



LA NUOVA IRAP

L'art. 1, commi 43-45 e 50-52, legge n. 244/2007 (Finanziaria 2008), ha cambiato la **natura dell'IRAP**, dotandola di **autonomia** quale **tributo proprio della regione**, e ha modificato le norme per la **determinazione della base imponibile**.

Sono stati riscritti gli articoli 5 e 5-*bis*, D.Lgs. n. 446/1997, rispettivamente relativi alle società di capitali **(per le quali si assumono nella determinazione della base imponibile i valori risultanti dal conto economico senza alcuna variazione fiscale rilevante ai fini della determinazione del reddito di impresa)** e alle imprese individuali e società di persone (per le quali si assumono ancora i valori rilevanti ai fini fiscali).

La norma ridisegna anche la base imponibile per le **banche** e le **imprese di assicurazione** modificando gli articoli 6 e 7, D.Lgs. n. 446/1997, richiamando gli specifici schemi di bilancio. Le nuove disposizioni si applicano a decorrere dal **periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007**.

Il tributo assume natura regionale, tanto che - a partire dal 1° gennaio 2009 - ogni regione istituirà il tributo con apposita legge e il tributo sarà indeducibile dalle imposte statali. La regione, nel rispetto della normativa statale avrà modo di gestire il tributo in relazione a:

La natura dell'Imposta

- aliquota;
- deduzioni;
- detrazioni;
- agevolazioni.

Dovrà essere inoltre istituito anche un regolamento a carattere regionale per disciplinare la **riscossione** del tributo, nonché il suo **accertamento e liquidazione**.

Aliquota IRAP

3,90%

La base imponibile

Soggetti IRES

Nella determinazione del valore della produzione netta per i soggetti IRES, si ha il transito da un'osservanza stretta alle regole del Testo Unico (IRAS) ad una derivazione pressoché perfetta dalle **risultanze economiche del bilancio d'esercizio**. Pertanto, ai fini IRAP, non saranno più rilevanti (salvo particolari eccezioni) le variazioni effettuate per la determinazione dell'imponibile IRES (per esempio i costi auto saranno integralmente deducibili ai fini IRAP anche se parzialmente deducibili ai fini IRES)

RIPRODUZIONE VIETATA



Soggetti IRPEF

Per i soggetti IRPEF viene abbandonato ogni riferimento alle regole civilistiche di determinazione del risultato da rettificare poi ai fini tributari, per fare sì che il calcolo del valore della produzione netta diventi funzione direttamente delle regole tributarie. Per altro, sia le imprese individuali sia le società di persone in contabilità ordinaria possono scegliere di determinare la base imponibile mediante i criteri previsti per le società di capitali.

Base imponibile per imprese individuali e società di persone

In sintesi:

Soggetti interessati

- **persone fisiche esercenti attività commerciali** (di cui all'art. 51, D.P.R. n. 917/1986);
- **società in nome collettivo, in accomandita semplice** ed equiparate (a norma dell'art. 5, comma 3 D.P.R. n. 917/1986)

Viene determinata come differenza algebrica tra:

RICAVI	+
VARIAZIONI DI MAGAZZINO	-
COSTI DEI BENI DI MAGAZZINO	-
COSTI PER SERVIZI	-
AMMORTAMENTI	-
CANONI LOCAZIONE	=
BASE IMPONIBILE	

Per quanto concerne i **ricavi**, si fa riferimento all'art. 85, comma 1, lettere a), b), f) e g), D.P.R. n. 917/1986:

La base imponibile

- corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa;
- corrispettivi delle cessioni di materie prime e sussidiarie, di semilavorati e di altri beni mobili, esclusi quelli strumentali, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione;
- indennità conseguite a titolo di risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento di beni precedentemente elencati;
- contributi in denaro, o valore normale di quelli, in natura, spettanti sotto qualsiasi denominazione in base a contratto.

Le variazioni delle **rimanenze finali** hanno invece il loro riferimento normativo negli articoli 92 e 93, D.P.R. n. 917/1986: si tratta di merci, materie prime e sussidiarie, semilavorati, altri beni mobili esclusi quelli strumentali, prodotti in corso di lavorazione e lavori in corso e opere, forniture e servizi di durata ultrannuale.

RIPRODUZIONE VIETATA



Non sono deducibili:

Gli oneri non deducibili ai fini IRAP

- le **spese per il personale** dipendente e assimilato, i costi per lavoro occasionale, i compensi per co.co.co., co.co.pro., gli utili erogati ad associati in partecipazione di solo lavoro;

Gli oneri non deducibili ai fini IRAP

- la quota parte di **interessi su canoni di locazione finanziaria** così come risulta dal contratto. In tal modo non si userà più il conteggio forfetario a ripartizione proporzionale degli oneri del leasing su tutta la durata del contratto: bisognerà invece aggiungere gli oneri maturati applicando le clausole di indicizzazione, separatamente esposti in fattura;
- le **perdite su crediti**;
- l'ICI.

Le altre regole

I **contributi** erogati in base a norma di legge concorrono naturalmente alla formazione del valore della produzione, eccezione fatta per quelli correlati a costi in deducibili

In ogni caso, i componenti che rilevano per determinare il valore della produzione, vanno assunti secondo le regole di **classificazione** ed **imputazione temporale** valide per la determinazione del reddito ai fini dell'imposta personale.

Le società di persone e le imprese individuali in contabilità ordinaria possono optare per la tassazione IRAP in base al bilancio. La **comunicazione** deve essere presentata **entro 60 giorni** dall'inizio del periodo d'imposta per il quale si esercita:

- l'**opzione** per la determinazione del valore della produzione netta secondo le regole previste per le società di capitali;
- la **revoca** dell'opzione precedentemente comunicata.

Opzione per adottare le regole delle società di capitali

Per il periodo d'imposta 2008, la comunicazione deve essere inviata **entro il 31 ottobre 2008**.

L'opzione è irrevocabile per 3 periodi d'imposta. Al termine del triennio si intende tacitamente rinnovata per un altro triennio, a meno che l'impresa non opti, secondo le modalità e i termini fissati, per la determinazione del valore della produzione netta secondo le regole proprie delle società di persone e degli imprenditori individuali.

La comunicazione deve essere presentata all'Agenzia delle Entrate **esclusivamente in via telematica**.

La trasmissione dei dati contenuti nella comunicazione può essere effettuata:

- direttamente, da parte dei soggetti abilitati dall'Agenzia delle Entrate;
- tramite i soggetti incaricati.

RIPRODUZIONE VIETATA



Base imponibile per società di capitali ed enti commerciali

Soggetti interessati

- **società di capitali ed enti commerciali residenti** - art. 73, comma 1, lettere a) e b), D.P.R. n.917/1986

Il valore della produzione netta si determina come **differenza** tra il **valore** e i **costi della produzione** di cui alle lettere A) e B) dell'art. 2425 c.c., escludendo le voci:

Base imponibile

- n. 9), relativa al personale dipendente;
- n. 10), lettere c) e d), relative a TFR e trattamenti di quiescenza;
- n. 12), relativa ad accantonamenti per rischi;
- n. 13), relativa ad altri accantonamenti, così come risultanti dal conto economico dell'esercizio.

I soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali (**IAS/IFRS**), determinano la base imponibile assumendo le voci del valore e dei costi della produzione corrispondenti a quelle in precedenza indicate

Non vengono comunque portati in deduzione:

Elementi negativi non deducibili

- le **spese per il personale dipendente** e assimilato classificate in voci diverse da quella di cui alla lettera B), n. 9), dell'art. 2425 c.c., i costi per lavoro occasionale, i compensi per co.co.co., co.co.pro. e assimilati al lavoro dipendente, gli utili erogati ad associati in partecipazione di solo lavoro;
- la quota parte di **interessi su canoni di locazione finanziaria** così come risulta dal contratto. In tal modo non si userà più il conteggio forfetario a ripartizione proporzionale degli oneri del leasing su tutta la durata del contratto: occorrerà invece aggiungere gli oneri maturati applicando le clausole di indicizzazione, separatamente esposti in fattura;
- le **perdite su crediti**;
- l'**ICI**.

Rimangono **deducibili** i **contributi INAIL**, la deduzione delle **spese per apprendisti e disabili**, le spese per il personale assunto con **contratto di formazione lavoro** e di **inserimento**, le spese per il personale addetto alla ricerca e sviluppo (art. 11, comma 1, D.Lgs. n. 446/1997).

RIPRODUZIONE VIETATA



Indennità di trasferta

Per le **imprese autorizzate all'autotrasporto di merci** rimangono ammesse in deduzione le indennità di trasferta previste contrattualmente, per la parte che non concorre a formare il reddito del dipendente (art. 11, comma 1-*bis*, D.Lgs. n. 446/1997).

Deduzione per incremento occupazionale

Rimangono **immutate** le disposizioni contenute nell'art. 11, commi da 4-*bis2* a 4-*septies*, D.Lgs. n. 446/1997, che prevedono la deduzione per **incremento occupazionale** di 20.000 euro per ogni nuovo assunto a tempo indeterminato fino al 31 dicembre 2008, triplicata o quintuplicata nelle aree svantaggiate; in alternativa, l'importo è moltiplicato per 7 e per 5, in caso di **lavoratrici donne** rientranti nella definizione di lavoratore svantaggiato.

Le altre regole

Concorrono alla formazione del valore della produzione sia i **contributi erogati in base a norma di legge** (eccetto quelli correlati a costi indeducibili) sia le **plusvalenze e minusvalenze** derivanti dalla **cessione di immobili** che non costituiscono beni strumentali né beni merce. Sono infine deducibili le **quote di ammortamento** del costo sostenuto per l'**acquisizione di marchi d'impresa** e a titolo di avviamento in misura non superiore a 1/18 del costo, **indipendentemente** dall'imputazione al conto economico.

Collocazione nel conto economico

Ovunque siano esposti nel conto economico, i componenti positivi e negativi del valore della produzione sono accertati secondo i criteri di **corretta qualificazione, imputazione temporale e classificazione** previsti dai **principi contabili** adottati dall'impresa. In sede di **accertamento** del tributo IRAP, l'Amministrazione finanziaria può naturalmente contestare le **classificazioni di bilancio** adottate.

Modifica delle deduzioni IRAP dal 2008

Assunzione di lavoratori a tempo indeterminato (cuneo fiscale)

- **4.600 euro**, su base annua, per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato impiegato nel periodo d'imposta;
- **9.200 euro**, su base annua, per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato impiegato nel periodo d'imposta, nelle regioni Abruzzo, Basilicata, Campania, Calabria, Molise, Puglia, Sicilia, Sardegna.

RIPRODUZIONE VIETATA



Deduzioni forfetarie

	Deduzione ordinaria	Deduzione soggetti IRPEF e società di persone
fino a 180.759,91 euro	7.350 euro	9.500 euro
da 180.759,92 euro a 180.839,91 euro	5.500 euro	7.125 euro
da 180.839,92 euro a euro 180.919,91	3.700 euro	4.750 euro
da 180.919,92 euro a 180.999,91 euro	1.850 euro	2.375 euro

Fino a 5 lavoratori dipendenti

Ai soggetti con componenti positivi che concorrono alla formazione del valore della produzione non superiori, nel periodo d'imposta, a 400.000 euro, spetta una deduzione dalla base imponibile pari a 1.850 euro, su base annua, per ogni lavoratore dipendente impiegato nel periodo d'imposta fino a un massimo di 5.

Dichiarazione IRAP

La dichiarazione a partire, a **partire dal 1° gennaio 2009**, verrà presentata alla Regione di competenza, oppure alla Provincia autonoma cui fa riferimento il domicilio del soggetto passivo.

INTERESSI PASSIVI E REDDITO D'IMPRESA

Ricordiamo che dal 1° gennaio 2008 le disposizioni degli artt. 62 e 63 D.P.R. n. 917/1986 che regolano la deducibilità degli interessi passivi sulla base dell'applicazione del pro-rata patrimoniale e della *thin capitalization*.

Per i **soggetti IRPEF**, gli **interessi passivi** inerenti l'esercizio d'impresa sono deducibili sempre per la parte corrispondente al **rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa, o che non vi concorrono in quanto esclusi, e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi.**

Per i **soggetti IRES**, gli **interessi passivi** e gli oneri assimilati, diversi da quelli capitalizzati nel costo dei beni, sono deducibili in ciascun periodo d'imposta fino a concorrenza degli interessi attivi e proventi assimilati. L'eccedenza è deducibile **nel limite del 30% del risultato operativo lordo** della gestione caratteristica al netto di ammortamenti e canoni di *leasing*. La quota del risultato operativo lordo prodotto a partire dal 3° periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, non utilizzata per la deduzione degli interessi passivi e degli oneri finanziari di competenza, può essere portata ad incremento del risultato operativo lordo dei successivi periodi d'imposta.

RIPRODUZIONE VIETATA



Soggetti IRPEF →	Per i soggetti passivi IRPEF, si continua ad applicare il pro-rata generale . Il pro-rata generale dispone che gli interessi passivi sono deducibili per la parte corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e degli altri proventi che concorrono a formare il reddito e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi. Nei confronti dei soggetti passivi IRPEF, non trovano più applicazione le regole relative alla thin capitalization e al pro-rata patrimoniale .
Soggetti IRES →	Gli interessi passivi sono interamente deducibili fino a concorrenza degli interessi attivi e altri proventi equiparati. L'art. 96, comma 3, D.P.R. n. 917/1986 prevede che «(...) <i>assumono rilevanza gli interessi passivi e gli interessi attivi, nonché gli oneri e i proventi assimilati, derivanti da contratti di mutuo, da contratti di locazione finanziaria, dall'emissione di obbligazioni e titoli simili e da ogni altro rapporto avente causa finanziaria, con esclusione degli interessi impliciti derivanti da debiti di natura commerciale e inclusione, tra gli attivi, di quelli derivanti da crediti della stessa natura. Nei confronti dei soggetti operanti con la pubblica amministrazione, si considerano interessi attivi rilevanti ai soli effetti del presente articolo anche quelli virtuali, calcolati al tasso ufficiale di riferimento aumentato di un punto, ricollegabili al ritardato pagamento dei corrispettivi</i> ». L' eccedenza che dovesse residuare è deducibile nel limite del 30% del Risultato Operativo Lordo (R.O.L.) della Gestione Caratteristica. Il risultato operativo lordo si determina come differenza tra valore e costi della produzione, ovvero differenza tra le categorie A e B del Conto Economico.

↓

Si ricorda che dai costi della produzione bisogna togliere sia gli **ammortamenti di beni materiali ed immateriali** che i **canoni di locazione finanziaria** dei beni strumentali. I soggetti che redigono il bilancio in base ai **principi contabili internazionali** assumono naturalmente le corrispondenti voci di Conto Economico.

↓

Per non penalizzare troppo le realtà sottocapitalizzate, **la norma concede la possibilità di riportare a nuovo gli interessi passivi non dedotti illimitatamente nei periodi d'imposta successivi rispetto a quelli di competenza**. Gli interessi passivi che in applicazione della norma risultano indeducibili, vengono rinviati ai periodi d'imposta successivi. Si sottolinea che anche per gli interessi passivi rinviati ad esercizi successivi si applica la regola che l'eccedenza degli interessi passivi su quelli

RIPRODUZIONE VIETATA



		<p>attivi non deve superare il 30% del risultato operativo lordo.</p> <p>In sostanza gli interessi passivi e gli oneri assimilati eccedenti i criteri di deducibilità definiti dal nuovo art. 96 D.P.R. n. 917/1986 potranno essere dedotti dal reddito dei periodi d'imposta successivi (senza limiti di decadenza per la loro utilizzabilità) qualora in tali periodi gli interessi passivi eccedenti quelli attivi siano inferiori al 30% del risultato operativo lordo rettificato.</p>
<i>Eccedenza deducibile massima</i>		<p style="text-align: center;">30% x Risultato operativo lordo</p> <p style="text-align: center;">+ ammortamenti delle immobilizzazioni materiali e immateriali</p> <p style="text-align: center;">+ canone di locazione finanziaria sui beni strumentali</p>
Interessi passivi capitalizzati	→	<p>Le regole sopra viste non si applicano nel caso di interessi passivi capitalizzati; si ricorda anche che la norma non riguarda le banche e le società finanziarie, e viceversa viene applicata alle <i>holding</i> di gruppi industriali.</p>
Decorrenza	→	<p>A partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007.</p> <p>Nei primi due anni di applicazione delle nuove disposizioni:</p> <ul style="list-style-type: none">• nel primo anno di applicazione, il limite di deducibilità deve essere incrementato di euro 5.000,00;• nel secondo anno di applicazione il limite di deducibilità viene incrementato di euro 10.000,00.
<i>Thin capitalization</i> e pro-rata patrimoniale	→	<p>Non si applicano più la <i>thin capitalization</i> e il pro-rata patrimoniale.</p>
Soggetti esclusi	→	<ul style="list-style-type: none">• Banche e altri soggetti finanziari indicati nell'art. 1 D.Lgs. n. 87/1992, con l'eccezione delle società che esercitano, in via esclusiva o prevalente, l'attività di assunzione di partecipazioni in società esercenti attività diversa da quelle creditizie o finanziaria;• Imprese di assicurazione nonché società capogruppo di gruppi bancari e assicurativi;• Società consortili costituite per l'esecuzione unitaria, totale o parziale, dei lavori, ai sensi dell'art. 96 del regolamento di cui al D.P.R. n. 554/1999;• Società di progetto, costituite ai sensi dell'art. 156 del codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture, di cui al D.Lgs. n. 163/2006;• Società costituite per la realizzazione e l'esercizio di interporti di cui alla legge n. 240/1990;• Società il cui capitale sociale è sottoscritto prevalentemente da enti pubblici, che costruiscono o gestiscono impianti per la fornitura di acqua, energia e teleriscaldamento, nonché impianti per lo smaltimento e la depurazione.

RIPRODUZIONE VIETATA



<p>Indeducibilità assoluta →</p>	<p>L'art. 96, comma 6, D.P.R. n. 917/1986 prevede l'applicazione di regole di indeducibilità assoluta per alcune categorie di interessi.</p> <p>Rientrano tra gli interessi passivi per i quali sono previste tali regole prioritarie di indeducibilità:</p> <ul style="list-style-type: none">• gli interessi passivi relativi agli investimenti immobiliari ai sensi dell'art. 90, comma 2, D.P.R. n. 917/1986, sono esclusi dalla norma gli interessi di finanziamento;• la quota parte di interessi passivi che proviene da operazioni con società del gruppo non residenti che sono valutati ad un valore superiore al valore normale ai sensi dell'art. 110, comma 7, D.P.R. n. 917/1986. Va tra l'altro sottolineato che quando per il finanziamento infragruppo viene pattuita una remunerazione eccedente i tassi di mercato, l'eccedenza di tali interessi è indeducibile ai sensi della norma di cui sopra, senza rientrare nel nuovo meccanismo di calcolo degli interessi deducibili;• gli interessi passivi derivanti da operazioni tra imprese residenti ed imprese domiciliate fiscalmente in Stati o territori extra UE, con regime fiscale privilegiato ai sensi dell'art. 110, comma 10, D.P.R. n. 917/1986. Si è qui in presenza di una ipotesi di indeducibilità degli interessi passivi totale, fatta salva la possibilità per il contribuente di dimostrare che le imprese estere svolgono prevalentemente un'attività commerciale effettiva, oppure che le operazioni intercorse sottostanno ad un effettivo interesse economico e che hanno avuto concreta esecuzione secondo il disposto dell'art. 110, comma 11, D.P.R. n. 917/1986;• gli interessi su prestiti obbligazionari eccedenti la misura di cui all'art. 3, comma 115, legge n. 549/1995. La normativa in questione rimanda all'art. 26, comma 1, D.P.R. n. 600/1973 e si preoccupa di ridurre la deducibilità degli interessi sulle obbligazioni delle società non quotate entro determinati limiti. Per le obbligazioni ed i titoli simili negoziati in mercati regolamentati degli Stati membri dell'Unione Europea e degli Stati aderenti all'accordo sullo spazio economico europeo inclusi nella lista di cui al D.M. emanato ai sensi dell'art. 168-<i>bis</i> D.P.R. n. 917/1986, il limite è fissato al doppio del tasso ufficiale di riferimento. Per le obbligazioni e titoli simili diversi dai precedenti il limite corrisponde al tasso ufficiale di riferimento aumentato di 2/3;
---	--

RIPRODUZIONE VIETATA



	<ul style="list-style-type: none">• gli interessi sui prestiti dei soci di società cooperative, ai sensi dell'art. 1, comma 465, legge n. 311/2004. Questo significa che gli interessi sulle somme che i soci persone fisiche versano alle società cooperative e ai loro consorzi risultano indeducibili per la parte che supera l'ammontare degli interessi spettanti ai detentori dei buoni postali fruttiferi aumentato dello 0,90%.
Consolidato nazionale →	In caso di partecipazione al consolidato nazionale, l'eventuale eccedenza di interessi passivi ed oneri assimilati indeducibili generatasi in capo ad un soggetto può essere portata in abbattimento del reddito complessivo di gruppo se e nei limiti in cui altri soggetti partecipanti al consolidato presentino, per lo stesso periodo d'imposta, un risultato operativo lordo capiente, non integralmente sfruttato per la deduzione. Tale regola si applica anche alle eccedenze oggetto di riporto in avanti , con esclusione di quelle generatesi anteriormente all'ingresso nel consolidato nazionale.

CESSIONE DEI BENI OGGETTO DELL'AFFRANCAMENTO DEI DISALLINEAMENTI (QUADRO EC) NEL PERIODO DI SORVEGLIANZA

Si ricorda che gli effetti del riallineamento (affrancamento da quadro EC) 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.

Tale regola è stabilita dall'art. 2, comma 2, D.M. 3 marzo 2008, a norma del quale nel caso in cui:

- l'applicazione **dell'imposta sostitutiva** abbia ad oggetto le differenze di valore riguardanti i beni materiali e i beni immateriali indicati nella sezione I del **quadro EC** e cioè (rigo EC1) i beni materiali, (rigo EC2) gli impianti e macchinari, (rigo EC3) i fabbricati strumentali, (rigo EC4) i beni immateriali e (rigo EC6) l'avviamento;
- gli stessi risultino **realizzati in data anteriore** all'inizio del quarto periodo d'imposta, successivo a quello di esercizio dell'opzione,

il costo fiscale di tali beni si deve ritenere ridotto delle differenze di valore assoggettate a imposta sostitutiva e dell'ammortamento dedotto.

Vigenza del periodo di sorveglianza

Normalmente per un contribuente con **periodo d'imposta coincidente con l'anno solare** che ha optato 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 e 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 periodo di sorveglianza, il costo fiscale post-affrancamento dei medesimi si deve considerare ridotto:

- dei maggiori valori assoggettati a imposta sostitutiva;
- dell'ammortamento dedotto *medio tempore*.

In tale situazione, gli effetti che si sono temporaneamente prodotti in relazione dell'esercizio dell'opzione per

RIPRODUZIONE VIETATA



l'imposta sostitutiva sono, di fatto, revocati con effetto sin dall'inizio.

Posto che l'imposta sostitutiva relativa ai **beni oggetto di anticipato realizzo** consente, al contribuente interessato, di procedere al recupero mediante **scomputo** dall'IRPEF, ai sensi dell'art. 22, D.P.R. n. 917/1986, ovvero dall'IRES, *ex art. 79* dello stesso decreto, 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** (art. 2, comma 1, D.M. 3 marzo 2008);
- ai fini della **determinazione della plus/minusvalenza** nel caso di realizzo dei beni oggetto di riallineamento, con **efficacia differita** al quarto periodo d'imposta successivo a quello di esercizio dell'opzione (art. 2, comma 2, D.M. 3 marzo 2008).

Esempio

Si consideri il seguente caso riferito ad una S.p.A. (soggetto IRES) con periodo di imposta coincidente con l'anno solare che:

- in data 2 gennaio 2005 ha acquistato un bene materiale strumentale il cui costo è pari a 125.000 euro, con aliquota di ammortamento civile e fiscale del 20%;
- nel giugno 2008, mediante versamento dell'imposta sostitutiva, esercita l'opzione di cui all'art. 1, comma 48, Finanziaria 2008, relativamente allo stesso bene strumentale, eliminando così il disallineamento esistente al 31 dicembre 2007 (pari a 50.000 euro), per cui - con decorrenza 1° gennaio 2008 - si viene a perfezionare il riallineamento del valore fiscale (pari a 0 euro) al maggiore valore civile (pari a 50.000 euro);
- in data 2 gennaio 2009, il medesimo bene materiale viene ceduto per un importo pari a 30.000 euro. In tale situazione, 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) si deve ritenere 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;

Dettaglio dei dati annuali

1) Piano di ammortamento al momento dell'acquisto

- Situazione alla **fine del periodo d'imposta 2005**:

Descrizione operazione	Valore ai fini civili (euro)	Valore ai fini fiscali (euro)	Differenze operative (euro)
Ammortamento dell'esercizio:			
• ordinario	25.000	12.500	
• anticipato	0	12.500	
Ammortamento complessivo	25.000	25.000	
<i>da cui:</i>			
Valore di acquisto del bene	125.000	125.000	
- Ammortamenti effettuati -Fondo	0	0	
- Ammortamenti esercizio	25.000	25.000	
= Valore bene da ammortizzare	100.000	100.000	
Fondo di ammortamento	25.000	25.000	
Ammontare complessivo dell'eccedenza extracontabile (IRES)			0

- Situazione alla **fine del periodo d'imposta 2006**:

Descrizione operazione	Valore ai fini civili (euro)	Valore ai fini fiscali (euro)	Differenze operative (euro)
Ammortamento dell'esercizio:			
• ordinario	25.000	25.000	
• anticipato	0	25.000	
Ammortamento complessivo	25.000	50.000	

RIPRODUZIONE VIETATA



da cui:

Valore di acquisto del bene	125.000	125.000	
- Ammortamenti effettuati -Fondo	25.000	25.000	
- Ammortamenti esercizio	25.000	50.000	
= Valore bene da ammortizzare	75.000	50.000	
Fondo di ammortamento	50.000	75.000	
Ammontare complessivo dell'eccedenza extracontabile (IRES)			25.000

- Situazione alla **fine del periodo d'imposta 2007:**

Descrizione operazione	Valore (euro)	ai fini civili	Valore (euro)	ai fini fiscali	Differenze operative (euro)
Ammortamento dell'esercizio:					
• ordinario	25.000		25.000		
• anticipato	0		25.000		
Ammortamento complessivo	25.000		50.000		

da cui:

Valore di acquisto del bene	125.000	125.000	
- Ammortamenti effettuati -Fondo	50.000	75.000	
- Ammortamenti esercizio	25.000	50.000	
= Valore bene da ammortizzare	50.000	0	
Fondo di ammortamento	75.000	125.000	
Ammontare complessivo dell'eccedenza extracontabile (IRES)			50.000

- Situazione alla **fine del periodo d'imposta 2008:**

Descrizione operazione	Valore (euro)	ai fini civili	Valore (euro)	ai fini fiscali	Differenze operative (euro)
Ammortamento dell'esercizio:	25.000		0		

da cui:

Valore di acquisto del bene	125.000	125.000	
- Ammortamenti effettuati -Fondo	75.000	125.000	
- Ammortamenti esercizio	25.000	0	
= Valore bene da ammortizzare	25.000	0	
Fondo di ammortamento	100.000	125.000	
Ammontare complessivo dell'eccedenza extracontabile (IRES)			25.000

in quanto il disallineamento si riduce per effetto del processo di assorbimento naturale dell'eccedenza extracontabile (sotto forma di ripresa a tassazione della quota di ammortamento imputata al conto economico dell'esercizio).

- Situazione alla **fine del periodo d'imposta 2009:**

Descrizione operazione	Valore (euro)	ai fini civili	Valore (euro)	ai fini fiscali	Differenze operative (euro)
Ammortamento dell'esercizio:	25.000		0		

da cui:

Valore di acquisto del bene	125.000	125.000	
-----------------------------	---------	---------	--

RIPRODUZIONE VIETATA



- Ammortamenti effettuati -Fondo	100.000	125.000
- Ammortamenti esercizio	25.000	0
= Valore bene da ammortizzare	0	0
Fondo di ammortamento	125.000	125.000
Ammontare complessivo dell'eccedenza extracontabile (IRES)		0

2) Piano di ammortamento modificato dopo l'esercizio dell'opzione ex art. 1, comma 48, Finanziaria 2008

- Situazione alla **fine del periodo d'imposta 2005:**

Descrizione operazione	Valore (euro)	ai fini civili	Valore (euro)	ai fini fiscali	Differenze operative (euro)
Ammortamento dell'esercizio:					
• ordinario	25.000		12.500		
• anticipato	0		12.500		
Ammortamento complessivo	25.000		25.000		
<i>da cui:</i>					
Valore di acquisto del bene	125.000		125.000		
- Ammortamenti effettuati -Fondo	0		0		
- Ammortamenti esercizio	25.000		25.000		
= Valore bene da ammortizzare	100.000		100.000		
Fondo di ammortamento	25.000		25.000		
Ammontare complessivo dell'eccedenza extracontabile (IRES)					0

- Situazione alla **fine del periodo d'imposta 2006:**

Descrizione operazione	Valore (euro)	ai fini civili	Valore (euro)	ai fini fiscali	Differenze operative (euro)
Ammortamento dell'esercizio:					
• ordinario	25.000		25.000		
• anticipato	0		25.000		
Ammortamento complessivo	25.000		50.000		
<i>da cui:</i>					
Valore di acquisto del bene	125.000		125.000		
- Ammortamenti effettuati -Fondo	25.000		25.000		
- Ammortamenti esercizio	25.000		50.000		
= Valore bene da ammortizzare	75.000		50.000		
Fondo di ammortamento	50.000		75.000		
Ammontare complessivo dell'eccedenza extracontabile (IRES)					25.000

- Situazione alla **fine del periodo d'imposta 2007:**

Descrizione operazione	Valore (euro)	ai fini civili	Valore (euro)	ai fini fiscali	Differenze operative (euro)
Ammortamento dell'esercizio:					
• ordinario	25.000		25.000		

RIPRODUZIONE VIETATA



• anticipato	0	25.000						
Ammortamento complessivo	25.000	50.000						
<i>da cui:</i>								
Valore di acquisto del bene	125.000	125.000						
- Ammortamenti effettuati -Fondo	50.000	75.000						
- Ammortamenti esercizio	25.000	50.000						
= Valore bene da ammortizzare	50.000	0						
Fondo di ammortamento	75.000	125.000						
Ammontare complessivo dell'eccedenza extracontabile (IRES)							50.000	
• Situazione al 1° gennaio 2008:								
Descrizione operazione	Valore (euro)	ai fini civili	Valore (euro)	ai fini fiscali	Differenze operative (euro)			
Valore di acquisto del bene	125.000		125.000					
- Ammortamenti effettuati -Fondo	75.000		125.000					
- Affrancamento eccedenza	0		- 50.000					
= Valore bene da ammortizzare	50.000		50.000					
Fondo di ammortamento	75.000		75.000					
Ammontare complessivo dell'eccedenza extracontabile (IRES)							0	
• Situazione alla fine del periodo d'imposta 2008:								
Descrizione operazione	Valore (euro)	ai fini civili	Valore (euro)	ai fini fiscali	Differenze operative (euro)			
Ammortamento dell'esercizio:	25.000		25.000					
<i>da cui:</i>								
Valore di acquisto del bene	125.000		125.000					
- Ammortamenti effettuati -Fondo	75.000		75.000					
- Ammortamenti esercizio	25.000		25.000					
= Valore bene da ammortizzare	25.000		25.000					
Fondo di ammortamento	100.000		100.000					
Ammontare complessivo dell'eccedenza extracontabile (IRES)							0	
• Situazione alla fine del periodo d'imposta 2009:								
Descrizione operazione	Valore (euro)	ai fini civili	Valore (euro)	ai fini fiscali	Differenze operative (euro)			
Ammortamento dell'esercizio:	25.000		25.000					
<i>da cui:</i>								
Valore di acquisto del bene	125.000		125.000					
- Ammortamenti effettuati -Fondo	100.000		100.000					
- Ammortamenti esercizio	25.000		25.000					
= Valore bene da ammortizzare	0		0					

RIPRODUZIONE VIETATA



Fondo di ammortamento	125.000	125.000	
Ammontare complessivo dell'eccedenza extracontabile (IRES)			0
3) Individuazione della plusvalenza fiscale e civile a seguito di cessione del bene nel periodo di sorveglianza			
• Plusvalenza fiscale			
- Valore del bene al 1° gennaio 2008		50.000	-
- Riduzione del valore fiscale del bene relativamente ai maggiori valori assoggettati ad imposta sostitutiva		50.000	-
- Riduzione del valore fiscale del bene relativamente all'ammortamento <i>medio tempore</i> dedotto		25.000	
Valore fiscale rettificato del bene		25.000	+
Prezzo di cessione del bene		30.000	=
Plusvalenza fiscale		55.000	
• Plusvalenza civile			
Prezzo di cessione del bene		30.000	-
valore del bene al 2 gennaio 2009		25.000	=
Plusvalenza civile		5.000	
Considerazioni operative			
Ai fini fiscali:			
<ul style="list-style-type: none"> • in sede di compilazione del modello UNICO 2010, relativo al periodo d'imposta 2009 (periodo d'imposta di cessione del bene), il contribuente deve effettuare una variazione in aumento pari a 50.000 euro, corrispondente alla differenza tra la plusvalenza fiscale (55.000) e quella civilistica (5.000); • l'importo della prima rata (corrisposta nel 2008) dell'imposta sostitutiva relativa al bene strumentale oggetto di realizzo anticipato può essere scomputata dall'imposta sui redditi ai sensi dell'art. 79, D.P.R. n. 917/1986 in UNICO 2010, cioè nella medesima dichiarazione dei redditi nella quale emergono gli effetti della decadenza dal riallineamento; • l'importo della seconda e della terza rata (che il contribuente avrebbe dovuto corrispondere, in ipotesi, rispettivamente entro giugno 2009 e giugno 2010) relativa al bene ceduto non deve 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 <i>ex tunc</i> gli effetti del riallineamento; • l'importo delle rate non versate, ovviamente, non costituisce oggetto di scomputo dall'imposta sui redditi. 			

RIPRODUZIONE VIETATA