

Si sdoppia il valore ammortizzabile

Per effetto delle regole di riallineamento la deduzione avviene in base ad autonomi piani

Per effetto delle nuove regole di deduzione dell'ammortamento in 50 anni, necessaria la gestione di un doppio binario. Con la legge di Bilancio 2022, infatti, si interviene sull'articolo 110 del dl 104/2020 per stabilire che il maggior valore attribuito, ai fini fiscali (in sede di rivalutazione e/o di riallineamento) alle attività immateriali le cui quote di ammortamento, ai sensi dell'articolo 103 del Tuir, sono deducibili in misura non superiore a un diciottesimo del costo o del valore (in generale, i marchi e l'avviamento), è deducibile, ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap, in almeno 50 anni. Detto regime non muta qualora il soggetto perda la disponibilità del bene rivalutato/riallineato ovvero non presenti più in bilancio il costo relativo all'attività immateriale oggetto di riallineamento. Il nuovo regime, in particolare, si trasferisce sull'eventuale minusvalenza realizzata dal dante causa e/o sulla quota di costo riferibile al residuo valore ammortizzabile del maggior valore rivalutato/riallineato sostenuta dall'avente causa. Sulla questione, nella relazione illustrativa al disegno di legge di Bilancio 2022 vengono proposte alcune esemplificazioni. Primo esempio esaminato concerne la deducibilità di una minusvalenza realizzata in relazione al bene rivalutato o riallineato. Così, se un marchio iscritto a 100 e rivalutato a 1.100, viene ceduto a 600 dopo 6 anni (con ammortamento ordinario di 60, ossia 10 annuo x 6, e ammortamento del maggior valore pari a 120, ossia 20 x 6), avrà un valore fiscale, al momento della cessione, di

920, in quanto la quota residua di 100 da ammortizzare in 10 anni avrà un valore fiscale di 40, mentre la quota residua del maggior valore rivalutato/riallineato da ammortizzare si è ridotta a 880 (avendo già ammortizzato 120 al termine dei 6 anni). Il cedente realizza, quindi, una «minusvalenza» di 320 (ossia 920 - 600) sulla quale si trasferisce il regime di deducibilità in quote costanti per il residuo periodo di ammortamento di 44 anni. Il cessionario, invece, proseguirà sull'importo di 560 il regime di deducibilità per 44 anni (pari alla quota residua del maggior valore rivalutato (880) al netto della minusvalenza (320) dedotta dal cedente in quote costanti per 44 anni), mentre la residua quota di 40 sarà soggetta ad ammortamento per 18 anni secondo le regole ordinarie. In tale esempio, tenuto conto che il valore della minusvalenza è inferiore al residuo da ammortizzare del maggior valore rivalutato, l'intera minusvalenza subisce il prolungamento della deduzione. Diverse le conclusioni, invece, nel caso di una plusvalenza. Per esempio, se un marchio iscritto a 700 e rivalutato a 1.200, viene ceduto a 800 dopo 6 anni (con ammortamento ordinario di 420, ossia 70 annuo x 6, e ammortamento del maggior valore pari a 60, ossia 10 annuo x 6), lo stesso avrà un valore fiscale, al momento della cessione di 720, in quanto la quota residua di 700 da ammortizzare in 10 anni avrà un valore fiscale di 280 mentre la quota residua del maggior valore rivalutato/riallineato da ammortizzare in 50 anni si è ridotta a 440 (avendo già ammortizzato 60 al termine dei 6

anni). Il cedente realizza, quindi, una «plusvalenza» di 80 (ossia 800-720). Il cessionario, invece, proseguirà sull'importo di 440 il regime di deducibilità per 44 anni (pari alla quota residua del maggior valore rivalutato) mentre la residua quota di 360 sarà soggetta ad ammortamento per 18 anni secondo le regole ordinarie. Dalle esemplificazioni riportate emerge quindi che, ai fini dell'ammortamento del maggior valore fiscalmente riconosciuto a seguito dell'adesione al riallineamento, tale maggior valore non concorre all'individuazione di un «unico» valore ammortizzabile. In particolare, vengono superate le indicazioni fornite nella risposta a interpello n.539/E/2021; l'Agenzia delle entrate, infatti, nell'ambito della circolare 6/E/2022 chiarisce che il maggior valore emergente dal riallineamento operato è dedotto, a decorrere dal periodo d'imposta 2021, in base a un proprio «autonomo» piano di ammortamento, in conformità alla disciplina vigente ai fini dell'Ires e dell'Irap. In altre parole, il maggior valore riallineato è «autonomamente ammortizzabile», anche nel caso in cui il soggetto interessato non opti per l'applicazione dell'imposta sostitutiva di cui al comma 8-ter del citato articolo 110. Coerentemente, la deduzione delle quote di ammortamento del valore fiscale già esistenti al momento del riallineamento sarà effettuata o continuerà sull'importo (fiscale) residuo. Ne consegue, dunque, che gli ammortamenti in corso saranno effettuati o proseguiranno con le aliquote specifiche previste dalle rispettive normative applicate.

— © Riproduzione riservata — ■



Alcune indicazioni dalla prassi

Base imponibile per l'affrancamento della riserva da riallineamento	Alla luce dei chiarimenti forniti dai giudici di legittimità, l'Agenzia chiarisce che, ai fini dell'affrancamento, la riserva da riallineamento, così come la riserva da rivalutazione, concorre a formare l'imponibile nel suo importo contabile, ovvero «al netto» dell'imposta sostitutiva versata. Sono «superati» i precedenti orientamenti
Vincolo su riserve di capitali e successiva distribuzione	Nel caso di riallineamento dei valori con vincolo di sospensione d'imposta sulle riserve di capitali, l'eventuale successiva distribuzione delle riserve (in assenza di affrancamento) sarà tassata in capo ai soci in base al regime impositivo proprio della restituzione degli apporti
Possibilità di apporre il vincolo di sospensione fiscale su riserve vincolate civilisticamente	La presenza di vincoli civilistici (indisponibilità o non distribuibilità) sulle riserve non osta all'apposizione di un diverso vincolo avente natura esclusivamente fiscale, come quello del regime di sospensione d'imposta, purché le modalità di apposizione dello stesso siano conformi alle disposizioni di natura civilistica previste dalla legge e/o dallo statuto sociale che regolano la redazione e l'approvazione del bilancio d'esercizio

Il Fisco cambia rotta: le riserve concorrono al netto dell'imposta

Dall'Agenzia delle entrate (circolare 6/E dell'1/3/2022) novità per rivalutazione e riallineamento. Un primo aspetto riguarda la base imponibile per l'affrancamento della riserva da riallineamento. L'articolo 110 del dl 104/2020 consente di affrancare le riserve vincolate al regime di sospensione d'imposta per effetto del riallineamento versando un'imposta sostitutiva nella misura del 10% del suo ammontare, rendendola, in tal modo, disponibile agli usi civilisticamente consentiti (tra cui la distribuzione ai soci). Ai fini dell'affrancamento di dette riserve, la norma richiama l'applicazione dei termini e delle modalità dettate dal comma 3 del medesimo articolo 110 stabilendo che questo avvenga con le stesse modalità e negli stessi termini previsti per il saldo attivo di rivalutazione. Su questo aspetto, l'Agenzia delle entrate prende atto dei pro-

nunciamenti della Cassazione che confermano la tesi secondo cui la base imponibile dell'imposta sostitutiva dovuta per l'affrancamento della riserva da rivalutazione va assunta tenendo conto dell'importo così come risultante in bilancio, ossia al «netto» dell'imposta sostitutiva versata per la rivalutazione. In particolare, nella sentenza n. 32204/2019, la Corte ha affermato che «dovendo il saldo attivo di rivalutazione trovare collocazione in bilancio "al netto" e non "al lordo" dell'imposta sostitutiva pagata per la rivalutazione medesima, ed essendo costituita dal saldo attivo di rivalutazione così descritto la base imponibile per la diversa imposta sostitutiva di affrancamento, anche tale imposta sostitutiva di affrancamento deve essere calcolata al netto della precedente imposta sostitutiva di rivalutazione». Alla luce delle indicazioni della

Cassazione, l'Agenzia non ha trovato altra strada che adeguarsi dichiarando, tra gli altri, superati i chiarimenti forniti in senso diverso dai precedenti documenti (circolari n.14/E/2017, 13/E/2014 e 18/E/2006). Ai fini dell'affrancamento, la riserva da riallineamento, così come la riserva da rivalutazione, concorre a formare l'imponibile «al netto» dell'imposta sostitutiva versata. Altro aspetto oggetto di chiarimenti ha riguardato la distribuzione delle riserve di capitale (anche qui viene dichiarata superata la posizione espressa nella risposta n. 539/E/2021). Nell'ipotesi di riallineamento, l'articolo 110 comma 8 dispone che, a fronte dell'adeguamento dei valori fiscali ai valori contabili, è apposto uno specifico «vincolo» di sospensione d'imposta su una o più riserve di patrimonio netto «già esistenti», per un importo corrispondente ai

differenziali allineati, al netto dell'imposta sostitutiva. In tali occasioni, sottolinea l'Agenzia, non si genera un incremento di patrimonio netto tale da poter dar luogo all'emersione di riserve di utili ma ci si limita a porre un vincolo di natura fiscale sulle riserve «esistenti», le quali, a differenza del saldo attivo di rivalutazione, possono indifferentemente avere natura di riserve di utili o di capitale. Per queste ultime, l'eventuale successiva distribuzione non muta la natura originaria della riserva né il relativo regime fiscale. Nel documento di prassi viene chiarito che, laddove il vincolo riguardi una riserva di capitale, ferma restando la tassazione in capo alla società delle somme distribuite, rimarrà applicabile, in capo ai soci, il regime impositivo proprio della restituzione degli apporti.

—O Riproduzione riservata—