

REDDITO IMPRESA E IRAP

Riallineamento ammesso anche per tutte le attività immateriali

di Fabio Landuzzi

Master di specializzazione

LA REDAZIONE DEL BILANCIO 2020: ASPETTI ORDINARI E STRAORDINARI

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

L'[articolo 1, comma 83, L. 178/2020](#) (**Legge di Bilancio 2021**), con l'inserimento del nuovo **comma 8-bis** all'**articolo 110 D.L. 104/2020** (il c.d. "Decreto Agosto"), estende la **facoltà** consentita, tanto ai soggetti *Oic Adopter* quanto agli *Ias Adopter*, di ottenere il **riconoscimento ai fini fiscali dei maggiori valori** (contabili) iscritti nel bilancio dell'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019 (per i soggetti con esercizio corrispondente all'anno solare, si tratta perciò del **bilancio dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2020**), se già erano presenti nel bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019, anche relativamente all'**avviamento** e alle **altre attività immateriali**.

Il riallineamento anche di queste poste si realizza mediante l'assolvimento di **un'imposta sostitutiva pari al 3%** del valore oggetto di riconoscimento fiscale.

Si tratta di un'estensione assai rilevante del **perimetro oggettivo del riallineamento**, in quanto viene consentito, ad un costo assai ridotto (il 3% a titolo di imposta sostitutiva, pagabile in un **massimo di tre rate** di pari importo, di cui la prima con scadenza entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta con riferimento al quale è compiuto il riallineamento), di **eliminare le differenze permanenti** esistenti fra il valore contabile e quello fiscale di **tutte le immobilizzazioni immateriali**, ivi incluse le **spese pluriennali** e l'**avviamento**, che sono spesso frutto di precedenti operazioni straordinarie eseguite dalla società e soggette al regime di neutralità fiscale (ad esempio: conferimento di azienda, fusione, scissione).

I valori oggetto di riallineamento sono **fiscalmente riconosciuti a partire dall'esercizio successivo a quello in cui il riallineamento è effettuato**; per cui, ipotizzando il caso della società con esercizio corrispondente all'anno solare e di riallineamento di un avviamento presente già nel bilancio 2019 e poi nel bilancio 2020, il riconoscimento fiscale avverrà a partire dagli **ammortamenti imputati al conto economico dell'esercizio 2021**.

Dal punto di vista fiscale, al riallineamento si accompagna poi la necessità di **vincolare al regime di sospensione di imposta una riserva libera** per l'importo corrispondente al valore riallineato, al netto dell'imposta sostitutiva; in caso di incapienza di riserve libere, si potrà vincolare una **parte del capitale sociale**. Mediante il versamento di un'ulteriore imposta sostitutiva pari al 10% è poi possibile **affrancare tale riserva** dal vincolo della sospensione d'imposta.

Per quanto concerne gli **effetti contabili del riallineamento** ed i suoi riflessi sul bilancio d'esercizio, occorre fare riferimento al **Principio contabile Oic 25**, avendo riguardo al caso del riallineamento eseguito in un esercizio successivo a quello di effettuazione dell'operazione che ha originato l'iscrizione dei maggiori valori contabili.

Nel **caso di attività** a fronte della cui differenza fra il (maggiore) valore contabile e il valore fiscale erano **iscritte imposte differite** – pertanto, attività **diverse dall'avviamento** – il **par. 75 dell'Oic 25** prevede che:

1. venga **eliminato il fondo imposte differite** mediante la rilevazione di un **provento nella voce 20** del conto economico;
2. venga rilevato il **costo corrispondente all'imposta sostitutiva**, sempre alla **voce 20** del conto economico con contropartita il relativo **debito tributario** (voce D.12).

Nel **caso dell'avviamento**, e quindi in assenza del fondo imposte differite al passivo, il **par. 80 dell'Oic 25** prescrive che il **costo dell'imposta sostitutiva** venga **ripartito lungo la durata del beneficio fiscale** derivante dal riallineamento, nel presupposto che l'imposta sostitutiva rappresenti una forma di anticipazione dei futuri oneri fiscali che la società avrebbe altrimenti sostenuto in assenza del riallineamento.

Il Principio contabile Oic 25 prevede poi che l'ammontare del **costo per imposta sostitutiva** che viene **differito** agli esercizi successivi sia rilevato nell'attivo circolante tra i **crediti** mediante una **voce ad hoc** denominata **"Attività per imposta sostitutiva da riallineamento"**.

La **quota dell'imposta sostitutiva di competenza** dell'esercizio è invece iscritta nella **voce 20** del conto economico, mentre il **debito** è rilevato nella **voce D12** "Debiti tributari" del passivo patrimoniale.

L'Oic 25 riporta poi in calce un esempio numerico (**Esempio 4**) di rilevazione contabile del riallineamento.