Avviamento. Le novità introdotte dal Dlgs 139/15 per le immobilizzazioni

L'ammortamento segue la «vita utile»

Angelo D'Ugo
Alessandro Germani

L'**avviamento** rientra tra le **immobilizzazioni immateriali** che, assieme ai costi di **ricerca**, **sviluppo** e **pubblicità**, sono state interessate dalle modifiche del Dlgs 139/15 di recepimento della Direttiva 2013/34/Ue.

Esso rappresenta un'attitudine dell'azienda riconducibile a fattori specifici o ad una sapiente organizzazione dei beni, che fa sì che il valore della stessa risulti superiore a quello della somma dei singoli asset. Può essere generato internamente o acquisito a titolo oneroso a seguito di acquisto d'azienda o **ramo d'azienda**, **conferimento**, **fusione**, **scissione**. Tuttavia, la sua iscrizione in bilancio è consentita solo ed esclusivamente nel secondo caso.

Nel nuovo testo dell'articolo 2426 n. 6 Codice civile non cambiano le condizioni per l'iscrizione di tale voce, che restano ancorate all'onerosità dell'acquisto nei limiti del costo sostenuto, previo consenso del collegio sindacale se esistente.

L'ammortamento

Ciò che cambia, invece, è la modalità dell'ammortamento. Infatti, la norma previgente prevedeva l'ammortamento in 5 anni, con possibilità di utilizzare anche una durata superiore, purché la stessa non superasse la durata dell'avviamento stesso e a fronte di adeguata motivazione in nota integrativa. Invece, con le modifiche del Dlgs 139/15, l'ammortamento dell'avviamento deve essere effettuato secondo la sua vita utile; laddove la stessa non sia stimabile attendibilmente, è effettuato entro un periodo non superiore a dieci anni. In ogni caso in nota integrativa va fornita spiegazione del periodo di ammortamento.

Per la stima della vita utile l'Oic 24 (par.agrafo 68) indica:

- il periodo di tempo di beneficio degli extra profitti legati alle sinergie dell'operazione straordinaria;
- il payback period, cioè il tempo di recupero in termini finanziari o reddituali dell'investimento effettuato;
- la media ponderata delle vite utili delle principali attività acquisite con l'operazione di aggregazione aziendale.

In base al successivo paragrafo 69 l'applicazione di tali elementi non può in ogni caso determinare un periodo di ammortamento superiore a 20 anni.

L'utilizzo del concetto di vita utile non rappresenta comunque una novità assoluta, posto che nella versione precedente, pur senza espliciti riferimenti, la norma prevedeva che l'ammortamento non dovesse superare «la durata per l'utilizzazione di questo attivo». Si assiste, quindi, ad una mera inversione del processo di stima della vita utile dell'avviamento.

La posta attiva

Infatti, la previgente disposizione individuava in 5 anni il limite temporale di ammortamento e, in subordine, richiamava la durata per l'utilizzazione della posta attiva (cioè la vita utile), che non poteva superare in ogni caso i 20 anni.

La nuova norma, invece, richiama in primis la vita utile (limitata sempre a 20 anni) e solo qualora questa non possa essere stimata attendibilmente si procede all'ammortamento in 10 anni. Pertanto, da un criterio "forfetario" basato su 5 anni, con deroga motivata in nota integrativa, si passa ad uno ancorato alla vita utile dell'avviamento con la necessità di dare, in ogni caso, informativa del periodo di ammortamento in nota integrativa.

LA POSTA ATTIVA
Solo nel caso non sia stimabile con sufficiente attendibilità, si considera effettuato entro un periodo non superiore a dieci anni

In base all'Oic 9, relativo alle perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali, anche la svalutazione dell'avviamento viene effettuata secondo i due metodi dell'attualizzazione dei flussi di cassa e della capacità di ammortamento (metodo semplificato per le piccole e medie imprese). Tuttavia, ai sensi dell'articolo 2426 n. 3 Codice civile all'avviamento non si applica il ripristino di valore a seguito del venir meno delle cause che hanno portato alla sua precedente svalutazione.

Retroattività

Le nuove regole sull'avviamento si applicano retroattivamente come previsto dall'Oic 29. La società può comunque optare per l'applicazione solo prospettica, cioè applicando le nuove disposizioni dell'Oic 24 sull'ammortamento dell'avviamento solo in relazione a quello iscritto in bilancio dal 2016 e dando adeguata menzione in nota integrativa dell'esercizio della facoltà.

Nulla cambia, invece, fiscalmente, poiché l'avviamento rimane deducibile in misura non superiore ad 1/18 del costo (articolo 103, comma 3 Tuir). Pertanto, in presenza di un ammortamento basato sulla vita utile, si determinerà un doppio binario civilistico e fiscale, con variazioni in aumento in dichiarazione, laddove la vita utile sia inferiore a 18 anni. Infine, per le operazioni fiscalmente neutre (conferimenti d'azienda, fusioni, scissioni) l'avviamento iscritto, fiscalmente indeducibile, potrà essere affrancato con differenti modalità assolvendo l'imposta sostitutiva.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

L'identikit

FOTOLIA

01 | L'AVVIAMENTO
L'avviamento rappresenta l'attitudine dell'azienda a produrre utili che derivino o da fattori specifici che, pur concorrendo positivamente alla produzione del reddito ed essendosi formati nel tempo in modo oneroso, non hanno un valore autonomo, ovvero da incrementi di valore che il complesso dei beni aziendali acquisisce rispetto alla somma dei valori dei singoli beni, in virtù dell'organizzazione delle risorse in un sistema efficiente.

02 | L'ISCRIZIONE
L'avviamento è iscrivibile in presenza delle seguenti condizioni:
• è acquisito a titolo oneroso, derivando dall'acquisizione di azienda o ramo d'azienda, conferimento, fusione o scissione;
• ha un valore quantificabile in quanto incluso nel corrispettivo pagato;
• è costituto all'origine da oneri e costi che garantiscono benefici economici futuri;
• è soddisfatto il principio della recuperabilità del costo (non è stato un cattivo affare).

03 | IL LIMITE MASSIMO
Per l'ammortamento dell'avviamento è stato mantenuto il limite massimo dei 20 anni già previsto dall'Oic 24 nelle precedenti versioni del 2005 e del 2014.

04 | FIRST TIME ADOPTION
Le disposizioni sull'ammortamento dell'avviamento (paragrafi 66-70 Oic 24) si applicano retroattivamente come previsto dall'Oic 29. La società può comunque scegliere di continuare ad ammortizzare i vecchi avviamenti secondo le regole previgenti (paragrafo 103) e di applicare le nuove modalità all'avviamento sorto successivamente all'esercizio avente inizio a partire dal 1° gennaio 2016.

05 | L'AFFRANCAMENTO
L'affrancamento fiscale può avvenire con differenti modalità e cioè:
• assolvendo la sostitutiva con aliquote del 12-14-16% sui maggiori valori (affrancamento ordinario ex legge finanziaria 2008);
• assolvendo la sostitutiva con aliquota unica del 16% sui maggiori valori (riallineamento ex Dl 185/08); la legge di stabilità 2016 ha previsto per i marchi di impresa e l'avviamento la riduzione da 1/10 ad 1/5 della quota di ammortamento dei medesimi a seguito di riallineamento;
• assolvendo la sostitutiva con aliquota unica del 16% sui maggiori valori (riallineamento ex Dl 98/11 e legge di Stabilità 2014) in caso di acquisto di partecipazione di controllo mediante operazioni straordinarie.