Imprese

Rivalutazione con quattro alternative per marchi e avviamenti

Allungato a 50 anni il periodo di deduzione fiscale delle attività immateriali le cui quote di ammortamento sono deducibili in 18 anni

Pagina a cura di
Alessandro Germani
Franco Roscini Vitali

La possibilità di revocare ai fini civilistici la rivalutazione di marchi e avviamenti contenuta nell'articolo 3, comma 3-bis del decreto Sostegni-ter apre nuovi scenari e consente di fare il punto della situazione con riferimento ai possibili comportamenti da parte delle imprese.

La legge di Bilancio 2022 (legge 234/21) ha prolungato a 50 anni il periodo di deduzione fiscale del maggior valore rivalutato/riallineato nei bilanci 2020 delle attività immateriali le cui quote di ammortamento, in base all'articolo 103 del Tuir, sono deducibili in 18 anni (marchi/avviamenti).

La norma consente già di revocare, anche parzialmente, la rivalutazione ai fini fiscali, possibilità che tuttavia comporta notevoli ricadute con riferimento al bilancio.

Infatti, le società che decidono di avvalersi della facoltà di revoca solo fiscale devono iscrivere un fondo imposte differite (per la differenza tra valore contabile e fiscale) con contropartita il patrimonio netto e un credito tributario relativo al diritto di rimborso o compensazione dell'imposta sostitutiva del 3% già versata con contropartita il patrimonio netto.

Pertanto, la revoca della rivalutazione ai soli fini fiscali comporta la gestione di un doppio binario causato da ammortamenti calcolati su valori di bilancio più elevati rispetto a quelli fiscali.

L'emendamento del decreto Sostegni-ter, pone rimedio a tale situazione consentendo di revocare, anche contabilmente, la rivalutazione: la norma si occupa soltanto della rivalutazione non anche del riallineamento (a differenza delle altre situazioni). Le imprese hanno quattro possibilità che comportano differenti effetti contabili e fiscali.

La prima possibilità
La prima possibilità è mantenere la rivalutazione accettando la deducibilità in 50 anni (esercizi). L'aspetto positivo di questa scelta è lasciare le cose come sono, mentre l'aspetto negativo riguarda la verifica della tenuta delle imposte differite attive (anticipate) che si generano a fronte di un ammortamento in bilancio, a seconda dei casi, di 10 o 18 anni al quale si contrappone l'ammortamento fiscale in 50 anni.

Il principio Oic 25 precisa che le attività per imposte anticipate sono rilevate quando vi è la ragionevole certezza del futuro recupero in base alla proiezione dei risultati fiscali della società per un periodo di tempo ragionevole e/o quando negli esercizi in cui si prevede l'annullamento vi sono sufficienti imposte differite passive di cui si prevede l'annullamento.

Tuttavia, le differite attive non sono perse perché, anche se non iscritte nello stato patrimoniale, sono menzionate nella nota integrativa: negli esercizi successivi sono ripristinate nella misura in cui diviene ragionevolmente certo il loro recupero (Oic 25, paragrafo 91).

LE QUATTRO POSSIBIILITÀ

1 Mantenere la deducibilità delle quote di ammortamento in 50 anni
A favore: si lascia la situazione immutata e non si deve fare nulla
Contro: verifica della tenuta delle imposte anticipate con probabile eliminazione, anche parziale, dallo stato patrimoniale (e menzione in nota integrativa) e gestione del doppio binario tra ammortamenti civilistici e fiscali

2 Mantenere la deducibilità degli ammortamenti come in bilancio (in genere 10/18 anni)
A favore: nessun doppio binario da gestire contabilmente
Contro: pagamento delle maggiori imposte sostitutive con impatto negativo sulla riserva di rivalutazione

3 Revoca solo fiscale della rivalutazione
A favore: in bilancio restano i maggiori valori della rivalutazione; rimborso/compensazione (credito tributario) imposta sostitutiva versata o storno debito se ancora dovuta con contropartita patrimonio netto; riserva di rivalutazione non più in sospensione d'imposta ma con vincoli civilistici
Contro: gestione del doppio binario e contabilizzazione delle imposte differite con contropartita il patrimonio netto

4 Revoca fiscale e contabile della rivalutazione
A favore: nessun doppio binario da gestire contabilmente; rimborso/compensazione (credito tributario) imposta sostitutiva versata o storno debito se ancora dovuta con contropartita patrimonio netto
Contro: eliminazione contabile dei maggior valori con impatto sul patrimonio netto e possibili riflessi nei confronti degli Istituti di credito che hanno concesso finanziamenti

La seconda possibilità
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: si tratta del 9, 11 e 13 per cento.

L'importo di tale affrancamento riduce la riserva di rivalutazione, con effetto negativo sul patrimonio netto finanziariamente non indifferente se gli importi sono rilevanti.

La terza possibilità
Revocare fiscalmente, anche parzialmente, la rivalutazione con rimborso dell'imposta sostitutiva del 3% già versata. Tuttavia, dal punto di vista contabile, si tratta di un'alternativa penalizzante con ritorno al doppio binario tra valori civilistici e fiscali che, generando una differenza temporanea, impone l'iscrizione in bilancio delle imposte differite passive (no per avviamento) con imputazione alla riserva ed effetto penalizzante sull'entità del patrimonio netto (Oic 25, paragrafo 60).

La quarta possibilità
A questa situazione rimedia la norma contenuta nel decreto Sostegni-ter con la possibilità di estendere contabilmente l'eliminazione della rivalutazione (anche parzialmente): i maggiori valori sono eliminati, non solo fiscalmente, ma anche nel bilancio. L'aspetto positivo è l'eliminazione del doppio binario e, di conseguenza, della contabilizzazione delle imposte differite, mentre l'aspetto negativo riguarda l'eliminazione dei maggiori valori con contropartita la riserva di rivalutazione. Se la riserva di rivalutazione fosse già stata utilizzata la contropartita sarebbe un'altra riserva del Patrimonio netto. La relazione illustrativa precisa che l'Oic potrà valutare l'opportunità di emanare propri principi applicativi in linea con quanto riconosciutogli dall'articolo 9-bis del decreto 38/05. Tuttavia, la soluzione non può che essere quella illustrata con impatto solo patrimoniale in coerenza con il documento Interpretativo 10 già diffuso in bozza.

Infatti, nel documento è precisato che una società che si avvale di una delle opzioni già previste è come se avesse affrancato con sostitutiva maggiorata il valore già nel 2020 oppure non avesse provveduto all'affrancamento fiscale del maggior valore: pertanto, anche l'eliminazione civilistico-contabile della rivalutazione deve basarsi sulla medesima metodologia.

Tra l'altro non si determina alcun riflesso economico neppure con riferimento agli ammortamenti, perché quelli sui maggiori valori conseguenti alla rivalutazione 2020 sarebbero decorsi dal 2021. Si può fare riferimento al principio contabile Oic 29 per quanto riguarda il cambiamento di principi contabili, anche per l'informazione comparativa. In tutte le situazioni è fondamentale l'informativa contenuta nella nota integrativa.

© RIPRODUZIONE RISERVATA