che gli effetti del riallineamento vengono meno nell'ipotesi di realizzo dei beni materiali e immateriali (oggetto

dell'opzione) nel c.d. "periodo di sorveglianza", ossia entro la fine del terzo periodo d'imposta successivo a quello di esercizio dell'opzione. Per un contribuente con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare che opti sin dal 2008 per l'affrancamento dei disallineamenti esistenti al 31 dicembre 2007, il periodo di sorveglianza è costituito dall'arco temporale compreso tra il 1° gennaio 2008 ed il 31 dicembre 2011.

Gli effetti prodotti dall'applicazione dell'imposta sostitutiva sono, nella sostanza, sottoposti a condizione, in quanto nell'ipotesi in cui i beni vengano realizzati nel menzionato periodo di sorveglianza, il costo fiscale post-affrancamento dei medesimi viene ridotto dei maggiori valori assoggettati a imposta sostitutiva e dell'ammortamento dedotto *medio tempore*. In tale ipotesi, gli effetti temporaneamente prodottisi in virtù dell'esercizio dell'opzione per l'imposta sostitutiva vengono revocati con effetto *ab initio*.

L'imposta sostitutiva relativa ai beni oggetto di anticipato realizzo sarà, peraltro, recuperata dal contribuente interessato mediante scomputo dall'imposta sui redditi delle persone fisiche ai sensi dell'articolo 22 del TUIR, o dall'imposta sui redditi delle società ai sensi dell'articolo 79 del TUIR.

Da quanto precede discende, pertanto, che il riallineamento conseguente al versamento dell'imposta sostitutiva genera maggiori valori fiscali che sono riconosciuti con differente efficacia temporale:

- ai fini dell'ammortamento, con efficacia immediata [cfr. art. 2, comma 1, del decreto ministeriale];
- ai fini della determinazione della plus/minusvalenza in ipotesi di realizzo dei beni oggetto di riallineamento, con efficacia differita al quarto periodo d'imposta successivo a quello di esercizio dell'opzione [cfr. art. 2, comma 2, del decreto ministeriale].

Come disposto all'articolo 2, comma 2, del decreto ministeriale, si sottolinea che la disposizione in esame riguarda solo "*i beni materiali e immateriali indicati nella sezione I del quadro EC*". Rientrano, quindi, nella previsione normativa i beni materiali (rigo EC1), gli impianti e macchinari (rigo

EC2), i fabbricati strumentali (rigo EC3), i beni immateriali (rigo EC4) e l'avviamento (rigo EC6).

Esempio 4

Un contribuente con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare acquista in data 2 gennaio 2005 un bene materiale strumentale il cui costo è pari ad euro 125.000, con aliquota di ammortamento civile e fiscale del 20%. Il piano di ammortamento al momento dell'acquisto è il seguente:

Periodo d'imposta	2005	2006	2007	2008	2009	TOTALE AMMORTAMENTI DEDOTTI
Ammortamento civilistico	25.000	25.000	25.000	25.000	25.000	125.000
Ammortamento fiscale	25.000	50.000	50.000	0	0	125.000
Fondo ammortamento civile	25.000	50.000	75.000	100.000	125.000	
Fondo ammortamento fiscale	25.000	75.000	125.000	125.000	125.000	
Valore civile	100.000	75.000	50.000	25.000	0	
Valore fiscale	100.000	50.000	0	0	0	
Ammontare complessivo dell'eccedenza extracontabile (IRES)	0	25.000	50.000	25.000 (*)	0	

(*) Il disallineamento si riduce per effetto del processo di assorbimento naturale dell'eccedenza extracontabile (sottoforma di ripresa a tassazione della quota di ammortamento imputata al conto economico dell'esercizio).

Nel giugno 2008, mediante il versamento dell'imposta sostitutiva, il contribuente esercita l'opzione di cui al citato comma 48 relativamente al bene strumentale sopramenzionato, così eliminando il disallineamento esistente al 31 dicembre 2007 (pari a euro 50.000). A seguito dell'opzione ottiene, con decorrenza 1° gennaio 2008, il riallineamento del valore fiscale (pari a euro 0) al maggiore valore civile (pari ad euro 50.000). Il piano di ammortamento è modificato nel seguente modo:

Periodo d'imposta	2005	2006	2007	01/01/2008	31/12/2008	2009	TOTALE AMMORTAMENTI DEDOTTI
Ammortamento civilistico	25.000	25.000	25.000	-	25.000	25.000	125.000
Ammortamento fiscale	25.000	50.000	50.000	-	25.000	25.000	175.000
Fondo ammortamento civile	25.000	50.000	75.000	75.000	100.000	125.000	
Fondo ammortamento fiscale	25.000	75.000	125.000	75.000	100.000	125.000	
Valore civile	100.000	75.000	50.000	50.000	25.000	0	
Valore fiscale	100.000	50.000	0	50.000	25.000	0	
Ammontare complessivo dell'eccedenza extracontabile (IRES)	0	25.000	50.000	0	0	0	

In data 2 gennaio 2009, il medesimo bene materiale viene ceduto per un importo pari a euro 30.000.

In tal caso, poiché la cessione del bene è avvenuta all'interno del c.d. periodo di sorveglianza (1° gennaio 2008 – 31 dicembre 2011), il costo fiscale del bene dopo l'affrancamento al 1° gennaio 2008 (50.000) è ridotto del maggior valore assoggettato a imposta sostitutiva (50.000) e dell'ammortamento *medio tempore* dedotto che, nel caso di specie, è pari a 25.000.

Schematizzando si avrà che:

DISCIPLINA FISCALE		DISCIPLINA CIVILE	
Valore fiscale del bene al 1° gennaio 2008 (a)	50.000	Valore civile del bene al 2 gennaio 2009 (x)	25.000
Riduzione del valore fiscale del bene relativamente ai maggiori valori assoggettati a imposta sostitutiva (b)	50.000		
Riduzione del valore fiscale del bene relativamente all'ammortamento medio tempore dedotto (c)	25.000		
Valore fiscale rettificato del bene (d = a - b - c; indicare zero se il risultato è negativo)	-25.000		
Prezzo di cessione (e)	30.000	Prezzo di cessione (y)	30.000
Plusvalenza fiscale (e - d)	55.000	Plusvalenza civilistica (y - x)	5.000

In sede di compilazione del modello Unico 2010, relativo al periodo d'imposta 2009 (periodo d'imposta di cessione del bene), dovrà effettuarsi una variazione in aumento pari ad euro 50.000, corrispondente alla differenza tra la plusvalenza fiscale (55.000) e quella civilistica (5.000).

L'importo della prima rata (versata a giugno del 2008) dell'imposta sostitutiva relativa al bene strumentale oggetto di realizzo anticipato sarà scomputato dall'imposta sui redditi ai sensi dell'articolo 79 del TUIR nel modello Unico 2010 cioè nella medesima dichiarazione dei redditi nella quale emergono gli effetti della decadenza dal riallineamento (sulle modalità di scomputo vedasi il paragrafo successivo). L'importo della seconda e della terza rata (che il contribuente avrebbe dovuto corrispondere, in ipotesi, rispettivamente entro giugno 2009 e giugno 2010) non dovrà essere versato, né potrà essere iscritto a ruolo dall'ufficio dell'Agenzia delle entrate, poiché con la cessione del bene nel periodo di sorveglianza vengono meno *ex tunc* gli effetti del riallineamento.

L'importo delle rate non versate, ovviamente, non costituisce oggetto di scomputo dall'imposta sui redditi.

2.5.1. Scomputo dell'imposta sostitutiva

In relazione allo scomputo dell'imposta sostitutiva relativa ai beni oggetto di anticipato realizzo, da effettuare ai sensi degli articoli 22 e 79 del TUIR, si evidenzia che la natura progressiva dell'imposta sostitutiva (articolata su differenti aliquote riferite a scaglioni crescenti di maggiori valori) comporta la necessità di riliquidarne l'importo ogni volta in cui si verifica il realizzo dei beni (oggetto di riallineamento) all'interno del periodo di sorveglianza. In tal caso, in assenza di una espressa previsione normativa, si ritiene che per determinare l'imposta sostitutiva relativa ai beni oggetto di anticipato realizzo occorre fare riferimento all'aliquota marginale dell'imposta. Ciò in quanto, venendo meno *ab origine* gli effetti del riallineamento, occorre rideterminare la base imponibile

come se il disallineamento sui beni ceduti non avesse mai concorso alla determinazione della base imponibile oggetto di affrancamento.

Esempio 5.

Si consideri il contribuente dell'esempio 2, che:

- nel 2008 ha esercitato una prima opzione riferita esclusivamente ai beni materiali (**4.000.000**), con un'imposta sostitutiva pari ad euro 480.000;
- nel 2009 ha effettuato una seconda opzione avente ad oggetto le differenze relative ai fabbricati strumentali (**6.000.000**) e ai beni immateriali (**8.000.000**), con un'imposta sostitutiva pari a euro 2.100.000 (liquidata tenendo conto delle differenti aliquote progressive per scaglione e - conformemente a quanto previsto dall'art. 1, comma 5, ultimo periodo, del decreto ministeriale - dell'imposta già liquidata in relazione all'opzione parziale esercitata nel 2008).

Anteriormente all'esercizio della prima opzione (giugno 2008), il rigo EC1 del modello Unico 2008 del contribuente, relativo al periodo d'imposta 2007, presentava la seguente situazione:

Periodo d'imposta 2007			
	Valore civile	Valore fiscale	Disallineamento
Beni materiali (rigo EC1)	7.000.000	3.000.000	4.000.000

Prima dell'esercizio della seconda opzione (giugno 2009), il rigo EC4 del modello Unico 2009 del contribuente, relativo al periodo d'imposta 2008, presentava la seguente situazione:

Periodo d'imposta 2008			
	Valore civile	Valore fiscale	Disallineamento
Beni immateriali (rigo EC4)	8.000.000	0	8.000.000

Si ipotizzi che il contribuente, in data 2 gennaio 2010, ceda sia il bene materiale di cui al rigo EC1 che il bene immateriale di cui al rigo EC4 e che, di conseguenza, per entrambi i beni la cessione avvenga all'interno del periodo di sorveglianza.

Il bene materiale, in sede di esercizio della prima opzione (giugno 2008), ha inciso sull'imponibile dell'imposta sostitutiva per euro 4.000.000; il bene immateriale, in sede di esercizio della seconda opzione (giugno 2009), ha inciso sull'imponibile dell'imposta sostitutiva per euro 8.000.000.

Visto che gli effetti dell'imposta sostitutiva, per i beni realizzati nel periodo di sorveglianza, vengono meno *ab initio* (con la conseguenza che l'opzione si considera, di fatto, come mai esercitata), è necessario procedere al calcolo dell'imposta sostitutiva che il contribuente potrà scomputare.

L'imposta complessiva liquidata nel 2008 e nel 2009 è stata pari ad euro 2.580.000 (di cui euro 480.000 liquidati nel 2008 e euro 2.100.000 liquidati nel 2009):

	Imponibile	Aliquota	Imposta
Primo scaglione (da 0 a 5.000.000)	5.000.000	12%	600.000
+ Secondo scaglione (da 5.000.001 a 10.000.000)	5.000.000	14%	700.000
+ Terzo scaglione (da 10.000.001 in poi)	8.000.000	16%	1.280.000
= Totale liquidato nel 2008 e 2009	18.000.000		2.580.000

A seguito della cessione dei predetti beni (2 gennaio 2010) e del venir meno degli effetti dell'opzione, ai fini della determinazione dell'imposta sostitutiva da scomputare sarà necessario riliquidare l'imposta sostitutiva che dovrà rimanere a carico del contribuente.

Dopo la cessione, l'imponibile soggetto a sostitutiva è pari ad euro 6.000.000 (18.000.000 - 8.000.000 - 4.000.000) con un'imposta a carico del contribuente, pari ad euro 740.000:

	Imponibile	Aliquota	Imposta
Primo scaglione (da 0 a 5.000.000)	5.000.000	12%	600.000
+ Secondo scaglione (da 5.000.001 a 10.000.000)	1.000.000	14%	140.000
+ Terzo scaglione (da 10.000.001 in poi)	0	16%	0
= Totale liquidato nel 2008 e 2009 (al netto degli effetti relativi alle cessioni effettuate nel periodo di sorveglianza)	6.000.000		740.000

L'imposta che il contribuente potrà scomputare ai sensi dell'articolo 79 del TUIR, quindi, sarà pari agli importi versati in relazione ai disallineamenti correlati ai beni oggetto di cessione di anticipato realizzo.

Si ipotizzi, poi, che nel 2011 il contribuente eserciti l'opzione per i beni di cui al rigo EC2 (impianti e macchinari), il cui disallineamento al 31 dicembre 2010 è pari ad euro 7.000.000.

La base imponibile, tenuto conto di quella relativa alle opzioni parziali esercitate nel 2008 e 2009, al netto degli imponibili relativi alle cessioni di beni effettuate nel periodo di sorveglianza, sarà pari ad euro 13.000.000 (6.000.000 + 7.000.000) e la relativa imposta sostitutiva sarà così determinata:

	Imponibile	Aliquota	Imposta
Primo scaglione (da 0 a 5.000.000)	5.000.000	12%	600.000
+ Secondo scaglione (da 5.000.001 a 10.000.000)	5.000.000	14%	700.000
+ Terzo scaglione (da 10.000.001 in poi)	3.000.000	16%	480.000
= Totale liquidato nel 2008, 2009 e 2011	13.000.000		1.780.000
- Imposta liquidata nel 2008 e 2009			740.000
= Imposta liquidata nel 2011			1.040.000

3. Disciplina IRAP del riallineamento dei valori civili e fiscali

Ai fini IRAP il riallineamento delle differenze tra valori civili e fiscali esistenti al 31 dicembre 2007 si determina alternativamente:

a) per effetto dell'assoggettamento a tassazione ai fini IRAP di tali differenze in sei quote costanti, ai sensi del comma 51 dell'articolo 1 della legge finanziaria 2008;

oppure,

b) per effetto dell'applicazione dell'imposta sostitutiva di cui all'articolo 1, comma 48, della medesima legge finanziaria.

Nel primo caso, lo svincolo delle riserve in sospensione di imposta ai fini IRAP avviene in corrispondenza al recupero a tassazione in sei quote costanti dei disallineamenti esistenti; nel secondo caso, lo svincolo delle riserve si determina al momento del perfezionamento dell'opzione e relativamente all'ammontare dei disallineamenti assoggettati ad imposta sostitutiva.

3.1 Recupero a tassazione in sei quote costanti

L'articolo 1, comma 51, secondo periodo, della legge finanziaria 2008 stabilisce uno specifico criterio da applicare ai fini IRAP per il riallineamento delle eccedenze pregresse dedotte extracontabilmente.

Più precisamente, l'ammontare complessivo dei componenti negativi dedotti extracontabilmente dalla base imponibile IRAP, tramite l'utilizzo del prospetto del quadro EC del modello unico, e non ancora assorbiti al termine del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007, deve essere assoggettato a tassazione in sei quote costanti. In pratica, tale disposizione comporta l'obbligo di effettuare per sei periodi di imposta, a partire da quello successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, una variazione in aumento della base imponibile IRAP pari ad un sesto dell'importo complessivo del predetto ammontare dei componenti negativi dedotti extracontabilmente.

Lo stesso comma 51 stabilisce che il recupero a tassazione determina, ai fini IRAP, lo svincolo della corrispondente quota delle riserve in sospensione d'imposta createsi per effetto delle precedenti deduzioni extracontabili.

E' da ritenere che ai fini IRAP le eccedenze dedotte extracontabilmente fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007 si considerano complessivamente affrancate e riconosciute già a partire dal 1° gennaio 2008.

Ciò discende dagli effetti della riforma dell'IRAP attuata dal legislatore con la finanziaria per l'anno 2008, al fine di *“semplificare le regole di determinazione della base imponibile”* dell'IRAP e *“di separarne la disciplina applicativa e dichiarativa da quella concernente le imposte sul reddito”* [cfr. art. 1, comma 50, della legge n. 244 del 2007].

E' stato riformato, in particolare, il criterio di determinazione della base imponibile IRAP, prevedendo a tal fine la *“presa diretta”* dalle risultanze di bilancio (eccezion fatta per un limitato numero di ipotesi, tra cui il costo dei marchi d'impresa e il valore dell'avviamento) e, quindi, la separazione della base imponibile IRAP da quella IRES, abrogando l'art. 11-*bis* del d.lgs. n. 446 del 1997, in base al quale i componenti positivi e negativi rilevanti ai fini IRAP erano da assumere apportando ad essi le variazioni in aumento o in diminuzione previsti ai fini delle imposte sui redditi.

Il riconoscimento fiscale delle differenze di valore a partire dal 1° gennaio 2008 che, come detto, discende dalla dipendenza della base imponibile

del tributo dalle risultanze del bilancio, rileva anche nell'ipotesi di esercizio dell'opzione per l'imposta sostitutiva di cui all'art. 1, comma 48, della legge finanziaria 2008.

Le disposizioni di cui all'articolo 1, comma 51, secondo periodo, in commento, si applicano anche con riferimento ai disallineamenti esistenti al 31 dicembre 2007 ai fini IRAP tra i valori civili e fiscali relativi ai marchi e all'avviamento. Ne consegue che anche detti disallineamenti si considerano affrancati a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, anche se il recupero a tassazione avverrà in sei quote costanti con il corrispondente svincolo graduale delle riserve in sospensione. Il valore fiscale dei marchi e dell'avviamento, incrementato per effetto del riallineamento, rileva ai fini IRAP a partire dal medesimo periodo di imposta e sono, quindi, ammesse in deduzione le relative quote di ammortamento in misura non superiore ad un diciottesimo del costo indipendentemente dall'imputazione a conto economico, ai sensi dell'articolo 5, comma 3, del decreto legislativo n. 446 del 1997, come riformulato dall'articolo 1, comma 50, della medesima legge finanziaria

Esempio 6

Un contribuente con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare presenta rispetto ad un bene ammortizzabile un disallineamento IRES ed IRAP al 31 dicembre 2007 pari ad euro 6.000.

In assenza di opzione per l'imposta sostitutiva, il disallineamento IRES si riassorbe per effetto dei maggiori ammortamenti civili rispetto a quelli fiscali (operando una variazione in aumento, in ipotesi pari a 2000, in ciascun periodo d'imposta successivo; ai fini IRAP, invece, la differenza tra i valori civili e fiscali al 31 dicembre 2007 è recuperata a tassazione in sei quote costanti, ai sensi del comma 51 in commento.

Periodo d'imposta	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Disallineamento IRES	6.000	4.000	2.000	0	0	0	0
Disallineamento IRAP (*)	6.000	-	-	-	-	-	-

Variazione in aumento IRAP da effettuare nel periodo d'imposta		1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000
Variazioni in aumento IRAP residue ancora da effettuare		5.000	4.000	3.000	2.000	1.000	0

(*) Dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, in base alle previsioni contenute nell'articolo 1, comma 50, della legge finanziaria 2008 sulla determinazione della base imponibile IRAP, il "disallineamento" tra valori civili e fiscali ai fini IRAP è automaticamente riassorbito (pur se la relativa ripresa a tassazione, secondo quanto disposto dal successivo comma 51, avviene con una cadenza temporale imposta di sei anni).

3.2 Opzione per l'imposta sostitutiva

Come anticipato, l'opzione per l'applicazione dell'imposta sostitutiva di cui al comma 48 dell'articolo 1 della legge finanziaria 2008 comporta il riallineamento delle eccedenze pregresse dedotte extracontabilmente per l'importo assoggettato ad imposta sostitutiva e la conseguente eliminazione del vincolo sulle riserve, corrispondente al medesimo importo, sia ai fini delle imposte sul reddito che dell'IRAP.

Si ricorda che l'opzione per l'imposta sostitutiva può riguardare anche solo una parte delle differenze di valore esistenti, mentre il recupero a tassazione per sesti ai fini IRAP disciplinato dal citato comma 51 deve riguardare l'ammontare complessivo delle differenze di valore esistenti.

L'articolo 2, comma 3, del decreto ministeriale reca la disciplina di coordinamento tra il citato comma 48 e il comma 51. In particolare, tale disposizione prevede che l'esercizio dell'opzione per l'imposta sostitutiva di cui al comma 48 "*comporta la disapplicazione*" (al fine di prevenire un'ingiustificata doppia imposizione) della disciplina prevista al comma 51 in relazione alle differenze di valore assoggettate a imposta sostitutiva. In altri termini le differenze di valore assoggettate ad imposta sostitutiva non devono essere recuperate a tassazione per sesti ai fini IRAP, ma sono ugualmente riconosciute ai fini di tale imposta.

Valga al riguardo il seguente esempio.

Esempio 7

Un contribuente con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare esercita nel 2008 l'opzione di cui al comma 48 per il riallineamento delle differenze di valori esistenti al 31 dicembre 2007.

L'opzione esercitata produce, a partire dal 1° gennaio 2008, il riallineamento dei valori sia ai fini IRES che IRAP, con conseguente disapplicazione del comma 51; il contribuente, quindi, non dovrà effettuare alcuna variazione in aumento ai fini IRAP.

Periodo d'imposta	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Disallineamento IRES	6.000	0	0	0	0	0	0
Disallineamento IRAP	6.000	-	-	-	-	-	-
Variazione in aumento IRAP da effettuare nel periodo d'imposta		0	0	0	0	0	0
Variazioni in aumento IRAP residue ancora da effettuare		0	0	0	0	0	0

3.2.1 Opzione per l'imposta sostitutiva esercitata successivamente al 2008

L'articolo 2, comma 3, del decreto ministeriale stabilisce che, nel caso di opzione per l'imposta sostitutiva di cui al comma 48 esercitata dopo il primo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, l'ammontare delle quote costanti già recuperate a tassazione ai fini dell'IRAP, corrispondenti alle medesime differenze di valori assoggettate a imposta sostitutiva, costituisce componente negativo del valore della produzione determinato ai fini dell'IRAP e relativo al periodo d'imposta di esercizio dell'opzione.

In tale ipotesi, quindi, è necessario confrontare il disallineamento assoggettato ad imposta sostitutiva con le quote residue del disallineamento non ancora riprese a tassazione ai fini IRAP ai sensi del citato comma 51.

Da tale confronto, possono derivare tre differenti situazioni:

- 1) il disallineamento assoggettato ad imposta sostitutiva è pari alle residue quote non ancora assoggettate a tassazione ai fini IRAP;
- 2) il disallineamento assoggettato ad imposta sostitutiva è superiore alle residue quote non ancora assoggettate a tassazione ai fini IRAP;
- 3) il disallineamento assoggettato ad imposta sostitutiva è inferiore alle residue quote non ancora assoggettate a tassazione ai fini IRAP.

Nell'ipotesi 1), il versamento dell'imposta sostitutiva comporta l'integrale riallineamento delle differenze di valori esistenti, sia ai fini IRES che ai fini IRAP. Il contribuente, quindi, non dovrà procedere al recupero a tassazione per sei ai fini IRAP delle quote residue ai sensi del comma 51.

Esempio 8

Un contribuente con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare esercita nel 2011 l'opzione di cui al comma 48 per il riallineamento di tutte le differenze di valori esistenti al 31 dicembre 2010; il disallineamento ai fini IRES (a) coincida con l'ammontare delle residue quote da recuperare a tassazione ai fini IRAP (b).

Periodo d'imposta	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Disallineamento IRES (a)	6000	5000	4000	3000	0	0	0
Disallineamento IRAP (*)	6000	-	-	-	-	-	-
Variazione in aumento IRAP da effettuare nel periodo d'imposta		1.000	1.000	1.000	0	0	0
Variazioni in aumento IRAP residue ancora da effettuare (b)		5.000	4.000	3.000	0	0	0

(*) Dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, in base alle previsioni contenute nell'articolo 1, comma 50, della legge finanziaria 2008 sulla determinazione della base imponibile IRAP, il "disallineamento" tra valori civili e fiscali ai fini IRAP è automaticamente riassorbito (pur se la relativa ripresa a tassazione, secondo quanto disposto dal successivo comma 51, avviene con una cadenza temporale imposta di sei anni).

Il contribuente affranca il disallineamento esistente al 31 dicembre 2010 e versa, nel 2011, l'imposta sostitutiva calcolata su 3.000. In tal modo si ricompono il disallineamento esistente tra i valori civili e fiscali ai fini IRES.

Il contribuente inoltre può disapplicare la disposizione del comma 51 della legge finanziaria 2008, nei limiti del minore tra l'importo assoggettato ad imposta sostitutiva e l'importo residuo da assoggettare a tassazione ai fini IRAP. Nell'ipotesi in esame, in cui detti importi coincidono, il contribuente non dovrà effettuare più alcuna variazione in aumento ai fini IRAP a partire dal periodo d'imposta 2011.

Qualora, invece, l'importo del disallineamento assoggettato ad imposta sostitutiva sia maggiore delle quote residue non ancora assoggettate a tassazione ai fini IRAP (ipotesi 2), la differenza, ai sensi dell'articolo 2, comma 3, del decreto *“costituisce componente negativo del valore della produzione deducibile, agli effetti dell'IRAP relativa al periodo di imposta di esercizio dell'opzione.”*. In relazione a tale differenza, quindi, occorre effettuare una variazione in diminuzione ai soli fini IRAP nel periodo d'imposta di esercizio dell'opzione. Ciò al fine di evitare un fenomeno di doppia imposizione ai fini IRAP: una prima volta per effetto dell'applicazione del comma 51 (recupero a tassazione in sei quote costanti) e una seconda volta per effetto dell'applicazione del comma 48 (opzione per l'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP).

Esempio 9

Un contribuente con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare esercita nel 2011 l'opzione di cui al comma 48 per il riallineamento delle differenze di valori esistenti al 31 dicembre 2010; il disallineamento assoggettato ad imposta sostitutiva [pari a 4.500 **(a)**] è maggiore dell'ammontare delle residue quote da recuperare a tassazione ai fini IRAP [pari a 3.000 **(b)**].

Periodo d'imposta	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Disallineamento IRES (a)	6000	5.500	5.000	4.500	0	0	0
Disallineamento IRAP (*)	6000	0	0	0	0	0	0
Variazione in aumento IRAP da effettuare nel periodo d'imposta		1.000	1.000	1.000	0	0	0
Variazioni in aumento IRAP residue ancora da effettuare (b)		5.000	4.000	3.000	0	0	0
Variazione in diminuzione IRAP					1.500	0	0

(*) Dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, in base alle previsioni contenute nell'articolo 1, comma 50, della legge finanziaria 2008 sulla determinazione della base imponibile IRAP, il "disallineamento" tra valori civili e fiscali ai fini IRAP è automaticamente riassorbito (pur se la relativa ripresa a tassazione, secondo quanto disposto dal successivo comma 51, avviene con una cadenza temporale imposta di sei anni).

Il contribuente affranca il disallineamento esistente al 31 dicembre 2010 e versa, nel 2011, l'imposta sostitutiva su 4.500. In tal modo, si ricompone il disallineamento, pari a 4.500, tra i valori civili e fiscali dei beni ai fini IRES.

Il contribuente, inoltre, può disapplicare la disposizione del menzionato comma 51 nei limiti del minore tra l'importo assoggettato ad imposta sostitutiva (4.500) e l'importo residuo da assoggettare a tassazione ai fini IRAP (3.000). Nell'ipotesi in esame, il contribuente non dovrà effettuare più alcuna variazione in aumento ai fini IRAP a partire dal periodo d'imposta 2011, perché l'importo del disallineamento assoggettato ad imposta sostitutiva è maggiore delle residue quote dei sestanti da recuperare a tassazione ai fini IRAP. Ai sensi dell'articolo 2, comma 3, del decreto ministeriale, la differenza positiva tra detti importi (pari a 1.500) costituisce componente negativo del valore della produzione, deducibile ai fini IRAP nel periodo d'imposta di esercizio dell'opzione (2011).

Nell'ipotesi 3), in cui l'importo del disallineamento assoggettato ad imposta sostitutiva è minore delle residue quote non ancora assoggettate a tassazione ai fini IRAP, occorre rideterminare, a partire dal periodo d'imposta di esercizio dell'opzione, l'importo delle predette quote residue tenendo conto dell'importo del disallineamento assoggettato ad imposta sostitutiva.

Esempio 10

Un contribuente con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare esercita nel 2011 l'opzione di cui al comma 48 per il riallineamento delle differenze di valori esistenti al 31 dicembre 2010; il disallineamento assoggettato ad imposta sostitutiva [pari a 2.100, **(a)**] è minore dell'ammontare delle residue quote da recuperare a tassazione ai fini IRAP [pari a 3.000, **(b)**].

Periodo d'imposta	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Disallineamento IRES (a)	6.000	4.800	3.200	2.100	0	0	0
Disallineamento IRAP (*)	6.000	0	0	0	0	0	0
Variazione in aumento IRAP da effettuare nel periodo d'imposta		1.000	1.000	1.000	300	300	300
Variazioni in aumento IRAP residue ancora da effettuare (b)		5.000	4.000	3.000	600	300	0
Variazione in diminuzione IRAP					0	0	0

(*) Dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, in base alle previsioni contenute nell'articolo 1, comma 50, della legge finanziaria 2008 sulla determinazione della base imponibile IRAP, il "disallineamento" tra valori civili e fiscali ai fini IRAP è automaticamente riassorbito (pur se la relativa ripresa a tassazione, secondo quanto disposto dal successivo comma 51, avviene con una cadenza temporale imposta di sei anni).

Il contribuente affranca il disallineamento esistente al 31 dicembre 2010 e versa, nel 2011, l'imposta sostitutiva su 2.100. In tal modo, si ricompone per tale importo il disallineamento tra i valori civili e fiscali dei beni ai fini IRES.

Il contribuente, inoltre, può disapplicare le disposizioni del comma 51 nei limiti del minore tra l'importo del disallineamento assoggettato ad imposta sostitutiva (2.100) e l'importo delle quote residue dei sestanti da assoggettare a tassazione ai fini IRAP (3.000).

Nell'ipotesi esaminata il contribuente dovrà rideterminare le residue quote da recuperare a tassazione ai fini IRAP a partire dal periodo d'imposta 2011. La differenza (pari a 900) tra l'importo assoggettato ad imposta sostitutiva (2.100) e le residue quote da recuperare a tassazione ai fini IRAP (3.000) dovrà essere ripartita, quindi, nei residui periodi d'imposta (2011, 2012 e 2013) nei quali deve essere completata la ripresa a tassazione del disallineamento ai fini

IRAP, operando in ciascun periodo d'imposta una variazione in aumento ai fini della predetta imposta pari a 300.

Si sottolinea, al riguardo, che la differenza di valore (900) deve essere comunque ripresa a tassazione ai fini IRAP entro il periodo d'imposta 2013, considerato che il comma 51 prevede il recupero a tassazione in sei periodi di imposta a partire dal 2008.

3.3. Effetti ai fini IRAP della cessione del bene nel periodo di sorveglianza

Il realizzo dei beni nel "periodo di sorveglianza" fa venir meno *ab origine* gli effetti anche ai fini IRAP. Di conseguenza, nell'ipotesi in cui i beni oggetto del riallineamento mediante opzione per l'applicazione dell'imposta sostitutiva siano realizzati entro il terzo periodo d'imposta successivo a quello di esercizio dell'opzione occorre recuperare a tassazione ai fini IRAP per sei le relative differenze di valore ai sensi del più volte richiamato comma 51.

Nel periodo di imposta in cui avviene il realizzo del bene, occorre recuperare a tassazione ai fini IRAP anche i sei pregressi, ossia le quote di disallineamento non riprese a tassazione nei periodi di imposta precedenti a causa dell'opzione per l'applicazione dell'imposta sostitutiva.

Esempio 11

Un contribuente con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare esercita nel 2008 l'opzione per l'imposta sostitutiva di cui al comma 48; il 2 gennaio 2010 cede il bene in questione.

Poiché la cessione del bene è avvenuta prima della fine del periodo di sorveglianza (in data anteriore, in altri termini, al 1° gennaio 2012), al momento della cessione del bene vengono meno gli effetti dell'opzione esercitata.

Periodo d'imposta	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Disallineamento IRAP	6.000(*)	-	-	-	-	-	-
Variazione in aumento IRAP da effettuare nel periodo d'imposta		0	0	1.000	1.000	1.000	1.000
Variazioni in aumento IRAP da effettuare a seguito della cessione del bene nel periodo di sorveglianza				2.000			
Variazioni in aumento IRAP residue ancora da effettuare		0	0	3.000	2.000	1.000	0

(*) Dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, in base alle previsioni contenute nell'articolo 1, comma 50, della legge finanziaria 2008 sulla determinazione della base imponibile IRAP, il "disallineamento" tra valori civili e fiscali ai fini IRAP è automaticamente riassorbito (pur se la relativa ripresa a tassazione, secondo quanto disposto dal successivo comma 51, avviene con una cadenza temporale imposta di sei anni).

Il contribuente, nel modello Unico 2011 relativo al periodo d'imposta 2010, dovrà recuperare le quote dei sestis pregressi relative ai periodi d'imposta 2008 (1.000) e 2009 (1.000), oltre ad effettuare la variazione in aumento IRAP in relazione al sesto di competenza del periodo d'imposta 2010 (1.000).

Le residue quote del disallineamento (complessivamente pari a 3.000) dovranno essere recuperate a tassazione nei successivi periodi d'imposta (2011, 2012 e 2013), operando, in ciascun periodo d'imposta, una variazione in aumento pari a 1.000.

Si evidenzia, al riguardo, che la differenza di valore (3.000) dovrà essere riassorbita, comunque, entro il periodo d'imposta 2013, considerato che il comma 51 prevede il recupero a tassazione ai fini IRAP in sei periodi di imposta a partire dal 2008.

4. Imposta sostitutiva per l'eliminazione del vincolo sulle riserve

Il comma 34 dell'articolo 1 della legge finanziaria 2008 prevede la possibilità di eliminare il vincolo sulle riserve e gli utili in sospensione d'imposta

derivante dalle deduzioni extracontabili effettuate utilizzando il prospetto EC del modello UNICO.

L'opzione in commento si esercita con il versamento di un'imposta sostitutiva dell'1 per cento da applicare alle riserve e agli utili assoggettati al regime di sospensione di imposta; ossia alle riserve ed agli utili per un importo pari alle eccedenze di valori dedotte extracontabilmente al netto del fondo imposte differite correlate agli importi dedotti.

L'imposta, che può avere ad oggetto tutte le riserve e gli utili vincolati o solo una parte di essi, deve essere versata in un'unica soluzione entro il termine di versamento dell'imposta sul reddito relativa al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007, ossia entro il 16 giugno 2008 o il 16 luglio 2008 con la maggiorazione dello 0,40 per cento).

Non si ritiene, invece, possibile rateizzare l'imposta sostitutiva in esame in quanto, ai sensi dell'articolo 20 del decreto legislativo 9 luglio 1997 n. 241, l'applicazione dell'istituto della rateazione è limitato alla sola ipotesi di "*somme dovute a titolo di saldo e di acconto delle imposte*" scaturenti dalle dichiarazioni.

Con l'esercizio dell'opzione di cui al comma 34, si ottiene il solo effetto di liberare le riserve e gli utili dal vincolo di sospensione d'imposta, senza alcun effetto sui valori fiscali dei beni e degli altri elementi in relazione ai quali sono state effettuate le deduzioni extracontabili. L'applicazione dell'imposta sostitutiva di cui al comma 34, in altri termini, non produce alcuna conseguenza sui disallineamenti esistenti tra i valori civili e i valori fiscali dei beni e degli altri elementi oggetto di deduzione extracontabile.

Come evidenziato nel paragrafo 2, l'opzione per l'imposta sostitutiva di cui al comma 48 può essere esercitata nel periodo d'imposta successivo al 31 dicembre 2007 o in quelli successivi e produce, tra l'altro, l'effetto di liberare le riserve e gli utili in sospensione d'imposta. Al contrario, l'opzione per il pagamento dell'imposta sostitutiva di cui al comma 34, per l'affrancamento delle riserve e degli utili in sospensione di imposta, può essere esercitata solo "*una*

tantum” entro il termine di versamento dell’imposta sul reddito relativa al periodo d’imposta in corso al 31 dicembre 2007.

L’articolo 2, comma 4, del decreto ministeriale stabilisce, ai fini del coordinamento tra le due imposte sostitutive, che nel caso in cui il contribuente eserciti l’opzione di cui al comma 34, la successiva opzione per l’imposta sostitutiva di cui al comma 48 “*non comporta comunque la restituzione della suddetta imposta dell’uno per cento*”. Come evidenziato nella relazione illustrativa, infatti, “considerate le caratteristiche e le finalità dei due prelievi nonché il divario tra i livelli di aliquota, non si crea alcuna interferenza o alcun effetto di doppia imposizione”.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dagli uffici.