

## Normativa e prassi

# Affrancamento da decreto anticrisi: porte aperte ai costi pluriennali

11 Giugno 2009

La norma fa riferimento alle "attività" e non ai "beni" come invece avviene in relazione alla disciplina del Tuir



Ci sono anche gli oneri pluriennali tra le attività immateriali il cui maggior valore, emerso in seguito a conferimenti d'azienda, fusioni e scissioni, è affrancabile con le modalità previste dal decreto legge "anticrisi". Proprio sul tale regime di riallineamento, che va ad affiancarsi a quello le cui regole sono dettate dall'articolo 176, comma 2-ter, del Tuir, è intervenuta, con la **circolare 28/E** dell'11 giugno, l'agenzia delle Entrate.

## Asset immateriali a confronto

La disciplina di riallineamento introdotta dal DI 185/2008 (articolo 15, commi da 10 a 12) va, per così dire, a completare il quadro delle possibilità offerte al contribuente di ottenere il riconoscimento fiscale dei maggiori valori civilistici emersi in seguito a operazioni straordinarie, in parte sovrapponendosi, in parte derogando a quanto già previsto dal Tuir, il cui citato articolo 176, comma 2-ter, fa riferimento agli elementi dell'attivo costituenti immobilizzazioni materiali e immateriali.

Il "nuovo" affrancamento incide, invece, sull'avviamento, sui marchi d'impresa e sulla altre attività immateriali, nonché, con regole diverse, sulle poste patrimoniali diverse dalle immobilizzazioni materiali e immateriali (quindi, principalmente, su crediti, rimanenze e titoli), i cui maggior valori siano attribuiti in bilancio in occasione di conferimenti d'azienda, fusioni o scissioni perfezionate a partire dal periodo d'imposta successivo al quello in corso al 31 dicembre 2007 oppure entro il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2007. E, tipologia di asset a parte, una prima differenza

fra i due regimi si registra già in relazione a una "categoria" apparentemente comune alle due discipline: le immobilizzazioni immateriali. Mentre, infatti, il decreto attuativo dell'articolo 176 fa riferimento a "beni", l'articolo 15, comma 10, del decreto anticrisi utilizza il termine "attività". Circostanza da cui desumere la volontà del legislatore di ricomprendere nell'ambito applicativo del regime, come anticipato, anche gli oneri pluriennali (spese di R&S, di impianto e di ampliamento), ammortizzabili fiscalmente secondo quanto stabilito dall'articolo 108 del Tuir.

### **Le modalità di affrancamento**

Si è già detto che, in base alla nuova disciplina, risultano affrancabili sia i maggiori valori iscritti relativi all'avviamento, ai marchi d'impresa e alle altre attività immateriali (comma 10 dell'articolo 15, DI 185/2008), sia quelli che fanno riferimento alle attività diverse dalle immobilizzazioni materiali e immateriali (comma 11 dell'articolo 15, DI 185/2008).

Alle due macrocategorie di attività sono associate differenti modalità di affrancamento. Una prima, riferita agli *intangibles*, che prevede il pagamento di un'imposta sostitutiva con aliquota del 16%, calcolata sulla differenza, esistente alla chiusura del periodo d'imposta in cui è stata realizzata l'operazione straordinaria, tra il valore di bilancio (al netto degli ammortamenti civilistici già operati) e il relativo valore fiscale (al netto degli ammortamenti fiscali già dedotti); la seconda *ad hoc* per attività finanziarie, immobilizzate e del circolante, e rimanenze, che sono da assoggettare a tassazione con aliquota ordinaria, ed eventuali maggiorazioni, rispettivamente, dell'Irpef, dell'Ires e dell'Irap; se, infine, i maggiori valori sono relativi ai crediti, ritorna l'imposta sostitutiva, nella misura, in questo caso, del 20 per cento.

Le attività immateriali possono essere riallineate anche distintamente, in tutto o in parte. Chiaramente, il disallineamento non assorbito rimarrà tale, senza la possibilità di affrancare la parte residua in periodi d'imposta successivi.

L'opzione per il riallineamento delle attività indicate nel comma 11 è esercitabile per singole categorie omogenee, senza l'obbligo di doverle affrancare per forza tutte.

### **Perfezionamento dell'opzione**

Il pagamento di quanto dovuto perfeziona l'opzione. La regola vale sia per l'affrancamento con imposta sostitutiva, sia per quello con aliquota ordinaria (ed eventuali maggiorazioni). Si ricorda che il versamento va effettuato obbligatoriamente in un'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 straordinaria.

## **Riconoscimento fiscale del maggior valore di avviamento, marchi e altre attività immateriali**

Relativamente agli *intangibles*, la circolare ha chiarito l'operatività (esclusa, invece per le attività indicate al comma 11) del meccanismo del periodo di sorveglianza contenuto nel comma 2-ter dell'articolo 176 del Tuir, in base al quale *"in caso di realizzo dei beni anteriormente al quarto periodo d'imposta successivo a quello dell'opzione, il costo fiscale è ridotto dei maggiori valori assoggettati a imposta sostitutiva e dell'eventuale maggior ammortamento dedotto e l'imposta sostitutiva versata è scomputata dall'imposta sui redditi..."*. La conseguenza è che, ai fini del calcolo dell'eventuale plusvalenza/minusvalenza da realizzo, il maggior valore rileverà a partire dal quarto periodo d'imposta successivo a quello di esercizio dell'opzione.

Proprio in relazione al descritto meccanismo di *recapture* va letta la disposizione contenuta nel comma 10 dell'articolo 15, secondo cui i maggiori valori si considerano riconosciuti fiscalmente a partire dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale è versata l'imposta sostitutiva. Una disposizione che assume, quindi, rilievo esclusivamente ai fini del computo della decorrenza del periodo di sorveglianza.

### **Ammortamento del maggior valore**

Le quote di ammortamento sul maggior valore affrancato delle "altre attività immateriali" sono deducibili, nel limite di quelle imputate a conto economico, a partire dal periodo di imposta successivo a quello nel corso del quale è versata l'imposta sostitutiva (operazione straordinaria nel 2008, pagamento dell'imposta sostitutiva nel 2009, maggior ammortamento fiscale dal 2010). L'ammortamento civilistico si esaurirà, quindi, prima di quello fiscale. La quota residua di ammortamento fiscalmente deducibile potrà essere recuperata in sede extracontabile *"attraverso variazioni fiscali in diminuzione, giustificate, in tal caso, dalla circostanza che il costo civilistico è stato imputato in precedenti esercizi"*.

Per quanto riguarda avviamento e marchi d'impresa, i maggiori valori affrancati saranno fiscalmente ammortizzabili e nella misura massima di 1/9 (a prescindere dall'ammontare dell'ammortamento civilistico) a partire dal periodo d'imposta successivo a quello di versamento dell'imposta sostitutiva.

di

**Alfonso Lucarelli**

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/normativa-e-prassi/articolo/affrancamento-decreto-anticrisi-porte-aperte-ai-costi>