



I regimi di riallineamento

- Il riallineamento delle divergenze ex art. 15, comma 3, lett. a), D.L. 185/2008: il metodo globale e il metodo per singola fattispecie
- Il riallineamento delle divergenze ex art. 15, comma 3, lett. b), D.L. 185/2008
- La disciplina dell'art. 11 del D.M. 8 giugno 2011

Roma, 12 dicembre 2017
Fabio Pirolozzi



Principale normativa e prassi di riferimento

Normativa primaria

- D.Lgs. n. 38/2005, art. 13 (Esercizio delle opzioni previste dall'articolo 5 del regolamento (CE) n. 1606/2002 in materia di principi contabili internazionali – Disposizioni transitorie)
- D.L. n. 185/2008, art. 15 (Riallineamento e rivalutazione volontari di valori contabili)

Normativa secondaria

- D.M. 1° aprile 2009, n. 48 (Disposizioni di attuazione e di coordinamento delle norme di cui alla legge n. 244/2007 in materia di determinazione del reddito dei soggetti IAS Adopter)
- D.M. 30 luglio 2009 (Riallineamento di valori contabili in sede di prima applicazione dei principi IAS/IFRS e di successiva variazione degli stessi principi)
- D.M. 8 giugno 2011 (Coordinamento tra gli IAS/IFRS e la normativa IRES-IRAP)
- D.M. 3 agosto 2017 (Revisione del D.M. 8.6.2011)

Prassi

- Circolare n. 33/E del 10.7.2009 (Disciplina per il riallineamento dei valori contabili e fiscali)
- Circolare n. 8/E del 4.3.2010 (Disciplina per il riallineamento dei valori contabili e fiscali)
- Circolare n. 7/E del 28.2.2011 (Determinazione del reddito per i soggetti IAS Adopter)

Dottrina

- Circolare Assonime n. 39 del 23.9.2009 (Regimi di riallineamento per le imprese IAS/IFRS)
- First Time Adoption – Transizione ai principi contabili internazionali – Effetti fiscali della transizione ai principi IAS/IFRS – 03.05.2014 – ODCEC Roma



LOGICA E PRESUPPOSTI DEL RIALLINEAMENTO





Principi generali del processo di FTA

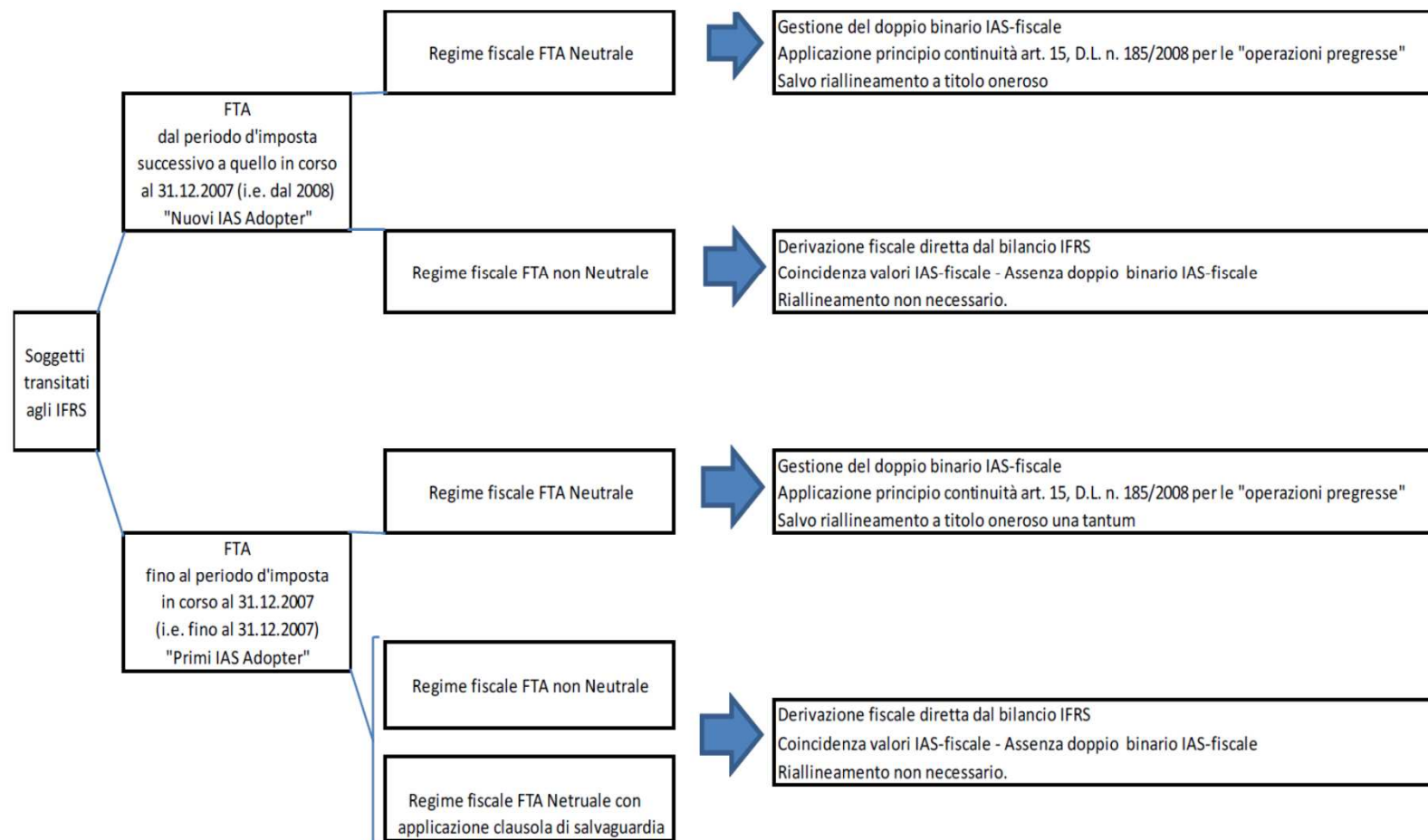
- **Primi IAS adopter** = Soggetti transitati agli IAS/IFRS fino al periodo d'imposta in corso al 31.12.2007.
- **Nuovi IAS adopter** = Soggetti transitati agli IAS/IFRS dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2007.
- In linea di principio, **per i primi IAS Adopter**, la transizione ai principi contabili internazionali è potuta avvenire in regime di «**neutralità fiscale**». In particolare, ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. n. 38/2005 non rileva:
 - **Il ripristino nell'attivo patrimoniale** di costi precedentemente imputati al conto economico
 - **L'eliminazione dall'attivo patrimoniale di costi** precedentemente **iscritti** in stato patrimoniale **e non più capitalizzabili**
 - **L'eliminazione dal passivo patrimoniale di fondi di accantonamento considerati dedotti** ai sensi degli articoli 115, comma 11, 128 e 141 del T.U.I.R. Resta ferma l'indeducibilità degli oneri a fronte dei quali detti fondi sono stati costituiti, nonché imponibilità della relativa sopravvenienza nel caso del mancato verificarsi degli oneri.
- Inoltre:
 - Se, anche per opzione, in sede di transizione agli IAS/IFRS si modifica il criterio di **valutazione dei beni fungibili, ai fini fiscali è possibile adottare i precedenti criteri di valutazione** (art. 13, comma 2, D.Lgs. 38/2005)
 - Se, anche per opzione, in sede di transizione di prima applicazione degli IAS/IFRS, si modifica il criterio di **valutazione di opere, forniture e servizi ultrannuali dal criterio del costo a quello dei corrispettivi pattuiti, ai fini fiscali è possibile adottare i precedenti criteri di valutazione**. (art. 13, comma 3, D.Lgs. 38/2005)

I criteri di **neutralità** di cui all'art. 13 del D.Lgs. 38/2005 valgono **anche in sede di prima applicazione degli IAS effettuata successivamente al periodo d'imposta in corso al 31.12.2007 (nuovi IAS Adopter)** assumendo, per le fattispecie non comprese nei commi da 2 a 6 del predetto art. 13, le disposizioni dell'art. 83 T.U.I.R. nella formulazione vigente sino al periodo d'imposta in corso al 31.12.2007 (basato sulle qualificazioni giuridiche - **art. 5, comma 1, del D.M. 1° aprile 2009, n. 48**).

I medesimi criteri di **neutralità** valgono inoltre in caso di **variazioni intervenute nei principi contabili IAS** già adottati (**art. 5, comma 2, del D.M. 1° aprile 2009, n. 48**).



Tavola sinottica




Fonte: First Time Adoption – Transizione ai principi contabili internazionali – Effetti fiscali della transizione ai principi IAS/IFRS – 03.05.2014 – ODCEC Roma.



Nozione di riallineamento

Primi IAS Adopter (FTA sino al periodo d'imposta in corso al 31.12.2007) e IAS Adopter nel 2008 e 2009

- È possibile derogare al regime del doppio binario contabile fiscale ricorrendo alla disciplina del **riallineamento (una tantum)** introdotta dall'art. 15, commi da 2 a 9 del D.L. 29 novembre 2008, n. 185. Il riallineamento, valido sia ai fini dell'IRES che dell'IRAP, opera per le differenze tra valori contabili e fiscali esistenti «all'inizio del secondo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, con effetto a partire da tale inizio» - 1° gennaio 2009 per i soggetti «solari» (art. 15, comma 2, del D.L. 185/2008).  Trattamento fiscale secondo le disposizioni previgenti per le **«operazioni pregresse»** fino al 31.12.2008 (doppio binario), pur in presenza di opzione di riallineamento dal 1.1.2009.

FTA e variazioni di principi contabili di IAS/IFRS

- Tuttavia, in base all'art. 15, comma 8, del D.L. 185/2008, la disciplina del **riallineamento a regime** è applicabile anche, **in quanto compatibile**, per le differenze «esistenti all'inizio del periodo d'imposta di prima applicazione dei principi contabili internazionali» (art. 1, comma 2, D.M. 30.7.2009), con effetto a partire da tale inizio in caso di:
 - Variazioni **da FTA** registrate in sede di prima applicazione dei principi contabili effettuata successivamente al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007 (es. Primo bilancio IAS relativo all'esercizio in corso al 31.12.2017 – FTA fiscale 1.1.2017 - modello Redditi SC 2018 relativo al 2017 per i soggetti «solari») → **Valido solo per i Nuovi IAS Adopter (dal 2010)**
 - Variazioni che intervengono **nei principi contabili IAS/IFRS adottati**, rispetto ai valori e alle qualificazioni che avevano in precedenza assunto rilevanza fiscale → **Valido per Primi e Nuovi IAS Adopter**



Qualifica di operazioni «pregresse» e riallineamento

Primi IAS Adopter (FTA sino al periodo d'imposta in corso al 31.12.2007)

Sono ricomprese tra le «operazioni pregresse» quelle operazioni:

- Che risultano **qualificate, classificate, valutate, imputate temporalmente nel bilancio relativo al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007 in modo differente** rispetto alla qualificazione, classificazione, valutazione e imputazione temporale **previste dalla normativa fiscale vigente** al momento in cui le medesime operazioni sono state realizzate;
- Che **continuano a produrre effetti reddituali e patrimoniali fiscalmente rilevanti nei periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2007**;
- I cui effetti reddituali e patrimoniali, qualora rilevati fiscalmente secondo le “nuove disposizioni”, **determinano fenomeni di tassazione anomala (doppia/nessuna deduzione ovvero doppia/nessuna tassazione)**.



Si applica il principio di derivazione rafforzata alle operazioni poste in essere nei periodi precedenti che non presentano i requisiti per il regime transitorio (cfr. Circ. n. 33/E del 10.7.2009) e conseguentemente non vi sarebbe disallineamento.

Nuovi IAS Adopter e precedenti IAS Adopter per variazioni di IAS/IFRS

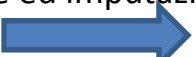
Rientrano inoltre nel regime delle «operazioni pregresse», soddisfatti i requisiti di cui alle precedenti lettere **a), b) e c)**, ai sensi dell'**art. 1 del D.M. 30.7.2009**:

- Le **differenze** esistenti all'inizio del periodo d'imposta di prima applicazione degli IAS/IFRS per **transizioni (FTA) effettuate in periodi successivi a quello in corso al 31.12.2007** (comma 1, 2° periodo);
- Le **variazioni intervenute nei principi IAS/IFRS**, per tutti i soggetti IAS Adopter (comma 4).



Tipologie di divergenze riallineabili

Nell'ambito delle operazioni pregresse come precedentemente definite, **sono affrancabili** i disallineamenti:

- **Art. 15, comma 3, lett. a), D.L. 185/2008:** Derivanti dai diversi criteri di qualificazione, classificazione, valutazione ed imputazione temporale introdotti dalla legge Finanziaria 2008 (Legge. 244/2007) rispetto a quelli previgenti  Trattasi di **differenze che non si sarebbero generate se sin dall'inizio fosse stata in vigore la nuova versione dell'art. 83 T.U.I.R.**
- **Art. 15, comma 3, lett. b), D.L. 185/2008:** da FTA, relativi (i) alla modifica dei criteri di valutazione del magazzino, (ii) al ripristino nell'attivo patrimoniale di costi precedentemente imputati al conto economico, (iii) all'eliminazione dal passivo di fondi di accantonamento fiscalmente dedotti.

Ai sensi dell'art. 15, comma 6, il **beneficiario dell'operazione straordinaria** (es. conferitario/incorporante) può esercitare l'opzione di riallineamento in modo autonomo con riferimento ai disallineamenti riferibili a ciascuno dei soggetti interessati all'aggregazione ai sensi degli artt. 172, 173 e 176 del T.U.I.R. che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali.

Ai sensi dell'**art. 1 del D.M. 30.7.2009**, **tali riallineamenti sono possibili** per:

- Le differenze esistenti all'inizio del periodo d'imposta di **prima applicazione** degli IAS/IFRS per **transizioni (FTA) effettuate in periodi successivi a quello in corso al 31.12.2007** (comma 2);
- Le **variazioni intervenute nei principi IAS/IFRS**, per tutti i soggetti IAS Adopter (comma 4).



Base imponibile del riallineamento

Ai sensi dell'art. 15, comma 7-bis, del D.L. 185/2008, attuate dal D.M. 30.7.2009, «si assumono i disallineamenti rilevanti ai fini dell'IRES»

Anche se potrebbero manifestarsi disallineamenti di diverso ammontare ai fini dell'IRES e dell'IRAP, la base imponibile dell'imposta sostitutiva è comunque costituita dai disallineamenti determinati in ambito IRES. L'Agenzia Entrate (C.M. n. 33/2009) ha previsto:

- Metodo del Saldo Globale (art. 15, comma 3, lett. a) e comma 4, D.L. n. 185/2008): Occorrerebbe determinare base imponibile IRES ed IRAP separate, se quest'ultima è diversa dalla prima;
- Metodo per Singola Fattispecie (art. 15, comma 3, lett. a) e comma 5, D.L. n. 185/2008): Affrancamento su base imponibile IRES valida anche ai fini IRAP (unica base imponibile – forfettizzazione);
- Divergenze da FTA (art. 15, comma 3, lett. b) e comma 7, D.L. n. 185/2008 - singola divergenza): Affrancamento su base imponibile IRES valida anche ai fini IRAP (unica base imponibile – forfettizzazione).

Si pone la questione se debbano comunque essere assunti a riferimento i disallineamenti l'IRAP nel caso in cui quelli IRES siano pari a zero (Pagamento dell'imposta sostitutiva sulle sole divergenze IRAP).



Tipologie di divergenze non riallineabili

Non possono essere riallineate in quanto non rientranti nel regime transitorio le c.d. «**divergenze strutturali**», ossia quelle divergenze che «si sarebbero comunque determinate, anche a seguito dell'applicazione delle disposizioni vigenti del T.U.I.R. Sono tali quelle differenze che sono destinate a prodursi anche in vigenza della nuova formulazione degli articoli 83 e seguenti del T.U.I.R.» (Circ. n. 33/E del 10.7.2009; Relazione Governativa art. 15, D.L. n. 185/2008).



Si tratta ad esempio di :

- Ammortamenti di beni materiali deducibili nei limiti dei coefficienti tabellari
- Ammortamenti di beni immateriali deducibili solo in via extracontabile (es. avviamento e marchi)
- Accantonamenti a TFR deducibili nei limiti di cui a specifiche disposizioni legislative e contrattuali
- Plus o minusvalenze iscritte su immobilizzazioni materiali o immateriali secondo, rispettivamente, lo IAS 16 e lo IAS 38 (in base al c.d. *revaluation model*)



**RIALLINEAMENTO DELLE
DIVERGENZE DA APPLICAZIONE
PRINCIPIO DI DERIVAZIONE
RAFFORZATA, EX ART. 15, COMMA
3, LETT. A), D.L. 185/2008 ED ART.
11, D.M. 8 GIUGNO 2011**



Affrancamento dei disallineamenti di cui alla lett. a)

Modalità di riallineamento (divergenze da diverso «principio di derivazione»): trattasi delle differenze che non si sarebbero generate se sin dall'inizio fosse stata in vigore la nuova versione dell'art. 83 T.U.I.R.

Metodo del saldo globale

- Se **positivo**, si applicano **IRES ed IRAP con aliquote ordinarie** separatamente dal reddito complessivo (non sono ammesse compensazioni con perdite).
- Se **negativo**, è **deducibile in quote costanti** dal secondo esercizio successivo a quello di opzione e nei 4 successivi. (Eccezione: **art. 11, comma 3, D.M. 8.6.2011**)

Metodo delle singole fattispecie

- Se il saldo è **positivo**, si applica **un'imposta sostitutiva** dell'IRES, dell'IRAP e di eventuali addizionali, pari al **16%**.
- Se il saldo è **negativo**, non è deducibile.



Applicazione del **Metodo del Saldo Globale** in caso di variazione di IAS/IFRS (1/4)

L'articolo 11, DM 8/6/2011 prevede disposizioni di coordinamento con riferimento alla disciplina del riallineamento dei valori contabili e fiscali contenuta nel comma 8 dell'articolo 15 del decreto legge n. 185 del 2008, **la cui lett. a)** ha previsto la facoltà di applicare, **in quanto compatibili**, la disciplina del riallineamento di cui al medesimo articolo 15, anche in caso di **“variazioni che intervengono nei principi contabili IAS/IFRS adottati, rispetto ai valori e alle qualificazioni che avevano in precedenza assunto rilevanza fiscale”**.

Pertanto, in linea di principio, in occasione dell'**adozione di nuovi principi contabili IAS/IFRS che comportano modifiche alle qualificazioni, imputazioni temporali e classificazioni che assumono rilievo ai fini fiscali, sia IRES che IRAP**, è prevista la possibilità di eliminare le divergenze di cui alle lettere a) e b) del comma 3 del citato articolo 15 del decreto legge n. 185 del 2008.

Ciò comporta, con particolare riferimento alle divergenze di cui alla lettera a), la possibilità di eliminare esercitando l'opzione per il riallineamento con le modalità indicate al comma 4 dell'articolo 15 (cd. **riallineamento a saldo globale**), quei differenziali di valore **che non si sarebbero manifestati se la rilevanza fiscale delle rappresentazioni di bilancio secondo le disposizioni dell'articolo 83 del TUIR avesse trovato applicazione fin dal primo esercizio di adozione del principio contabile oggetto di modifica, così come disciplinato nella sua nuova formulazione**.

Inoltre, l'esercizio di tale opzione **se il saldo delle divergenze da eliminare è negativo consente la deduzione dello stesso, per quote costanti, alla formazione dell'imponibile del secondo esercizio dell'opzione e dei 4 successivi**: *«Tale previsione, tuttavia, è incompatibile con la prassi contabile internazionale che consente ai redattori del bilancio, in talune ipotesi di applicazione di nuovi principi contabili, la ricostruzione retrospettiva delle operazioni interessate dalla modifica di contabilizzazione per un numero non sempre definito di esercizi precedenti a quello di prima adozione del nuovo principio contabile»* (Relazione DM 8/6/2011)

Pertanto, il comma 1, dell'art. 11, DM 8/6/2011 conferma la possibilità di applicare le disposizioni contenute nel decreto 30 luglio 2009, che rinviano all'articolo 15 del decreto legge n. 185 del 2008, **solo nell'ipotesi in cui la ricostruzione retrospettiva dell'operazione non renda la quantificazione delle divergenze tra valori contabili e fiscali non compatibile con le modalità con cui si attua il riallineamento stesso**.



Applicazione del **Metodo del Saldo Globale** in caso di variazione di IAS/IFRS (2/4)

Il comma 2, dell'art. 11, DM 8/6/2011 precisa innanzitutto, che l'opzione per il riallineamento a saldo globale può essere **effettuata solo da quei soggetti che hanno già eliminato la totalità delle differenze positive e negative esercitando la medesima opzione con il metodo del saldo globale** secondo i termini previsti dal comma 4 del citato articolo 15.

Inoltre, *al fine di superare la rilevata incompatibilità della ricostruzione retrospettiva dell'operazione con la disciplina del riallineamento*, mantiene **la possibilità di esercitare l'opzione di cui si tratta con specifiche modalità** che riprendono quello originarie contenute nell'articolo 15, eccetto per quanto disposto nel successivo comma 3 con riferimento al trattamento del saldo negativo.

Fermo restando il **limite minimo dei cinque periodi d'imposta** previsto dalla norma originaria, il comma 3 prevede che il citato **saldo negativo delle divergenze**, di cui alla lettera a) del comma 3 dell'articolo 15, tra valori contabili e fiscali emerse in bilancio a seguito dell'adozione del nuovo IAS/IFRS **concorre, per quote costanti, alla formazione dell'imponibile dell'esercizio in cui è esercitata l'opzione per il riallineamento e nei successivi fino ad un numero di periodi d'imposta pari alla maggiore durata residua delle operazioni oggetto di riallineamento.**

Per quanto non diversamente disposto dall'art. 11, DM 8/6/2011, si applicano le disposizioni di cui all'articolo 15 del decreto legge n. 185 del 2008, come attuate con il decreto del 30 luglio 2009.



Applicazione del metodo del saldo globale in caso di variazione di IAS/IFRS (3/4)

Il metodo del saldo globale è applicabile alle variazioni che intervengono nei principi contabili IAS/IFRS adottati in base alle condizioni dell'art. 11 del D.M. 8.6.2011

L'opzione per il **riallineamento «globale»** è possibile solo a condizione che la medesima opzione sia stata già esercitata in sede di FTA secondo i termini dell'art. 15, comma 4, D.L. 185/2008. **Resta tuttavia ferma la possibilità del riallineamento per singole fattispecie.**

Ratio della preclusione:

- Evitare che chi ha riallineato in passato con la «minore» imposta sostitutiva possa ora combinare il minor onere con deduzione di ulteriori differenze ad aliquota piena;
- Evitare che chi non ha optato per il riallineamento globale in sede di FTA possa farlo con riguardo a differenze preesistenti, non più riallineabili

Punti di attenzione:

- È possibile optare per il riallineamento globale se in sede di FTA tutte le differenze erano state riallineate con il metodo per singola fattispecie (al 16%) ?
- Il riallineamento globale è consentito alle imprese *ex novo* costituite come IAS Adopter?



Applicazione del metodo del saldo globale in caso di variazione di IAS/IFRS (4/4)

Compatibilità della ricostruzione retrospettiva con la disciplina del riallineamento



Le divergenze di cui all'art. 15, comma 3, lett. a) del D.L. 185/2008 sono riallineabili solo se **«la ricostruzione retrospettiva delle stesse è compatibile con la predetta disciplina del riallineamento»** (art. 11 del D.M. 8.6.2011).

La predetta incompatibilità ricorre in presenza di saldo negativo deducibile nell'esercizio di prima applicazione e nei quattro successivi. Secondo la relazione illustrativa infatti *«Tale previsione è incompatibile con la prassi internazionale che consente ai redattori del bilancio, in talune ipotesi di applicazione di nuovi principi contabili, la ricostruzione retrospettiva delle operazioni interessate dalla modifica di contabilizzazione per un numero non sempre definito di esercizi precedenti a quello di prima adozione del nuovo principio contabile»*

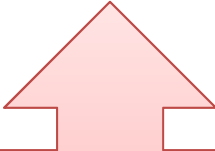


L'incompatibilità può essere superata se il saldo negativo delle divergenze viene dedotto, per quote costanti, nell'esercizio in cui è esercitata l'opzione per il riallineamento e nei successivi **fino ad un numero di periodi pari alla maggiore durata residua dell'operazione** (art. 11, comma 3, D.M. 8.6.2011).



Applicazione del metodo della «Singola Fattispecie» in caso di FTA e variazione di IAS/IFRS

«Si ritiene, in via generale, che per “singola fattispecie” debba considerarsi l’insieme dei componenti reddituali e patrimoniali relativi ad una determinata operazione; in sostanza, il contribuente che opta per il riallineamento per singole fattispecie deve affrancare le **divergenze riferibili agli elementi patrimoniali relativi alla medesima operazione** [così, ad esempio, potranno allinearsi i valori civili e fiscali relativi ai crediti ceduti (ma mantenuti in bilancio per continuing involvement) per effetto di una o più operazioni di cartolarizzazione, mantenendo contestualmente il disallineamento sui crediti relativi ad altre operazioni di cartolarizzazione eventualmente realizzate].» (Circ. n. 33/E del 10.7.2009)



Sul punto l’Assonime segnala che: «Certamente vantaggioso è il fatto che il contribuente abbia a disposizione una più ampia facoltà di scelta. Per contro, però, è chiaro che una configurazione così analitica delle singole operazioni autonomamente riallineabili comporta anche aspetti negativi, impedendo, ad esempio, di operare una compensazione tra saldi netti di segno positivo e negativo relative ad operazioni diverse, ma aventi la medesima natura; compensazione che, adottando una nozione più ampia di singola fattispecie, sarebbe stata possibile» (circ. Assonime n. 39 del 23.9.2009).



RIALLINEAMENTO DELLE DIVERGENZE DA FTA EX ART. 15, COMMA 3, LETT. B), D.L. 185/2008



Affrancamento dei disallineamenti di cui alla lett. b)

- Per le divergenze da art. 15, comma 3, lett. b), **emerse in sede di FTA, diverse** da quelle relative alla valutazione di beni fungibili, prevede l'applicazione di un'imposta sostitutiva nelle seguenti misure:

12%	• Disallineamenti fino a 5 milioni di Euro
14%	• Disallineamenti da 5 a 10 milioni di Euro
16%	• Disallineamenti superiori a 10 milioni di Euro

Gli effetti del riallineamento vengono meno nell'ipotesi di realizzo di beni materiali e immateriali «in data anteriore all'inizio del quarto periodo d'imposta successivo a quello di esercizio dell'opzione» (Cfr. Circ. n. 33/E del 10.7.2009)

- Per le divergenze da art. 15, comma 3, lett. b) relative alla valutazione di beni fungibili (art. 15, comma 7, ultimo periodo, DL n. 185/2008), è applicabile un'**imposta sostitutiva nella misura del 16%**. (Applicabilità delle disposizioni di cui all'art. 81 del D.L. 112/2008 in materia di prima applicazione dell'art. 92-bis del T.U.I.R.)



Affrancamento dei disallineamenti di cui alla lett. b) - casistiche

Principali fattispecie riallineabili in caso di FTA

- **Beni fungibili:** Ai sensi dell'art. 13, comma 2, del D.Lgs. 38/2005 è possibile mantenere, in sede di FTA, i criteri di valutazione dei beni fungibili precedentemente applicati (ad es. LIFO). Trattasi di opzione irrevocabile che dà luogo a disallineamenti negli esercizi successivi.
- **Avviamento:** Ai sensi dell'art. 13, comma 5, del D.Lgs. 38/2005 occorre procedere al ripristino dell'ammortamento dell'avviamento (in termini di rilevazione contabile: Fondo ammortamento avviamento a Riserva FTA).
- **Fondi di accantonamento:** Ai sensi dell'art. 13, comma 6, del D.Lgs. 38/2005 è fiscalmente irrilevante l'eliminazione dal passivo patrimoniale dei fondi di accantonamento non più iscrivibili in ambito IAS/IFRS.



Tutti questi disallineamenti sono affrancabili ai sensi dell'art. 15, comma 3, lett. b) del D.L. 185/2008 anche se teoricamente riconducibili alle divergenze di cui alla lett. a) (cfr. Circ. 33/E del 10.7.2009). **Anche in caso di «riallineamento globale», tali fattispecie dovrebbero essere escluse ed allineate secondo la lettera b).**

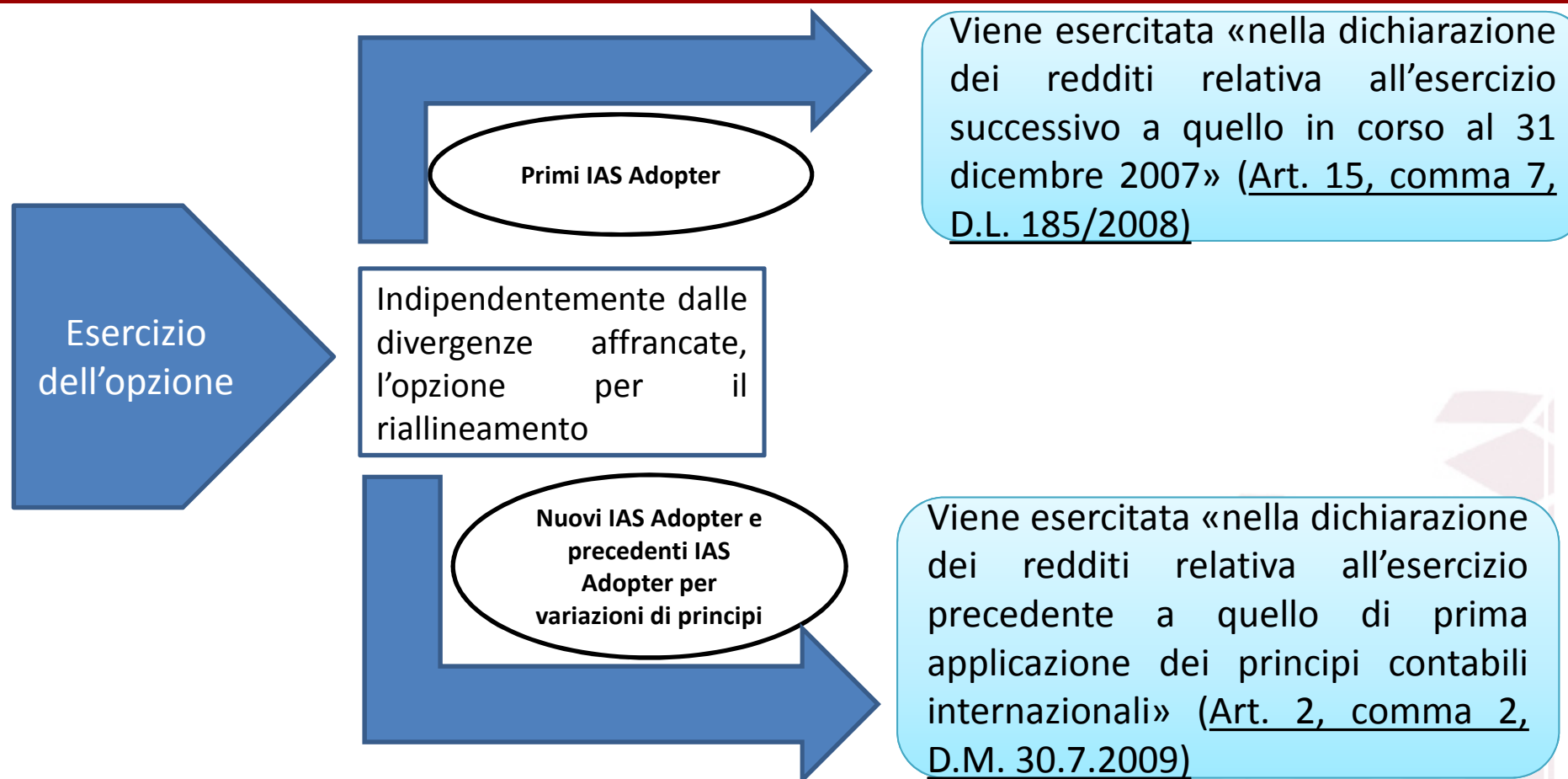


ESERCIZIO DELL'OPZIONE





Modalità operative di riallineamento (1/3)



Es. se si intende transitare agli IAS/IFRS per il 2018, è possibile esercitare l'opzione per il riallineamento in Redditi SC 2018 (Periodo d'imposta 2017) pagando l'imposta sostitutiva entro il 30.6.2018 (termine per il saldo relativo al periodo d'imposta precedente)



Possibilità di optare con dichiarazione integrativa (Circ. n. 8/E del 4.3.2010):

*«Si ritiene che **il mancato esercizio dell'opzione ai fini del riallineamento, entro il termine di presentazione della dichiarazione originaria, non sia di ostacolo alla possibilità di manifestare tale scelta in sede di dichiarazione integrativa.** In tale evenienza, infatti, la mancata indicazione nella dichiarazione originaria degli elementi utili al riallineamento non può essere sic et simpliciter interpretata come espressione della volontà di non aderire al regime o alla disciplina speciale.»*



Pagamento
dell'imposta
sostitutiva

L'imposta sostitutiva:

- **è versata in un'unica soluzione entro il termine di versamento a saldo delle imposte relative all'esercizio precedente a quello di prima applicazione degli IAS/IFRS**
- Può essere versata con la maggiorazione dello 0,40% entro trenta giorni dalla scadenza del termine previsto per il versamento a saldo delle imposte riferite alla relativa dichiarazione dei redditi.

Sono applicabili le disposizioni in tema di compensazione (art. 17, D.Lgs. 241/1997).

«Nell'ipotesi di omesso, insufficiente, e/o tardivo versamento, l'imposta sostitutiva non versata è iscritta a ruolo ai sensi degli articoli 10 e seguenti del DPR 29 settembre 1973, n. 602, fermo restando la possibilità per il contribuente di avvalersi delle disposizioni contenute nell'articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997 (cosiddetto «ravvedimento operoso»)» (Circ. n. 33/E del 10.7.2009)



Riallineamento – Adempimenti in dichiarazione dei redditi (1/3)

Nel caso in cui vengano riallineate divergenze relative all'eliminazione di ammortamenti, di rettifiche di valore e di fondi di accantonamento (art. 15, comma 3, lett. b), D.L. 185/2008), occorre compilare la sezione IV del quadro RQ:

SEZIONE IV Imposte sostitutive per deduzioni extracontabili (art. 1, c. 48 della L. n. 244/2007) e riallineamento IAS/IFRS (art. 15, c. 7, 8 e 8bis, D.L. n. 185/2008)		Beni materiali	Impianti e macchinari	Fabbricati strumentali	Beni immateriali	Spese di ricerca e sviluppo	Avviamento	Totale
		1	2	3	4	5	6	7
RQ15		,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00
				Opere e servizi ultrannuali	Titoli obbligazionari e similari	Partecipazioni immobilizzate	Partecipazioni del circolante	Totale
RQ16			,00	,00	,00	,00	,00	,00
		Fondo rischi e svalutazione crediti	Fondo spese lavori ciclici	Fondo spese ripristino e sostituzione	fondo operazioni e concorsi a premio	Fondo per imposte deducibili	Fondi di quiescenza	Totale
RQ17		,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00
RQ18	Totale			Imponibile del periodo d'imposta	Imponibile periodi d'imposta precedenti	Imposta	Imposta riallineamento IAS/IFRS	Imposta riallineamento
				,00	,00	,00	,00	,00
RQ19	Prima rata							,00



Riallineamento – Adempimenti in dichiarazione dei redditi (2/3)

Nel caso in cui vengano riallineate divergenze relative alla valutazione di beni fungibili (es. perché non è più possibile applicare il metodo LIFO in ambito IAS) ai sensi dell' art. 15, comma 3, lett. b), D.L. 185/2008, l'importo della divergenza è riallineabile mediante pagamento di imposta sostitutiva da riportare al rigo RQ20 del Modello Redditi «Società di capitali» (Quadro RQ, sezione V):

SEZIONE V (art. 15, comma 3, D.L. 185/2008)		RQ20 Divergenze applicazione IAS/IFRS		Imponibile		Imposta	
				1		2	
					,00	16%	,00



Riallineamento – Adempimenti in dichiarazione dei redditi (3/3)

Nel caso in cui vengano riallineate divergenze che non si sarebbero mai manifestate se la nuova versione di cui agli articoli 83 e ss. del T.U.I.R. fosse stata applicabile *ab origine* (art. 15, comma 3, lett. a), D.L. 185/2008), occorre procedere alla compilazione della sezione X del quadro RQ:

SEZIONE X		Codice fiscale società fusa o incorporata/conferente/scisso	Divergenza	Imposta	
RQ38	1	2	3	4	
			,00		,00
	5	6	7		
			,00		,00
	Riallineamento totalità differenze IAS/IFRS (art. 15, comma 4)		8	9	,00
			Totale	10	,00
RQ39	1	Codice fiscale società fusa o incorporata/conferente/scisso			
	2	Componenti reddituali e patrimoniali			
			3	Saldo	,00
RQ40	1				
	2		3		,00
RQ41	1				
	2		3		,00
RQ42	Totale riallineamento parziale differenze IAS/IFRS (art. 15, comma 5)		1	2	
			,00	16%	,00



Grazie per l'attenzione

