

Partner di



A tutti i sigg.ri Clienti
Loro sedi

Dott. Sandro Guarnieri
Dott. Marco Guarnieri
Dott. Corrado Baldini
Dott. Paolo Fantuzzi

Reggio Emilia, li 24/02/2021

Dott.ssa Clementina Mercati
Dott.ssa Sara Redeghieri
Dott.ssa Elisa Cattani
Dott. Paolo Caprari
Dott.ssa Beatrice Cocconcelli

CIRCOLARE N. 17/2021

Approfondimento

Avv. Simone Baldini
Avv. Francesca Palladi

Oggetto: Riallineamento valori civili e fiscali

1. Premessa

L'art. 110, settimo comma del D.L. 14.8.2020 n. 104 (c.d. Decreto di Agosto) consente alle imprese individuali e alle società di persone e di capitali che abbiano **iscritto** nel bilancio dell'esercizio in corso al 31.12.2019 beni materiali, beni immateriali e partecipazioni di controllo o di collegamento, diversi dai beni-merce, **ad un valore superiore a quello fiscale** (in seguito ad operazioni straordinarie come fusioni, scissioni o conferimenti di azienda ovvero derivanti da precedenti rivalutazioni effettuate ai soli fini civilistici) di allineare tale valore fiscale a quello civilistico versando l'imposta sostitutiva del 3% calcolata sulla differenza.

L'art. 1, comma 83 della legge 30.12.2020 n. 178 ha introdotto nel citato art. 110 il comma 8-bis col quale la facoltà di riallineare è stata estesa all'avviamento e alle altre immobilizzazioni immateriali iscritte nel bilancio relativo all'esercizio in corso al 31.12.2019.

Detta facoltà viene introdotta richiamando quanto previsto dall'art. 14 della legge 21.11.2000 n. 342 e il D.M. 13.4.2001 n. 162.

2. Presupposto soggettivo

La facoltà di riallineare riguarda tutti i soggetti che esercitano un'attività d'impresa, vale a dire:

- spa, sapa, srl, soc. coop e mutua assicurazione, società europee e coop europee
- snc, sas
- imprese individuali
- enti pubblici, privati e trust con attività commerciale
- enti non commerciali
- società non residenti con stabile organizzazione

Sede legale
Via Emilia all'Angelo n. 44/B
42124 Reggio Emilia
CF 01180810358
Piva 01180810358

Tel. +39 0522 941069
Fax +39 0522 941885
Mail info@sgbstudio.it
Web www.sgbstudio.it

A differenza della rivalutazione, **il riallineamento è consentito anche ai soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali.**

3. Beni e attività il cui valore fiscale può essere riallineato a quello civile

Secondo quanto previsto dall'art. 10 del D.M. 13.4.2001 n. 162, i beni riallineabili sono quelli per i quali è possibile la rivalutazione e, quindi:

- a. immobilizzazioni materiali ammortizzabili e non;
- b. immobilizzazioni immateriali costituite da beni giuridicamente tutelati (diritti di brevetto e utilizzazione delle opere dell'ingegno, marchi, know how ecc.) anche se non necessariamente tutelabili *erga omnes* (come si potrebbe avere nel caso di un brevetto o marchio registrato), ma solo *inter partes* (tutelati giuridicamente dal c.d. preuso ex art. 2571 c.c.);
- c. avviamento e attività immateriali non giuridicamente tutelabili (es. portafoglio ordini, lista dei clienti)
- d. partecipazioni in società controllate/collegate iscritte tra le immobilizzazioni.

Sono esclusi dal riallineamento:

- beni merce;
- partecipazioni immobilizzate non di controllo/collegamento;
- partecipazioni non immobilizzate.

Il riallineamento può riguardare **singoli beni** e non necessariamente categorie omogenee di beni.

4. Origine del disallineamento

Il disallineamento può dipendere da:

- a. iscrizione in bilancio di un bene per un valore superiore a quello fiscale (in seguito ad operazioni straordinarie come fusioni, scissioni o conferimenti di azienda);
- b. precedenti rivalutazioni monetarie effettuate ai soli fini civilistici.

Facciamo alcuni esempi.

- i. Alfa ha conferito in Beta un'azienda che ha un patrimonio netto contabile di 40, ma che, in base ad una perizia, vale 100 in quanto sono latenti:
 - il maggior valore di 40 di un immobile riscattato dal leasing;
 - un avviamento di 20.

La conferitaria iscrive tali maggiori valori nel proprio bilancio. Detti valori, però, non hanno rilevanza fiscale in quanto, a norma dell'art. 176, comma 2-ter del TUIR, il conferimento è fiscalmente neutro.

Versando l'imposta sostitutiva del 3% su 60 il valore fiscale di immobile e avviamento si allinea a quello civilistico e il relativo ammortamento ha rilevanza anche fiscale.

- ii. Alfa ha acquistato al prezzo di 100 il 100% di Beta che ha un patrimonio netto contabile di 40. Alfa incorpora Beta rilevando un disavanzo di fusione di 60 che iscrive nel proprio bilancio:
 - per 40 a titolo del maggior valore dell'immobile riscattato dal leasing;

- per 20 a titolo di avviamento.

Dato che la fusione è per legge (art. 172, comma 10-bis del TUIR) fiscalmente neutra, il maggior valore dell'immobile e l'avviamento non sono ammortizzabili fiscalmente.

Versando l'imposta sostitutiva del 3% su 60 il valore fiscale di immobile e avviamento si allinea a quello civilistico e il relativo ammortamento ha rilevanza anche fiscale.

- iii. Alfa possiede un immobile che nel 2008 ha rivalutato solo civilisticamente. Versando il 3% del maggior valore civilistico può allineare i 2 valori (civilistico e fiscale).

5. Ambito temporale del riallineamento

Il riallineamento deve riguardare beni, avviamento e attività immateriali, iscritti nel bilancio relativo all'esercizio in corso al 31.12.2019 e va effettuato nel bilancio relativo al primo esercizio successivo (bilancio relativo all'esercizio in corso al 31.12.2020).

I maggiori valori iscritti per la prima volta nel bilancio 2020 (in seguito, ad esempio, di un'operazione straordinaria avvenuta nel 2020) non possono essere affrancati.

A differenza della rivalutazione, che può essere anche parziale, **il riallineamento deve essere effettuato per l'intera differenza tra valore civile e valore fiscale.**

6. Imposta sostitutiva

Il riallineamento è soggetto all'imposta sostitutiva dell'IRES, IRPEF e IRAP nella misura del 3% calcolata sul maggior valore civilistico risultante dal bilancio relativo all'esercizio in corso al 31.12.2019 al netto dei decrementi verificatisi nel 2020.

Facciamo un esempio considerando un bene strumentale iscritto nel bilancio relativo all'esercizio al 31.12.2019 per 100 e con un costo fiscalmente riconosciuto di 40, soggetto ad ammortamento con l'aliquota (civile e fiscale) del 10%. Considerando i decrementi del valore contabile (10) e di quello fiscale (4) del 2020 per effetto degli ammortamenti calcolati con aliquota del 10%, si avrebbe:

	2019	2020
Valore contabile	100	90
Valore fiscale	40	36
Disallineamento	60	54

Il riallineamento dovrà essere effettuato prendendo a riferimento il disallineamento esistente tra il valore contabile del bene al 31 dicembre 2020, pari a 90 (ossia il valore di bilancio del bene al 31.12.2019 al netto del decremento subito nel corso dell'esercizio 2020 per effetto

dell'ammortamento), e il valore fiscale del bene alla stessa data, pari a 36 (ossia il valore fiscale al 31.12.2019 al netto dell'ammortamento 2020).

7. Versamento dell'imposta sostitutiva

L'imposta sostitutiva va versata in un massimo di tre rate annuali di pari importo:

- la prima entro il termine di versamento del saldo delle imposte sui redditi relative al 2020;
- la seconda entro il termine di versamento del saldo delle imposte sui redditi relative al 2021;
- la terza entro il termine di versamento del saldo delle imposte sui redditi relative al 2022.

Le rate vanno versate o compensate in F24.

8. Effetti fiscali del riallineamento

Gli effetti fiscali del riallineamento:

- deducibilità dei maggiori ammortamenti;
- determinazione del plafond per il calcolo delle spese di manutenzione deducibili;
- disciplina delle società di comodo;

decorrono dall'esercizio successivo a quello in cui il riallineamento è effettuato (2021 per i soggetti "solari").

Il beneficio fiscale si perde se i beni vengono venduti entro il 31.12.2023.

9. Vincolo della sospensione d'imposta sulle riserve

A differenza della rivalutazione, il riallineamento non determina l'iscrizione in bilancio di una nuova riserva di patrimonio netto, ma impone l'apposizione del vincolo della sospensione d'imposta, per l'importo pari al riallineamento, al netto dell'imposta sostitutiva, ad una o più riserve del patrimonio netto già esistenti ovvero, in caso di insufficienza delle stesse, su una quota del capitale sociale.

Esempio:

- Riserva straordinaria	1.000.000
- Immobile iscritto civilisticamente	500.000
- Valore fiscale immobile	40.000
- Riallineamento	460.000
- Imposta sostitutiva (3%)	13.800
- Vincolo sulla riserva (460.000-13.800)	446.200

10. Effetti della sospensione d'imposta delle riserve

In caso di distribuzione, la riserva, aumentata dell'imposta sostitutiva, concorre a formare il reddito imponibile:

- a. della società che ha effettuato il riallineamento; in questo caso alla stessa sarà riconosciuto un credito d'imposta pari all'imposta sostitutiva versata;

- b. del socio della società di capitali come un normale dividendo.
Nessuna imposta è, invece, dovuta da parte del socio della società di persone.

La riserva in sospensione d'imposta può essere liberamente utilizzata per la copertura di perdite. In tal caso non è possibile distribuire utili fino a quando la riserva non è stata ricostituita o ridotta in via definitiva con delibera dell'assemblea dei soci adottata con le maggioranze dell'assemblea straordinaria.

11. Affrancamento delle riserve

Come la riserva di rivalutazione, anche quella da riallineamento può essere affrancata versando l'imposta sostitutiva del 10% entro gli stessi termini di versamento dell'imposta sostitutiva del 3%.

Così facendo tale riserva non assume la caratteristica della "sospensione d'imposta" ma rimane una normale riserva di utili.

12. Rilevazioni contabili

Il riallineamento dei valori comporta l'eliminazione delle imposte differite precedentemente iscritte a fronte del disallineamento.

Il costo dell'imposta sostitutiva avrà come contropartita il relativo debito tributario.

13. Riallineamento e rivalutazione congiunti

Per i beni, diversi dall'avviamento e dalle attività immateriali non giuridicamente tutelabili, è possibile utilizzare entrambi gli istituti.

Lo Studio rimane a disposizione per eventuali chiarimenti.

Cordiali saluti.

SGB & Partners - Commercialisti