Ammortamenti in 50 anni, tre vie d'uscita per le imprese

Attività immateriali

I riflessi contabili della revisione del periodo di deduzione fiscale

Le ipotesi: deduzione in 18 anni con sostitutive, revoca fiscale e revoca contabile

Alessandro Germani
Franco Roscini Vitali

La prevista revisione del periodo di deduzione fiscale dell'ammortamento di marchi e avviamenti rivalutati o riallineati, contenuta nel disegno di legge di Bilancio, comporta conseguenze contabili da valutare attentamente.

Si ricorda che l'articolo 110 del Dl 104/2020 ha consentito ai soggetti Oic di rivalutare i beni d'impresa e le partecipazioni, compresi avviamento e altre attività immateriali. Accanto alla rivalutazione per i soggetti Oic, è stato previsto il riallineamento per tutte le imprese (Oic e Ias/Ifrs). A fronte della rivalutazione e del riallineamento era dovuto il pagamento dell'imposta sostitutiva del 3%.

La norma, contenuta nell'articolo 191 del Ddl di Bilancio, prevede, nel caso di rivalutazioni o riallineamenti di marchi e avviamenti, la deducibilità in 50 anni dell'ammortamento di tutte attività immateriali per le quali l'articolo 103 del Tuir prevede la deducibilità in 18 anni. Questo impone la verifica della ragionevole certezza circa l'iscrizione e il recupero delle imposte anticipate (differite attive) che possono essere contabilizzate tutte le volte che, generandosi un doppio binario, l'ammortamento in bilancio è più breve rispetto a quello fiscalmente previsto, trattandosi di una variazione temporanea.

La deduzione in 50 anni (ma anche in 30 se fosse recepita una richiesta di riduzione) impone una valutazione di recuperabilità non facile: problematiche già affrontate sul Sole 24 Ore del 2 novembre scorso.

Vediamo invece le alternative che la norma intende offrire alle imprese. Innanzi tutto, è prevista la possibilità di mantenere la deduzione in 18 anni, applicando l'articolo 176, comma 2-ter, con versamento delle imposte sostitutive ivi previste al netto del 3 per cento già versato: pertanto si tratterebbe di versare il 9, 11 e 13 per cento.

Dal punto di vista contabile, l'importo di tale affrancamento è portato in riduzione della riserva iscritta al momento del riallineamento con riduzione anche del patrimonio netto iscritto nello stato patrimoniale: effetto finanziariamente non indifferente se gli importi sono rilevanti.

In alternativa, è consentito revocare fiscalmente le misure, anche parzialmente, ottenendo il rimborso dell'imposta sostitutiva del 3 per cento già versata.

Tuttavia, per la rivalutazione, dal punto di vista contabile, si tratta di un'alternativa penalizzante perché comporta il ritorno al doppio binario tra valori civilistici e valori fiscali che, essendo una differenza temporanea, impone l'iscrizione in bilancio delle imposte differite passive con imputazione alla riserva con un effetto penalizzante sull'entità del patrimonio netto (Oic 25, paragrafo 60).

Inoltre, anche la revoca fiscale del riallineamento comporta la contabilizzazione delle imposte differite passive che, in questo caso sarebbero imputate nel conto economico al netto dell'imposta sostitutiva rimborsabile: questo perché la precedente cancellazione, a seguito del riallineamento, probabilmente era stata imputata nel conto economico.

Per il riallineamento, con riferimento all'avviamento, i principi contabili (Oic 25, paragrafo 54) non richiedono la contabilizzazione delle imposte differite passive relative al disallineamento iniziale tra valore civilistico e valore fiscale: tuttavia, successivamente, si riproporrà il problema della contabilizzazione delle imposte anticipate relative alla differente tempistica contabile e fiscale degli ammortamenti, che comporta un doppio binario, come già evidenziato sopra (Oic 25, paragrafo 62).

> **La novità normativa è contenuta nell'articolo 191 del disegno di legge di Bilancio per il 2022**

Con riferimento alla rivalutazione, dal punto di vista teorico esiste una terza possibilità che, tuttavia, non pare di semplice accesso: la revoca della rivalutazione anche ai fini contabili.

Questa possibilità, tutta da verificare dal punto di vista civilistico e del bilancio, comporterebbe il ritorno ai valori ante rivalutazione con storno dei maggiori valori in contropartita della riserva e iscrizione del credito per l'imposta sostitutiva del 3 per cento: a questo punto, l'ammontare del patrimonio netto è ridimensionato con effetti finanziari negativi che possono essere rilevanti. In questo caso non sono iscritte le imposte differite passive non essendoci divergenza tra valori di bilancio e fiscali.

L'allungamento del periodo di deduzione fiscale si estende e ripropone anche in caso di cessione delle attività in questione, perché la minusvalenza, in assenza di integrazione dell'imposta sostitutiva con applicazione dell'articolo 176, comma 2 ter, del Tuir è deducibile in 50 anni, previsione che si riflette sull'iscrizione delle imposte anticipate con le relative problematiche illustrate. Senza citare la complessità del caso di una cessione con plusvalenza e della situazione in cui i marchi (e avviamenti) fanno parte di una cessione di azienda o ramo.

Anche l'acquirente deduce l'ammortamento in base alle regole illustrate relative al cedente con tutte le difficoltà contabili della gestione del passaggio dei valori tra cedente e cessionario.

© RIPRODUZIONE RISERVATA