

## Relazione illustrativa

1) Uno dei principali interventi attuati dalla legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria 2008), in materia di reddito d'impresa, ha riguardato la disciplina delle c.d. deduzioni extracontabili: vale a dire, delle deduzioni a titolo di ammortamenti e altri costi riconosciute ai fini fiscali anche se non imputate al conto economico dell'esercizio. In particolare, con le modifiche apportate dalla lettera q), del comma 33, dell'art. 1 di detta legge finanziaria, è stata disposta l'eliminazione di tale disciplina a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007. Unica eccezione ammessa è quella riguardante il costo sostenuto a titolo di avviamento e a titolo di acquisizione dei marchi che, per i soli soggetti tenuti alla redazione del bilancio in base ai principi contabili internazionali, potranno continuare a essere dedotti extracontabilmente, pur sempre nei limiti delle quote ammesse dalla norma fiscale.

2) In tale nuova prospettiva, la stessa legge finanziaria ha previsto la possibilità di eliminare i disallineamenti tra i valori contabili e quelli fiscali generatisi fino al suddetto periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007, assoggettando, in via opzionale, tali differenze ad imposta sostitutiva delle imposte sul reddito e dell'Irap, senza attendere le naturali vicende di recupero a tassazione (prosecuzione degli ammortamenti, cessione dei beni, distribuzione delle riserve con vincolo di sospensione) previste dall'art. 109, comma 4, del Tuir, nella formulazione previgente alle modifiche apportate dalla legge finanziaria 2008.

3) In particolare, il comma 48 del citato art. 1 della legge finanziaria 2008 prevede la possibilità di applicare su tali differenze di valore un'imposta sostitutiva, con aliquote del 12, 14 e 16 per cento, demandando al Ministro dell'economia e delle finanze il compito di definire le modalità, i termini e gli effetti dell'esercizio della relativa opzione.

4) A ciò provvede il presente decreto di natura non regolamentare, il quale detta anche le necessarie disposizioni di coordinamento della disciplina dell'imposta sostitutiva in questione con la disciplina valevole ai fini Irap per il recupero a tassazione in sei quote costanti delle stesse differenze di valori (cfr. il comma 51 del citato art. 1 della legge finanziaria 2008) nonché con quella prevista dal comma 34 dello stesso art. 1, concernente la possibilità di eliminare il solo vincolo di disponibilità gravante sulle riserve in sospensione corrispondenti alle deduzioni extracontabili effettuate, assoggettando tali riserve anche in questo caso in via opzionale ad imposta sostitutiva dell'uno per cento.

5) Ciò premesso, passando ad illustrare gli aspetti principali delle disposizioni attuative recate dal presente decreto, si ricorda, anzitutto, che in base alla disciplina contenuta nel citato comma 48 dell'art. 1 della legge finanziaria 2008, l'opzione per l'applicazione dell'imposta sostitutiva può essere esercitata anche parzialmente, nel senso di non riguardare obbligatoriamente l'intera massa delle deduzioni extracontabili effettuate. Il citato comma 48 prevede, peraltro, che in caso di applicazione parziale della disciplina, essa deve essere richiesta "per classi omogenee di deduzioni extracontabili". Al riguardo, l'art. 1 comma 2 del presente decreto attua tale previsione, stabilendo che ciascun rigo del quadro EC della dichiarazione dei redditi costituisce una classe omogenea agli effetti dell'applicazione della disciplina. Tuttavia, la stessa disposizione attuativa stabilisce anche che l'imposta sostitutiva deve comunque riguardare l'intero ammontare delle differenze di valore relative al singolo rigo.

6) In considerazione del fatto che i soggetti tenuti alla redazione del bilancio in base ai principi contabili internazionali potranno, come si è accennato, continuare a operare deduzioni extracontabili in relazione ai marchi, lo stesso comma 2 dell'art. 1 del presente decreto consente, solo a tali soggetti, di escludere dall'applicazione dell'imposta sostitutiva la parte delle differenze di valore incluse nel rigo EC5 del suddetto quadro riferite a detti elementi patrimoniali. E' appena il caso di segnalare che 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.

7) Il comma 3 dell'art. 1 del decreto prevede un'ulteriore deroga, in questo caso di carattere generale, al criterio secondo cui l'applicazione dell'imposta sostitutiva deve riguardare l'intero ammontare delle differenze di valore relative al singolo rigo. Si stabilisce, in particolare, che se l'applicazione della disciplina riguarda i beni materiali e immateriali indicati nella sezione I del quadro EC e gli stessi sono ceduti nel corso dello stesso periodo d'imposta di esercizio dell'opzione anteriormente al versamento della prima rata dovuta dell'imposta sostitutiva, le differenze tra valori civili e fiscali relativi ai beni ceduti sono escluse dalla base imponibile dell'imposta sostitutiva. Il motivo di tale regola discende dal fatto che, per i beni ammortizzabili materiali e immateriali (incluso l'avviamento), gli effetti prodotti dall'applicazione dell'imposta sostitutiva sono sottoposti a condizione risolutiva, nel senso che la loro cessione anteriormente all'inizio del quarto periodo d'imposta successivo a quello di esercizio dell'opzione comporta la riduzione del costo fiscale di un importo pari alla differenza di valore assoggettata a imposta sostitutiva nonché ai maggiori ammortamenti medio tempore dedotti; ciò in forza del richiamo operato dal quarto periodo del

citato comma 48 dell'art. 1 della legge finanziaria al comma 2-ter, secondo periodo, dell'art. 176 del Tuir. L'esclusione delle differenze di valore relative ai beni ceduti prima che si perfezioni l'esercizio dell'opzione per l'imposta sostitutiva, dunque, risponde all'esigenza di evitare all'impresa un esborso sostanzialmente inutile, dato che l'anticipato realizzo dei beni renderebbe ab origine priva di effetti l'applicazione di tale imposta, con conseguente restituzione della stessa sotto forma di scomputo dall'imposta sul reddito relativa al medesimo esercizio di realizzo.

8) Il comma 4 dell'art. 1 del decreto stabilisce che l'opzione per la disciplina dell'imposta sostitutiva si esercita effettuando il versamento della prima delle tre rate obbligatorie entro il termine previsto dalla norma. Con tale versamento, quindi, si perfeziona in modo irreversibile l'esercizio dell'opzione, che non verrebbe meno nell'ipotesi di mancato versamento delle rate successive. Si tratta di una soluzione analoga a quella adottata in altre discipline opzionali con pagamento rateizzato dell'imposta sostitutiva e che risponde, per l'erario, anche ad esigenze di certezza di gettito. Naturalmente, l'eventuale mancato versamento nei termini delle rate successive alla prima sarebbe autonomamente sanzionato con le ordinarie regole previste per gli omessi o ritardati versamenti delle imposte sui redditi.

9) Le aliquote dell'imposta sostitutiva sono parametrize all'ammontare delle differenze di valore ad essa assoggettate. In particolare, il richiamato comma 48 dell'art. 1 della legge finanziaria 2008 ha stabilito che il prelievo sostitutivo si applichi con l'aliquota del 12 per cento sulla parte delle differenze di valore complessivamente ricomprese nel limite di 5 milioni di euro; con l'aliquota del 14 per cento sulla parte che eccede 5 milioni e fino a 10 milioni di euro e con l'aliquota del 16 per cento sulla parte superiore a 10 milioni di euro. Al riguardo, considerando che l'opzione per la disciplina può essere esercitata dall'impresa anche in più periodi d'imposta, a partire da quello successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, si è inteso evitare che un'applicazione per "tranches" potesse determinare sempre l'applicazione dell'aliquota relativa agli scaglioni più bassi. In questo senso, con la disposizione contenuta nel secondo periodo del comma 4 dell'art. 1 del presente decreto si è previsto che, ai fini della determinazione delle aliquote progressive applicabili, assumono rilevanza anche le differenze di valori assoggettate a imposta sostitutiva nel o nei precedenti periodi d'imposta.

10) L'art. 2 del presente decreto si occupa di definire gli effetti derivanti dall'applicazione dell'imposta sostitutiva e la loro decorrenza. Al riguardo, in coerenza con quanto disposto dalla legge finanziaria 2008, viene anzitutto precisato che tali effetti, vale a dire il riallineamento dei valori fiscali a quelli civili e il corrispondente svincolo delle riserve, si producono a partire dall'inizio

del periodo d'imposta in cui si effettua l'esercizio dell'opzione con il versamento della prima rata dovuta.

11) In particolare, il comma 2 del citato art. 2 si occupa di stabilire invece la cessazione degli effetti, o meglio, la revoca degli effetti temporaneamente prodottisi per il caso in cui, come si è detto, i beni i cui valori hanno formato oggetto di riallineamento siano ceduti prima dell'inizio del quarto anno successivo a quello di esercizio dell'opzione. In caso di periodo d'imposta coincidente con l'anno solare e di opzione esercitata nel corso del 2008, la revoca degli effetti si produrrà, dunque, se i beni sono ceduti anteriormente alla data del 1° gennaio 2012.

12) Il successivo comma 3 dello stesso art. 2 si occupa di coordinare l'applicazione dell'imposta sostitutiva con il recupero a tassazione in via ordinaria per quote costanti (sei quote) delle differenze di valore in questione ai fini della base imponibile dell'Irap previsto dalla stessa legge finanziaria 2008. Si ricorda al riguardo che tale recupero opera a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, che è anche il primo periodo utile per esercitare l'opzione per l'imposta sostitutiva. Com'è evidente, se l'impresa procede ad applicare l'imposta sostitutiva sull'intera massa delle differenze di valore risultanti dal quadro EC della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007, non si pone alcun problema di coordinamento tra le due discipline, dato che l'integrale e immediata applicazione della sostitutiva blocca sul nascere l'avvio del recupero per sestimi ai fini Irap. Tuttavia, non può escludersi che l'impresa non si avvalga della disciplina dell'imposta sostitutiva direttamente nel primo periodo d'imposta utile oppure se ne avvalga in modo parziale, determinando così, in tutto o in parte, l'avvio della suddetta regola del recupero per sestimi. Verificandosi tale situazione, si determinerebbe un doppio recupero a tassazione ai fini Irap delle differenze tra i valori civili e fiscali non compatibile con i principi generali dell'imposizione. Per ovviare a tale conseguenza, la disposizione del secondo periodo del comma 3 dell'art. 2 stabilisce, dunque, che nel caso in cui l'opzione per l'imposta sostitutiva sia esercitata dopo il primo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, la parte delle quote costanti già recuperate a tassazione ai fini dell'Irap, in correlazione alle medesime differenze di valori assoggettate a imposta sostitutiva, costituisce componente negativo del valore della produzione deducibile, agli effetti dell'Irap relativa al periodo d'imposta di esercizio dell'opzione.

13) Soluzione diversa è invece prevista dal successivo comma 4 dello stesso art. 2 del presente decreto in punto di coordinamento della disciplina dell'imposta sostitutiva in questione con quella prevista dal comma 34, ottavo periodo, dell'art. 1 della stessa legge finanziaria 2008. Tale norma

consente al contribuente di assoggettare in tutto o in parte le riserve e gli utili gravati dal vincolo di disponibilità all'imposta sostitutiva dell'uno per cento. Si tratta, in questo caso, va ricordato, di una disciplina applicabile "una tantum"; il citato ottavo periodo del comma 34 stabilisce, infatti, che il versamento dell'imposta sostitutiva dell'uno per cento deve essere effettuato "in unica soluzione entro il termine di versamento dell'imposta sul reddito relativa la periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007". Al riguardo, la norma attuativa di coordinamento prevede che, se il contribuente si avvale della facoltà di assoggettare in tutto o in parte le riserve e gli utili gravati dal vincolo di disponibilità all'imposta sostitutiva dell'uno per cento ivi prevista, la successiva applicazione dell'imposta sostitutiva sulle differenze di valori non comporta comunque la restituzione di detta imposta dell'uno per cento. In questo caso, 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.

14) L'art. 3 del presente decreto concerne le regole relative al versamento dell'imposta sostitutiva. Al riguardo, va sottolineato, anzitutto, che l'imposta sostitutiva deve essere versata obbligatoriamente in tre rate annuali, la prima, pari al 30 per cento, entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta con riferimento al quale viene esercitata l'opzione; la seconda, pari al 40 per cento, e la terza, pari al 30 per cento, entro il termine rispettivamente previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative ai due periodi d'imposta successivi. Inoltre, è opportuno evidenziare che la misura degli interessi dovuti sulla seconda e terza rata resta fissata al 2,5 per cento; la legge finanziaria, infatti, individua tale misura in modo autonomo e non attraverso il rinvio formale alla misura del saggio legale. Infine, si precisa che, in virtù del richiamo generale alle disposizioni previste ai fini delle imposte sui redditi, l'imposta sostitutiva può essere versata anche tramite compensazione con crediti relativi ad altre imposte.