

Il riallineamento per i soggetti IAS e l'iscrizione in bilancio dei relativi effetti

di [Fabio Gallio](#)

Pubblicato il 1 Aprile 2021

Quali sono gli effetti del riallineamento dei minori valori fiscali a quelli contabili per i soggetti IAS? Dopo avere preso la decisione di procedere con il riallineamento, versando un'imposta sostitutiva del 3%, è necessario chiedersi se gli effetti dell'operazione devono essere rilevati nel bilancio dell'esercizio 2020, oppure in quello del 2021. Inoltre, è necessario accertare se la riserva in sospensione di imposta può essere formata anche con gli utili realizzati nell'esercizio 2020.

Riallineamento dei minori valori fiscali a quelli contabili ed effetti sul Bilancio: normativa

Ambito di applicazione del comma 8 e del comma 8-bis, art. 110 D.L. 104/2020

Il comma 8 dell'art. 110 del D.L. 104/2020 sopra citato prevede che:



<<Le previsioni di cui all'articolo 14, comma 1, della legge 21 novembre 2000, n. 342, si applicano anche ai soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali IAS/IFRS, al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 luglio 2002, anche con riferimento alle partecipazioni, in società ed enti, costituenti immobilizzazioni finanziarie ai sensi dell'articolo 85, comma 3-bis, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917. Per tali soggetti, per l'importo corrispondente ai maggiori valori oggetto di riallineamento, al netto dell'imposta sostitutiva di cui al comma 4, è vincolata una riserva in sospensione d'imposta ai fini fiscali che può essere affrancata ai sensi del comma 3>>.

L'articolo 1, comma 83, della [legge 178/2020](#) (legge di Bilancio 2021) ha inserito il comma 8-bis nell'articolo 110 del [decreto c.d. "Agosto"](#), estendendo espressamente l'applicazione delle disposizioni dell'articolo 14 della legge 342/2000 all'avviamento e alle altre attività immateriali risultanti dal bilancio

dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019.

Il comma 8-bis dell'art. 110 prevede, infatti, che:

<<Le disposizioni dell'articolo 14 della legge 21 novembre 2000, n. 342, si applicano anche all'avviamento e alle altre attività immateriali risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019>>^[1].

In sintesi, la norma sopra citata prevede che:

Quanto all'ambito soggettivo:

Anche i soggetti che redigono il bilancio sulla base dei principi contabili internazionali possono riallineare i beni che presentano disallineamenti tra i valori civili e fiscali.

Quanto all'ambito oggettivo:

I commi 8 e 8-bis prevedono che possono essere riallineati i beni materiali e immateriali immobilizzati (tra i quali rientrano, ad esempio, i diritti di brevetto industriale ed i diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno, i diritti di concessione, le licenze, i marchi, il know-how e altri diritti simili) e le partecipazioni in società controllate e collegate ai sensi dell'articolo 2359 del Codice civile, a condizione che costituiscano immobilizzazioni.

Peraltro, possono essere riconosciuti fiscalmente i maggiori valori iscritti in bilancio con riferimento a tutte le partecipazioni costituenti immobilizzazioni finanziarie ai sensi dell'articolo 85, comma 3-bis, del Tuir.

Si tratta non solo delle partecipazioni in società controllate e collegate ma anche di quelle iscritte nel portafoglio FVTPL (non di *trading*) ovvero, per opzione, nel portafoglio FVTOCI dell'IFRS 9.

Ovviamente, trattandosi di partecipazioni, in sede di valutazione circa la convenienza a effettuare il riallineamento dei valori fiscali ai maggiori valori contabili occorre tenere conto dell'eventuale possibilità di applicare la *participation exemption* in caso di realizzo delle partecipazioni.

Possono essere riallineati anche i beni completamente ammortizzati.

Il riallineamento dovrebbe riguardare valori risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019.

Ne consegue che il maggior valore iscritto in bilancio di cui è possibile ottenere il riconoscimento fiscale è quello residuo risultante al termine del periodo d'imposta 2020 (quindi, al netto dell'ammortamento relativo a tale periodo).

In altri termini, come precisato dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 13/E/2014, § 9, nonché da ultimo nella circolare n. 14/E/2017, § 9, **il maggior valore oggetto di riallineamento è pari alla differenza tra il valore contabile residuo del bene al 31 dicembre 2020** (pari alla differenza tra il valore contabile residuo del bene al 31 dicembre 2019 e la quota di ammortamento contabilizzata nell'esercizio 2020) **e il valore fiscale residuo del bene al 31 dicembre 2020** (pari alla differenza tra il valore fiscale residuo del bene al 31 dicembre 2019 e la quota di ammortamento dedotta nel periodo d'imposta 2020).

Sull'argomento ti invitiamo ad approfondire anche nei seguenti articoli:

[Bilancio 2020: riallineamento dei valori fiscali a quelli contabili](#)

[L'anno della pandemia: il bilancio dell'anomalia](#)

[Approvazione bilancio 2020: differito il termine a 180 giorni](#)

Modalità e termini di riallineamento

Il riallineamento può essere effettuato distintamente per ciascun elemento patrimoniale (cfr. articolo 10 del DM 162/2001 e Agenzia delle Entrate, circolari nn. 13/E/2014, par. 9 e 14/E/2017, § 9).

Ciò significa che, da un lato, è possibile riallineare <<(…) *singoli beni senza, quindi, la necessità di estenderne l'applicazione a tutti i beni appartenenti ad una stessa categoria omogenea*>>, e dall'altro, che il riallineamento non può essere parziale; ovvero con riferimento a un dato bene, non è possibile ottenere il riconoscimento fiscale solo di una parte del maggior valore iscritto nel bilancio.

Pertanto, il riallineamento dovrà riguardare tutto il maggior valore di uno o più beni al fine di rendere uguali il valore contabile e il costo fiscale del bene in esame (cfr. agenzia delle Entrate, circolare 13/E/2014, par. 9, e circolare 14/E/2017, § 9).

Ai fini del riallineamento, sui maggiori valori come sopra identificati occorre applicare un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale su

Abbonati per poter continuare a leggere questo articolo

Progettato e realizzato da professionisti, per i professionisti, ogni piano di abbonamento comprende:

- contenuti autorevoli, puntuali, chiari per aiutarti nel tuo lavoro di tutti i giorni
- videoconferenza, per aggiornarti e ottenere crediti formativi
- una serie di prodotti gratuiti, sconti e offerte riservate agli abbonati
- due newsletter giornaliere

A partire da 15€ al mese

Scegli il tuo abbonamento