Legge di bilancio 2021 l'avviamento al test del riallineamento

Autore : Lelio Cacciapaglia

Categoria : Reddito d'Impresa

Tagged as : avviamento, imprese, Legge di Bilancio 2021, riallineamentoriserva

Data : 28 Gennaio 2021

Il Decreto Agosto n. 140/2020), unitamente alla riproposizione della rivalutazione dei beni d'impresa (in una versione assai più vantaggiosa rispetto alle precedenti edizioni) ha contestualmente riaperto la possibilità di riallineare il valore civile e fiscale dei beni oggetto di rivalutazione, ma non dell'avviamento posto che non è un bene.

Senonchè, la legge di Bilancio 2021, al comma 83 dell'articolo 1, incidendo sul citato decreto Agosto prevede in via del tutto innovativa la possibilità per le imprese di riallineare anche l'avviamento e alle altre attività Immateriali adeguando i (minori) valori fiscali ai (maggiori) valori contabili.

Il riallineamento dell'avviamento (così come quello dei beni in generale) avviene mediante il versamento di una imposta sostitutiva ai fini Redditi e Irap del 3% da versare con le stesse modalità previste per l'identica imposta sostitutiva per ottenere il riconoscimento fiscale della rivalutazione dei beni. In contropartita occorre vincolare una riserva che è possibile affrancare mediante un'imposta sostitutiva del 10%.

L'avviamento deve essere presente nel bilancio 2019 e l'affrancamento si effettua sul disvalore presente nel bilancio 2020, e l'effetto si avrà a decorrere dal 2021.

Occorre ricordare che, sempre con riferimento (anche) all'avviamento, l'articolo 11 del decreto legge n. 34/2019 ha previsto che per le operazioni di fusione, scissione e conferimento realizzate tra il 30/6/2019 e il 31/12/2022 l'iscrizione dell'avviamento rileva fiscalmente senza alcun onere fino all'importo non eccedente i 5 milioni di euro.

Riallineare non significa rivalutare

Tornando alla Legge di bilancio 2021, ai fini della possibilità di riallineare l'avviamento, il citato comma 83 richiama l'articolo 14 della Legge 21 novembre 2.000, n. 342. Ebbene, allo scopo di dissipare i dubbi che circolano sull'argomento sembra utile riportarlo.

Le disposizioni dell'articolo 12 possono essere applicate per il riconoscimento ai fini dell'imposta sul

reddito delle persone fisiche, dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dell'imposta regionale sulle attività produttive dei maggiori valori, iscritti nel bilancio di cui al comma 1 dell'articolo 10, dei beni indicati nello stesso articolo 10.

Dunque, la norma è chiara e fa riferimento solo al riallineamento, ne consegue che non è possibile rivalutare l'avviamento nonché le altre attività immateriali, salvo quanto verrà ora precisato.

Ed infatti, la Rivalutazione è possibile esclusivamente con riferimento a beni (materiali e immateriali) mentre, come noto, l'avviamento non è un bene, come non sono beni i costi pluriennali (quali eventuali spese di ricerca e pubblicità ancora capitalizzabili in base a taluni presupposti OIC, ovvero spese di ristrutturazioni su beni di terzi), proprio perché si tratta di meri costi.

In conclusione, quelli che possono essere sia rivalutati sia riallineati sono solo i beni immateriali, vale a dire marchi, brevetti, diritti di privativa e altre opere dell'ingegno. Ciò in quanto sono ricompresi contemporaneamente nell'accezione di beni immateriali della rivalutazione e delle attività immateriali del riallineamento. Ai sensi dell'articolo 10 del decreto ministeriale n. 162 del 2001 richiamato dalla norma, il riallineamento può essere utilizzato anche congiuntamente alla rivalutazione del bene: con il riallineamento, infatti, si ottiene il riconoscimento fiscale del maggior valore del bene risultante dal bilancio mentre, con la rivalutazione, si realizza l'ulteriore incremento di detto valore - nel rispetto del limite economico - con effetti sia civili che fiscali.

In questo caso occorre:

1. prima riallineare
2. poi rivalutare

L'avviamento iscrivibile in bilancio

Come noto, l'avviamento è iscrivibile in bilancio solo se acquisito a titolo oneroso (acquisto d'azienda o ramo d'azienda), mentre non è iscrivibile in attivo di stato patrimoniale l'avviamento interno autogenerato, poiché con riferimento a questo non è stato sostenuto alcun costo. Occorre ricordare che l'avviamento iscritto in occasione di operazioni di fusione, scissione, conferimento d'azienda e di partecipazione è comunque considerato avviamento iscritto a titolo oneroso in quanto riferito a elementi dell'attivo e del passivo del soggetto incorporato, scisso ovvero conferente in una ottica di scambio.

A tale proposito l'OIC 24 prevede che "Il valore dell'avviamento si determina per differenza fra il prezzo complessivo sostenuto per l'acquisizione dell'azienda o ramo d'azienda (o il valore di conferimento della medesima o il costo di acquisizione della società incorporata o fusa, o del patrimonio trasferito dalla società scissa alla società beneficiaria) ed il valore corrente attribuito agli altri elementi patrimoniali attivi e passivi che vengono trasferiti.".

Sempre l'OIC 24 stabilisce che la durata dell'avviamento è stabilita dagli amministratori e, al riguardo, in base "al periodo di tempo entro il quale la società si attende di godere dei benefici economici addizionali legati alle prospettive reddituali favorevoli della società oggetto di aggregazione e alle sinergie generate dall'operazione straordinaria. Nei casi eccezionali in cui non sia possibile stimarne attendibilmente la vita utile, l'avviamento è ammortizzato in un periodo non superiore a dieci anni. Quando l'applicazione degli elementi di cui al paragrafo 68 determina una stima della vita utile dell'avviamento superiore ai 10 anni, occorrono fatti e circostanze oggettivi a supporto di tale stima. In ogni caso la vita utile dell'avviamento non può superare i 20 anni.".

Nella nota integrativa deve essere fornita una spiegazione del periodo di ammortamento dell'avviamento.

Il disallineamento dell'avviamento

Ebbene, i casi per i quali è possibile che si sia verificato un disallineamento tra valore contabile e valore fiscale dell'avviamento possono dipendere da:

1. Operazioni di fusione, scissione e conferimento (artt. 172, 173 e 176 del Tuir)
2. Operazioni di cui all'articolo 15, commi da 10 a 12, del D.L. 185 del 2008.

Ebbene:

- nel caso n. 1) il disallineamento può essersi verificato perché in occasione dell'operazione straordinaria, al valore dell'avviamento iscritto in bilancio non è stata attribuita rilevanza fiscale poiché non si è provveduto, come consentito dall'articolo 176 (conferimenti d'azienda) comma 2-ter ad assoggettare ad imposta sostitutiva del 12, 14, 16% (scaglioni fino a 5 milioni, da 5 a 10 milioni, oltre 10 milioni) il valore dell'avviamento iscritto in bilancio. Come noto la norma ora enunciata è utilizzabile, nei medesimi termini, anche alle operazioni di fusione (art. 172, comma 10-bis) e di scissione (art. 173, comma 5-bis). Da notare che tale rilevanza fiscale può essere stata ottenuta, nella dichiarazione dei redditi riferita al periodo d'imposta in cui avvenuta l'operazione straordinaria o in quello successivo, eventualmente per far rilevare anche solo in parte l'importo contabilizzato dell'avviamento. Dunque, se l'imposta sostitutiva non è stata versata o è stata versata solo con riferimento ad una parte del valore iscritto in bilancio, si è determinato un disallineamento tra valore civile e valore fiscale dell'avviamento;
- nel caso n. 2), la norma richiamata, anche questa a regime, prevede, in deroga alle disposizioni contenute nel Tuir sopra rappresentate, che i maggiori valori attribuiti in bilancio all'avviamento, ai marchi d'impresa e alle altre attività immateriali, sono riconosciuti fiscalmente mediante il versamento dell'imposta sostitutiva del 16%, da eseguirsi in unica soluzione entro il termine di versamento a saldo delle imposte relative all'esercizio nel corso del quale è stata posta in essere l'operazione. In questo caso, l'ammortamento del maggior valore dell'avviamento e dei marchi d'impresa può essere effettuata in misura non superiore ad 1/5 (quando la regole generale è in 1/18), a prescindere dall'imputazione al conto economico a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello nel corso del quale è versata l'imposta sostitutiva. Quindi, in questo caso, il disallineamento potrebbe derivare dal fatto che il processo di ammortamento fiscale (in 5 anni) è stato più rapido rispetto al processo di ammortamento civilistico.

Il riallineamento dell'avviamento

Il comma 83 della Legge di bilancio 2021, prevede che il riallineamento sia possibile sempre che l'avviamento sia già iscritto nel bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019. Il che esclude l'avviamento che si dovesse essere iscritto per la prima volta nel bilancio 2020 a seguito di una operazione straordinaria realizzatasi in questo ultimo esercizio.

Ciò premesso, il riallineamento -con un tortuoso rinvio all'articolo 14 della Legge n. 342/2000 che richiama il "non compatibile" articolo 12 della medesima Legge- si ottiene corrispondendo l'imposta sostitutiva del 3% che, come nel caso della rivalutazione, deve essere versata in tre rate annuali senza interessi, la prima delle quali in coincidenza con la scadenza del termine per il versamento a saldo dell'imposta sui redditi del periodo d'imposta 2020 e le altre con scadenza entro il termine rispettivamente previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative ai periodi d'imposta successivi. Gli importi da versare possono essere compensati in F24.

Il riconoscimento decorre dal periodo d□imposta nel corso del quale si è versato la prima rata della sostitutiva.

La circolare dell□agenzia delle entrate n. 14 del 27/4/2017 ancora oggi (in parte) attuale, fa presente che nel riallineamento, contraddistinguendosi con ciò dalla rivalutazione, vi è l□obbligo di colmare per intero il divario tra costo fiscale e civile non essendo consentito il riallineamento solo parziale delle differenze di valore - e, dall'altro, la possibilità di servirsene su singoli beni senza, quindi, la necessità di estenderne l'applicazione a tutti i beni appartenenti ad una stessa categoria omogenea. Tuttavia, quest□ultima affermazione come noto, risulta obsoleta poiché per la rivalutazione dei beni prevista dal decreto Agosto non vi è più il vincolo della categoria omogenea.

La riserva da vincolare

L'importo corrispondente ai maggiori valori di cui al comma 1 è accantonato in apposita riserva cui si applica la disciplina dell'articolo 13, comma 3. A tale riguardo, la citata Circolare n. 14/2017 chiarisce che il riconoscimento è, comunque, condizionato all'accantonamento, per ammontare corrispondente ai valori da riallineare, di un□apposita riserva al netto dell'imposta sostitutiva (del 3%) a cui si applica la disciplina di sospensione d'imposta tipica dei saldi di rivalutazione e la cui allocazione comporta un intervento in sede di formazione ed approvazione del bilancio relativo all'esercizio in cui il riallineamento è operato. In caso di incapienza o di assenza di riserve è possibile rendere indisponibile una quota del capitale sociale, in quanto l'imputazione a capitale della riserva non fa venir meno la sospensione d'imposta. Per converso, conclude la Circolare, non sarà possibile procedere al riallineamento nel caso in cui nel patrimonio netto del bilancio con riferimento al quale si effettua la rivalutazione non vi sia capienza per vincolare una riserva pari ai valori da riallineare (cfr. circolari n. 13/E del 2014 e n. 18/E del 2006).

È possibile, tuttavia, rendere libera la riserva beneficiando del cosiddetto □affrancamento□: in altri termini, con il versamento di un□imposta sostitutiva la riserva affrancata risulta liberamente distribuibile e non concorre, pertanto, a formare il reddito imponibile della società che procede alla sua distribuzione. Si applicano, al riguardo, le stesse regole per l□affrancamento del saldo attivo di rivalutazione, vale a dire la riserva può essere affrancata, in tutto o in parte, versando un□imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell□Irap pari al 10%.