

Circolare N. 2/2021

Oggetto: Rivalutazione beni d'impresa, incluso l'avviamento, con imposta sostitutiva al 3%.

Il testo del Ddl di bilancio 2021 contiene, all'art. 1 comma 83 una disposizione che consente di ottenere il riconoscimento fiscale di maggiori valori dell'avviamento e delle altre attività immateriali (c.d. riallineamento) risultanti dal bilancio al 31.12.19, con pagamento di un'imposta sostitutiva del 3%.

La disposizione, va ad integrare l'art. 110 del DL 104/2020 (c.d. "Decreto Agosto"), aggiungendo il c. 8-bis, ai sensi del quale: *"Le disposizioni dell'articolo 14 della legge 21 novembre 2000, n. 342, si applicano anche all'avviamento e alle altre attività immateriali risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019"*.

Il riallineamento previsto dal decreto Agosto

L'art. 110, commi da 1 a 7, del D.L. n. 104/2020 ha stabilito che le imprese che non adottano i principi contabili internazionali nella redazione del bilancio *"possono, anche in deroga all'articolo 2426 del codice civile e ad ogni altra disposizione di legge vigente in materia **RIVALUTARE** i beni d'impresa e le partecipazioni di cui alla sezione II del capo I della legge 21 novembre 2000, n. 342, ad esclusione degli immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019"*.

L'ambito soggettivo di applicazione riguarda, le società di capitali (S.p.a., S.a.p.a., S.r.l.), le cooperative, gli enti commerciali soggetti all'IRES, gli enti non commerciali, le imprese individuali (per i beni iscritti in inventario) e le società di persone, anche se in contabilità semplificata.

Possono essere oggetto di rivalutazione:

- le immobilizzazioni materiali, ad esclusione degli immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa;
- i beni immateriali, anche se completamente ammortizzati;
- le partecipazioni immobilizzate di controllo e collegamento risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019.
- sono esclusi i beni utilizzati sulla base dei contratti di leasing, che possono essere rivalutati solo se già riscattati.

Nel comma 7 dell'art. 110 è stabilito che si applicano, in quanto compatibili, anche le disposizioni dell'art. 14 della legge n. 342/2000, riguardante il riconoscimento fiscale di maggiori valori iscritti in bilancio.

Nell'art. 14 è previsto che il riallineamento dei valori fiscali a quelli civilistici può essere effettuato ai fini dell'IRPEF, dell'IRES e dell'IRAP, con riguardo agli stessi beni per i quali può essere effettuata la rivalutazione. Al differenziale riallineato si applica l'imposta sostitutiva del 3%, da versare in un massimo di tre rate annuali di pari importo.

L'importo corrispondente ai maggiori valori riconosciuti dei beni deve essere accantonato in un'apposita riserva, alla quale si applica, ai fini fiscali, il regime di sospensione d'imposta. La riserva può essere, a sua volta, affrancata mediante il pagamento dell'imposta sostitutiva del 10% prevista nel comma 3 dell'art. 110.

I maggiori ammortamenti fiscali possono essere già dedotti dal 2021.

Il riconoscimento dei maggiori valori, ai fini della determinazione delle plus/minusvalenze derivanti dalla cessione dei beni, non è, invece, immediato ma decorre dal terzo esercizio successivo a quello in relazione al quale è eseguito il riallineamento (cioè a partire dal 2024), in quanto si applicano le disposizioni previste per la rivalutazione dei beni.

L'estensione alle immobilizzazioni immateriali

Il nuovo comma 8-bis nell'art. 110, D.L. n. 104/2020 stabilisce che "le disposizioni dell'art. 14 della legge 21 novembre 2000, n. 342, si applicano anche all'avviamento e alle altre attività immateriali risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019".

Alla luce dell'aggiornamento, è dunque possibile attribuire rilievo fiscale ai maggior valori relativi ai seguenti elementi patrimoniali risultanti nel bilancio dell'esercizio chiuso al 31.12.2019, attraverso il pagamento di un'imposta sostitutiva del 3%:

- immobilizzazioni immateriali rappresentate da beni giuridicamente tutelati (diritti di brevetto industriale, diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno, diritti di concessione, licenze, marchi, *know-how*, altri diritti simili);
- **avviamento**, costi di impianto e di ampliamento, costi di sviluppo;

Il riallineamento è possibile in tutti i casi in cui i valori iscritti in bilancio al 31 dicembre 2019 risultino superiori ai valori fiscalmente riconosciuti.

Con specifico riferimento all'avviamento, l'ipotesi più frequente che può portare all'iscrizione di valori contabili superiori ai valori fiscali è quella delle **operazioni straordinarie fiscalmente neutrali** (fusioni, scissioni e conferimenti d'azienda o rami d'azienda) nell'ambito delle quali emergono maggiori valori contabili fiscalmente non riconosciuti ed imputati ai beni o all'avviamento della società risultante dalla fusione/incorporante, beneficiaria della scissione o conferitaria.

Poiché l'iscrizione dell'avviamento, deve risultare dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019, l'operazione trova la sua legittimità in un disallineamento già esistente nel bilancio dell'esercizio chiuso al 31.12.19, con conseguente preclusione dei benefici per gli attivi originatisi da operazioni straordinarie effettuate nel 2020 (il tutto a meno di aperture interpretative che ad oggi mancano).