

La legge di bilancio 2022

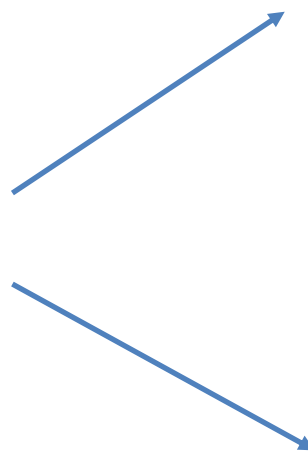
Il dietrofront del legislatore su rivalutazione e riallineamento degli intangibili

Pasquale Saggese

Coordinatore Area Fiscalità Fondazione Nazionale di ricerca dei Commercialisti

Ambito oggettivo

**Attività immateriali
rivalutate/riallineate ai sensi
dell'art. 110 DL 104/2020**
le cui aliquote di ammortamento
sono deducibili in misura
non superiore a **1/18 del costo**
ex art. 103 Tuir



Marchi rivalutati
da imprese **OIC adopter**

Avviamenti riallineati
da imprese **OIC** e **IAS adopter** e
Marchi riallineati
da imprese **IAS adopter**
Marchi riallineati
da imprese **OIC adopter?**

Modifica degli effetti della rivalutazione/riallineamento

LE ALTERNATIVE PREVISTE – EFFETTI FISCALI

NON FARE NULLA

Il periodo di ammortamento fiscale diventa di **50 anni**

PAGARE UNA MAGGIORE
IMPOSTA SOSTITUTIVA

- **9%**, per la quota del maggior valore non eccedente € 5 mil.
- **11%**, per la quota del maggior valore tra € 5 mil. e € 10 mil.
- **13%**, per la quota del maggior valore eccedente € 10 mil.

in due rate di pari importo da pagarsi per i “solari” nel 2022/23, unitamente al saldo dovuto per il periodo d’imposta precedente.

Il periodo di ammortamento fiscale resta di **18 anni**

REVOCARE GLI
EFFETTI FISCALI

Rimborso ovvero utilizzo in **compensazione** delle **imposte sostitutive versate**, secondo modalità e termini da stabilire con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate

Modifica degli effetti della rivalutazione/riallineamento

DECORRENZA

Le modifiche recate dalla nuova disciplina,
in deroga allo Statuto dei diritti del contribuente,
hanno effetto a decorrere
dall'esercizio successivo a quello con riferimento al quale
la rivalutazione e il riallineamento sono stati eseguiti,
quindi dal **2021 per i soggetti "solari"**

Modifica degli effetti della rivalutazione/riallineamento

ESTENSIONE PERIODO DI AMMORTAMENTO A 50 ANNI



Si supponga che una società abbia acquisito, **nel 2011**, un **marchio** per un corrispettivo di **180**, lo abbia ammortizzato in passato ai sensi dell'art. 102, c. 1, Tuir e **nel 2020**, abbia deciso di **rivalutarlo**, con emersione di un **maggior valore di 900**.

Per effetto delle **nuove regole**, la **complessiva quota di ammortamento** annuo ammessa in deduzione, a partire **dal 2021**, ammonta a **$(1/18 \text{ di } 180) + (1/50 \text{ di } 900) = 10 + 18 = 28$** .

Si genera dunque un **doppio binario fiscale** degli ammortamenti relativi a tali beni che va ad aggiungersi al **doppio binario civilistico-fiscale**, tenendo presente che ai sensi del principio contabile Oic 24 il periodo di ammortamento civilistico dei marchi non può eccedere 20 anni.

Prima dell'entrata in vigore della norma in commento, l'ammortamento fiscale sarebbe stato pari a **$[1/18 \text{ di } (180 + 900)] = 60$** .

Modifica degli effetti della rivalutazione/riallineamento

LE ALTERNATIVE PREVISTE – EFFETTI CONTABILI

AMMORT. IN 50 ANNI

Dubbi sulla rilevabilità delle **imposte anticipate** correlate al disallineamento tra ammortamento civilistico e fiscale, stante la lunghezza del periodo necessario per poter dedurre fiscalmente i maggiori ammortamenti imputati civilisticamente, che va oltre il periodo di prevedibilità esplicita. Si dovrà **valutare la presenza del requisito di “ragionevole certezza” richiesto dall’OIC 25**, considerato l’elevato arco temporale previsto per il riassorbimento del disallineamento

AMMORT. IN 18 ANNI

Rilevazione del **debito tributario** per la maggiore imposta sostitutiva dovuta in contropartita alla **riduzione della riserva di rivalutazione** o, in mancanza, di un’altra posta del patrimonio netto

REVOCA EFFETTI FISCALI

Rilevazione di un **credito tributario** con contropartita la riserva di rivalutaz. Iscrizione della **fiscalità differita** in contropartita alla **riduzione della riserva di rivalutazione**. Tale alternativa non sarà verosimilmente perseguita da quelle società che abbiano già utilizzato le riserve per la copertura delle perdite

Modifica degli effetti della rivalutazione/riallineamento

ESTENSIONE PERIODO DI AMMORTAMENTO A 50 ANNI

Nel caso di cessione a titolo oneroso, assegnazione ai soci o destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ovvero al consumo personale o familiare dell'imprenditore o nel caso di eliminazione dal complesso produttivo dei marchi/avviamenti rivalutati/riallineati

Trasferimento su minusvalenze del cedente **e ammortamenti** del cessionario **dello speciale regime di deduzione del residuo valore ammortizzabile del maggior valore rivalutato/riallineato**

CEDENTE

L'eventuale **minusvalenza** è deducibile, fino a concorrenza del valore residuo da ammortizzare del maggior valore rivalutato o riallineato, in quote costanti per il residuo periodo di amm.to del maggior valore rivalutato/riallineato (fino al 2070)

CESSIONARIO

La quota di **costo** riferibile al residuo valore ammortizzabile del maggior valore rivalutato o riallineato, al netto dell'eventuale minusvalenza che il cedente causa deve assoggettare al regime di deduzione temporalmente «ampliato», è ammessa in deduzione in quote costanti per il residuo periodo di ammortamento del maggior valore rivalutato/riallineato fino al 2070

Minusvalenze: modalità di deduzione

Es. 1: Marchio acquistato nel 2013

Costo storico: 180

Periodo ammortamento: 18 anni

Quota ammortamento: 10 (180/18)

Costo ammortizzato periodo 2013-2020: 80 (10x8)

Residuo costo da ammortizzare: 100 (180-80)

Rivalutazione 2020: 1.000

Periodo di ammortamento maggior valore rivalutato: 50 anni

Quota ammortamento maggior valore rivalutato: 20 (1.000/50)

Dal 2021

Quota ammortamento (*doppio binario fiscale*): (1/18 di 180) + (1/50 di 1.000) = 10 + 20 = 30

Cessione Marchio a 600 nel 2027

(dopo 14 anni dall'acquisto e a 6 anni dalla rivalutazione)

Residuo costo storico da ammortizzare: 40 (4/18 di 180) = (180 - [10x14])

Residuo maggior valore rivalutato da ammortizzare: 880 (44/50 di 1.000) = (1.000 - [20x6])

Residuo costo da ammortizzare (**costo fiscalmente riconosciuto**): **920** (40+880)

Minusvalenza da cessione: 320 (920-600) < 880 (Residuo maggior valore rivalutato da ammort.)

Minusvalenza **interamente deducibile** in quote costanti

per il residuo periodo di ammortamento del maggior valore rivalutato: **44 anni** (fino al 2070)

(50 anni iniziali meno i 6 anni di ammortamenti già stanziati alla data di cessione)

In questo esempio, a causa del fatto che il valore della minusvalenza è **inferiore** al residuo da ammortizzare del maggior valore rivalutato, l'intera minusvalenza viene dedotta secondo le regole applicabili all'ammortamento del maggior valore rivalutato e dunque subisce il prolungamento della deduzione.

La minusvalenza è infatti interamente contenuta nel residuo maggior valore rivalutato da ammortizzare (880)

Minusvalenze: modalità di deduzione

Es. 2: Dati Es. 1

Cessione Marchio a 20 nel 2027

(dopo 14 anni dall'acquisto e a 6 anni dalla rivalutazione)

Residuo costo storico da ammortizzare: 40 (4/18 di 180) = $(180 - [10 \times 14])$

Residuo maggior valore rivalutato da ammortizzare: 880 (44/50 di 1.000) = $(1.000 - [20 \times 6])$

Residuo costo da ammortizzare (**costo fiscalmente riconosciuto**): **920** (40+880)

Minusvalenza da cessione: 900 (920-20) > 880 (Residuo maggior valore rivalutato da ammortizzare)

Occorre dividere la minusvalenza in due quote (*doppio binario fiscale*):

a) **fino a concorrenza del Residuo da ammortizzare del maggior valore rivalutato (880)**

la minusvalenza è deducibile in quote costanti per il residuo periodo di ammortamento del maggior valore rivalutato: **44 anni** (fino al 2070)

(50 anni iniziali meno i 6 anni di ammortamenti già stanziati alla data di cessione)

b) **per la parte eccedente (20)** la minusvalenza è deducibile **secondo le regole ordinarie**

In questo esempio, a causa del fatto che il valore della minusvalenza è superiore al residuo da ammortizzare del maggior valore rivalutato, la minusvalenza subisce il prolungamento della deduzione soltanto fino a concorrenza del predetto residuo maggior valore rivalutato ancora da ammortizzare (880)

Ammortamenti in capo al cessionario

Es. 3: Dati Es. 1

Cessione Marchio a 600 nel 2027

(dopo 14 anni dall'acquisto e a 6 anni dalla rivalutazione)

Residuo costo storico da ammortizzare: 40 (4/18 di 180) = $(180 - [10 \times 14])$

Residuo maggior valore rivalutato da ammortizzare: 880 (44/50 di 1.000) = $(1.000 - [20 \times 6])$

Residuo costo da ammortizzare (**costo fiscalmente riconosciuto**): **920** (40+880)

Minusvalenza da cessione: 320 (920-600) < 880 (Residuo maggior valore rivalutato da ammortizzare)

Minusvalenza **interamente deducibile** in quote costanti

per il residuo periodo di ammortamento del maggior valore rivalutato: **44 anni** (fino al 2070)

(50 anni iniziali meno i 6 anni di ammortamenti già stanziati alla data di cessione)

Il costo di acquisto di 600 sostenuto dal cessionario va **suddiviso in due quote (doppio binario fiscale)**:

- fino a concorrenza del Residuo da ammortizzare del maggior valore rivalutato (880) al netto della minusvalenza dedotta dal cedente in quote costanti per 44 anni (320)** il costo (**560**) è **deducibile** in quote costanti per il residuo periodo di ammortamento del maggior valore rivalutato: **44 anni** (fino al 2070)
(50 anni iniziali meno i 6 anni di ammortamenti già stanziati alla data di cessione)
- per la parte eccedente (40)** il costo è soggetto ad ammortamento per **18 anni** secondo le regole ordinarie

In caso di realizzo di una plusvalenza da parte del cedente, il costo di acquisto sostenuto dal cessionario va dedotto in quote costanti per il residuo periodo di ammortamento del maggior valore rivalutato (**44 anni**) **fino a concorrenza del Residuo da ammortizzare del maggior valore rivalutato (880)**

Ammortamenti in capo al cessionario

Es. 4: Dati Es. 1

Cessione Marchio a 20 nel 2027

(dopo 14 anni dall'acquisto e a 6 anni dalla rivalutazione)

Residuo costo storico da ammortizzare: 40 ($4/18$ di 180) = $(180 - [10 \times 14])$

Residuo maggior valore rivalutato da ammortizzare: 880 ($44/50$ di 1.000) = $(1.000 - [20 \times 6])$

Residuo costo da ammortizzare (**costo fiscalmente riconosciuto**): **920** ($40 + 880$)

Minusvalenza da cessione: 900 ($920 - 20$) > **880** (Residuo maggior valore rivalutato da ammortizzare)

Occorre dividere la minusvalenza in due quote (*doppio binario fiscale*):

a) **fino a concorrenza del Residuo da ammortizzare del maggior valore rivalutato (880)**

la minusvalenza è deducibile in quote costanti per il residuo periodo di ammortamento

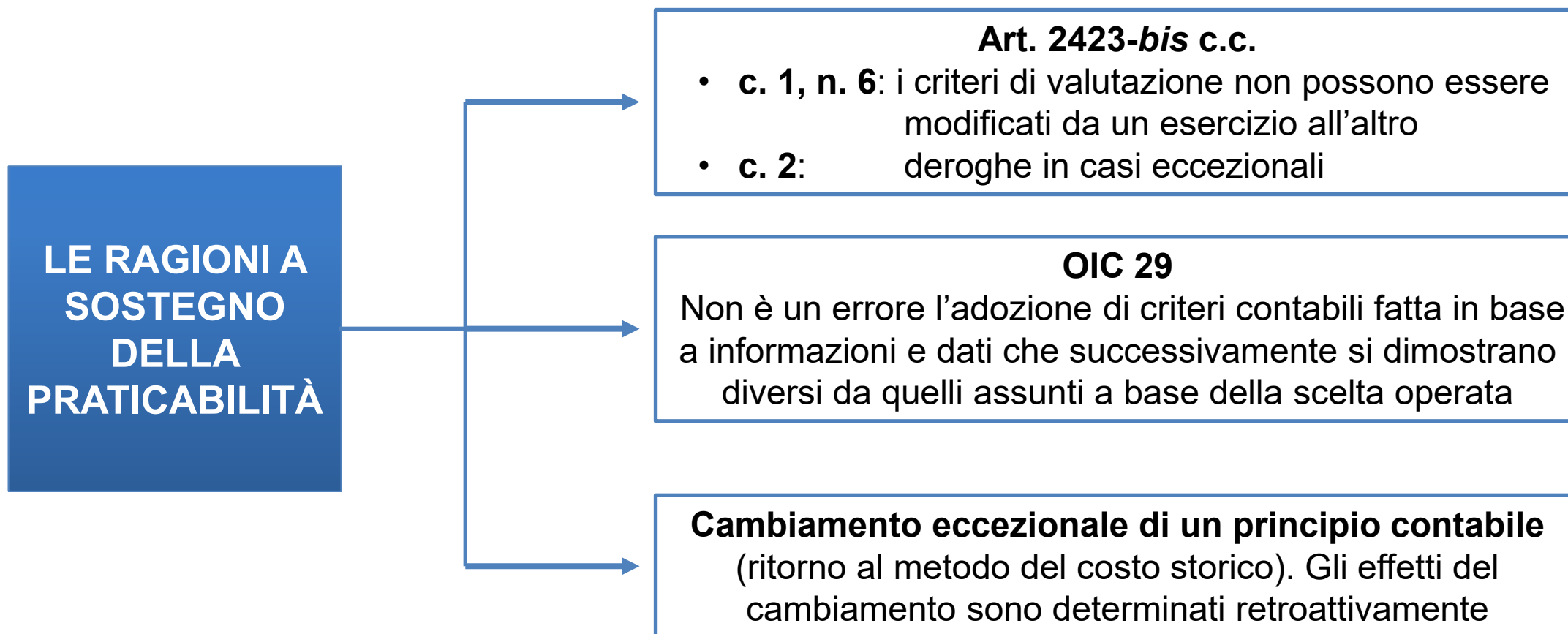
del maggior valore rivalutato: **44 anni** (fino al 2070)

(50 anni iniziali meno i 6 anni di ammortamenti già stanziati alla data di cessione)

b) **per la parte eccedente (20)** la minusvalenza è deducibile **secondo le regole ordinarie**

Il costo di acquisto di 20 sostenuto dal cessionario è soggetto **interamente** ad ammortamento per **18 anni** secondo le regole ordinarie, poiché la minusvalenza realizzata dal cedente (900) è superiore al Residuo maggior valore rivalutato da ammortizzare (880) e quindi il cedente dedurrà la minusvalenza fino a concorrenza di 880 in quote costanti per 44 anni

Lo storno contabile della rivalutazione effettuata: un'opzione consentita?



Grazie per l'attenzione

saggese@fncommercialisti.it