



Roma, 24 settembre 2009

OGGETTO: *Modalità di riallineamento delle divergenze derivanti dall'eliminazione di ammortamenti, di rettifiche di valore e di fondi di accantonamento per i soggetti IAS adopter - Articolo 15, comma 7, del decreto legge 29 novembre 2008, n. 185*

Da più parti sono pervenute richieste di chiarimento in merito alla corretta modalità di riallineamento delle divergenze derivanti dall'eliminazione di ammortamenti, di rettifiche di valore e di fondi di accantonamento per i soggetti IAS adopter.

Al riguardo, si precisa quanto segue.

Ai fini della disciplina del riallineamento previsto per i soggetti IAS adopter, l'articolo 15, comma 3, lettera b) del decreto legge 29 novembre 2008, n. 185 individua le divergenze che derivano “*dalla valutazione dei beni fungibili e dall'eliminazione di ammortamenti, di rettifiche di valore e di fondi di accantonamento, per effetto dei commi 2, 5 e 6 dell'articolo 13 del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38*”. Tali divergenze possono essere riallineate applicando le disposizioni contenute nel successivo comma 7 dell'articolo 15 secondo cui “*il riallineamento delle divergenze di cui al comma 3, lettera b), può essere attuato tramite opzione esercitata nella dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007. In tal caso si applicano le disposizioni dell'articolo 1, comma 48, della legge n. 244 del 2007*”.

In sostanza, il citato comma 7 rinvia alla disciplina opzionale prevista per il riassorbimento delle differenze tra valori civili e fiscali dei beni e degli altri

elementi patrimoniali derivanti dalle deduzioni extracontabili operate - mediante utilizzo del quadro EC - ai sensi delle disposizioni dell'articolo 109, comma 4, lettera b), del TUIR (abrogate a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 dalla stessa legge finanziaria 2008).

Per effetto del suddetto rinvio, si ritiene che le divergenze di cui all'articolo 15, comma 3, lettera b), del decreto legge n. 185 del 2008 debbano concorrere, unitamente alle divergenze da quadro EC, a determinare la base imponibile da assoggettare alle aliquote progressive dell'imposta sostitutiva previste dall'articolo 1, comma 48, della legge finanziaria del 2008.

Al riguardo si evidenzia come nella stessa relazione di accompagnamento al decreto legge n. 185 del 2009 emerge che *“detto riallineamento, sovrapponendosi a quello previsto dall'art. 1, comma 48, della legge finanziaria per il 2008, trova applicazione secondo le modalità ivi previste”*.

Inoltre, tale modalità di riallineamento risulta coerente con quanto disposto dal comma 12-*bis* dell'articolo 15 del decreto legge n. 185 del 2008, secondo cui *“l'opzione di cui all'articolo 1, comma 48, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, si considera validamente esercitata anche per riallineare i valori fiscali ai maggiori valori contabili emersi per effetto dell'articolo 13, commi 2, 5 e 6, del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38, se identificati nel quadro EC della dichiarazione dei redditi”*.

Come chiarito al paragrafo 10 della circolare n. 33/E del 2009, il citato comma 12-*bis* consente di ritenere validamente esercitata l'opzione per il regime di imposizione sostitutiva di cui all'articolo 1, comma 48, della legge finanziaria 2008 per i soggetti IAS *adopter* che hanno assimilato i disallineamenti generatisi in sede di prima applicazione dei principi contabili internazionali alle divergenze fra valori civili e fiscali indicate nel quadro EC.

In conclusione, le divergenze individuate ai sensi della lettera b) del comma 3 dell'articolo 15 del decreto legge n. 185 del 2008 devono cumularsi alle differenze tra valori civili e fiscali dei beni derivanti dalle deduzioni

extracontabili operate mediante utilizzo del quadro EC, determinando un'unica base imponibile a cui parametrare l'imposta sostitutiva dovuta.

In proposito si evidenzia che, nell'ipotesi appena descritta, la compilazione del quadro RQ destinato alle imposte sostitutive del mod. UNICO SC 2009 dovrà effettuarsi indicando il valore delle divergenze di cui lettera b) dell'articolo 15 del decreto legge n. 185 del 2008 all'interno delle colonne contenute nella sezione V-A. Conseguentemente, non dovranno essere compilate le colonne da 1 a 4 della Sezione V-B.

Resta ferma l'applicazione dell'articolo 81, commi 21, 23 e 24, del decreto legge 25 giugno 2008, n. 112 al riallineamento delle divergenze derivanti dalla valutazione dei beni fungibili di cui all'articolo 13, comma 2, del decreto legislativo n. 38 del 2005. Tali ultime divergenze, pertanto, dovranno essere correttamente evidenziate nelle colonne da 5 a 7 del medesimo quadro RQ.