

# Riallineamento dei beni di impresa con effetti contabili sulla fiscalità differita

Il tema del trattamento contabile ha trovato una disciplina organica nell'OIC 25

/ Alessandro SAVOIA

Con le disposizioni previste nel comma 8 dell'[art. 110](#) del DL n. 104/2020 il legislatore ha reintrodotto la disciplina del **riallineamento** dei valori fiscali a quelli civili ai fini IRPEF, IRES e IRAP, per tutte quelle poste di bilancio per le quali può essere effettuata la rivalutazione.

A differenza di quanto avvenuto nel passato, la nuova disciplina è ora di particolare interesse sia per il minor costo dell'imposta sostitutiva, pari al **3%**, sia per il riconoscimento, di fatto **immediato**, degli effetti del riallineamento. I maggiori ammortamenti fiscali potranno infatti essere dedotti già dal 2021, mentre continueranno a essere differiti (dal 2024) ai soli fini della determinazione di eventuali plus o minusvalenze conseguenti alla cessione di beni.

Il maggiore *appeal* dell'agevolazione deve portare all'attenzione il **trattamento contabile** della correlata **fiscalità differita**. Il tema, già trattato nel marzo 2009 dal documento interpretativo [3](#) dell'OIC, trova ora una disciplina organica nell'ambito dell'OIC [25](#).

Nell'ambito di operazioni straordinarie si possono generare **differenze temporanee** allorquando il valore riconosciuto ai fini fiscali alle attività e passività è diverso rispetto al valore contabile attribuito in sede di allocazione del costo di acquisto della società, dell'azienda o ramo d'azienda, del valore delle azioni o quote ricevute a fronte del conferimento, o delle differenze di fusione o scissione.

Guardando al caso del **conferimento** d'azienda, se la società conferitaria iscrive una determinata attività a un valore contabile (1.000) superiore al valore alla stessa riconosciuto ai fini fiscali (400) si genera una differenza temporanea imponible (600) che richiede la rilevazione di **imposte differite**.

Tali imposte ai sensi del § 56 dell'OIC 25 sono contabilizzate inizialmente nella voce B2 fondi "per imposte, anche differite" con riduzione della corrispondente posta di patrimonio netto. Successivamente, le variazioni dell'ammontare delle imposte differite saranno rilevate al Conto economico alla voce 20 "imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate".

La decisione di aderire alle disposizioni agevolative afferenti al riallineamento dei valori contabili e fiscali comporta l'esigenza di intervenire contabilmente sulla fiscalità differita residua.

A tal proposito il § 75 dell'OIC 25 indica che la società deve procedere a **eliminare** il fondo imposte differite rilevando in contropartita un provento nella voce 20 del Conto economico. Allo stesso tempo iscriverà un

costo per l'imposta sostitutiva alla voce 20, rilevando in contropartita il debito tributario.

Un caso particolare è rappresentato dalla differenza temporanea imponible che può sorgere al momento della **rilevazione iniziale** dell'**avviamento**, nel caso in cui il suo valore non abbia validità ai fini fiscali. Al riguardo il § 76 dell'OIC 25 ricorda che, salvo alcuni casi particolari, la società non iscrive le imposte differite al momento della rilevazione iniziale dell'avviamento, in quanto questo rappresenta la differenza che residua dopo l'allocazione del costo di acquisizione alle attività e passività iscritte con l'operazione straordinaria.

L'iscrizione delle imposte differite relative all'avviamento comporterebbe infatti un aumento del valore contabile della stessa attività, determinando conseguentemente un contemporaneo incremento di pari importo dell'attivo e del passivo. Tutto ciò inficerebbe la trasparenza dell'informativa di bilancio.

Posto che l'affrancamento dell'avviamento conseguente al pagamento dell'imposta sostitutiva determina il riallineamento tra il valore contabile e il valore fiscale dell'avviamento, ne consegue che, in base alle indicazioni contenute nel § 77 dell'OIC 25, il costo pagato per l'imposta sostitutiva deve essere **ripartito** lungo la durata del beneficio fiscale derivante dal riallineamento.

Ciò in quanto l'imposta sostitutiva rappresenta di fatto una sorta di **anticipazione** dei futuri oneri fiscali che la società sarebbe stata comunque tenuta a pagare, ancorché ad aliquota piena, negli esercizi successivi qualora non avesse aderito al regime fiscale agevolativo.

Ipotizzando un disallineamento di **1.000** relativo a un avviamento che al termine del 2020 ha ancora una vita utile residua di **10 anni**, ne consegue che il costo dell'imposta sostitutiva, pari a **30**, deve essere ripartito dal 2021 in poi sulla base di quote di 1/10 ciascuna.

Al 31 dicembre 2020 l'ammontare del costo dell'imposta sostitutiva differito agli esercizi successivi (pari a 30) deve essere iscritto nell'attivo circolante tra i crediti mediante un'apposita voce denominata "Attività per imposta sostitutiva da riallineamento", contabilizzando in contropartita nelle voci del passivo il relativo debito tributario.

Negli **anni successivi** la quota del costo dell'imposta sostitutiva di competenza dell'esercizio (pari a 3) sarà iscritta nella voce 20 del Conto economico "imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate", contabilizzando in contropartita la riduzione dell'attività precedentemente iscritta.