

REDDITO IMPRESA E IRAP

Attività immateriali: riallineamento fiscale ad ampio raggio

di Alessandro Carlesimo

Seminario di specializzazione

ORGANO DI CONTROLLO DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE: NOMINA, VIGILANZA, VERIFICHE E RELAZIONE ANNUALE

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

La **Legge di Bilancio 2021** introduce alcune modifiche al regime di rivalutazione previsto dal Decreto “Agosto”, nella parte in cui si concede la **facoltà di riallineamento dei valori civilistici e fiscali**.

Più in dettaglio, il [comma 83, L. 178/2020](#) integra l'[articolo 110 D.L. 104/2020](#) con **l'aggiunta del comma 8-bis**, ad opera del quale è ampliato l'**ambito oggettivo** dell'istituto.

Il Legislatore, in particolare, **estende il riallineamento con prelievo sostitutivo al 3% anche agli asset immateriali privi di autonomia giuridica, quali l'avviamento e gli altri oneri pluriennali**.

La novella prevede infatti che “*Le disposizioni dell'articolo 14 della legge 21 novembre 2000, n. 342, si applichino anche all'avviamento e alle altre attività immateriali risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019*”.

Stante l'espresso richiamo all'[articolo 14 L.342/2000](#), la modifica **opera esclusivamente con riferimento alla possibilità di riconoscimento fiscale della plusvalenza latente**, corrispondente al **differenziale tra valori contabili e quelli fiscali**.

La divergenza tra il dato contabile e quello fiscalmente rilevante può derivare, ad esempio, da **pregresse operazioni straordinarie o da conferimenti avvenuti in regime di neutralità fiscale**.

La suddetta norma, al proposito, consente di eliminare il “*delta*” mediante il pagamento dell'**imposta sostitutiva con aliquota del 3%** (in luogo delle **percentuali ordinarie del 12% o del 16%**) parametrata all'imponibile corrispondente al valore riconosciuto e provvedendo alla compilazione dell'opzione in dichiarazione.

Il **versamento** deve essere eseguito ratealmente alle seguenti scadenze:

- la **prima rata**, entro la scadenza prevista per il versamento a saldo delle imposte sul reddito relative all'anno 2020 (30 giugno 2021, salvo proroghe);
- la **seconda rata**, entro la scadenza prevista per il versamento a saldo delle imposte sul reddito relative all'anno 2021 (30 giugno 2022, salvo proroghe);
- la **terza rata**, entro la scadenza prevista per il versamento a saldo delle imposte sul reddito relative all'anno 2022 (30 giugno 2023, salvo proroghe).

Alla luce dell'aggiornamento, è **dunque possibile attribuire rilievo fiscale ai maggior valori di libro relativi ai seguenti elementi patrimoniali risultanti nel bilancio dell'esercizio chiuso al 31.12.2019**:

- immobilizzazioni materiali ammortizzabili e non ammortizzabili;
- beni di costo unitario inferiore a euro 516,46;
- 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;**
- partecipazioni in società controllate o collegate costituenti immobilizzazioni finanziarie.

Il riallineamento **continua invece a non trovare applicazione con riferimento ai beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa** (cfr. [circolare 14/E/2017](#)) e ai beni strumentali **detenuti in leasing per i quali non è ancora stato esercitato il diritto di riscatto** ([articolo 2, comma 3, D.M. 162/2001](#)).

L'onere sostenuto per rimuovere il disallineamento è controbilanciato dal beneficio fiscale riconducibile, innanzitutto, **alla deducibilità di maggiori ammortamenti** (con effetto a partire dall'esercizio 2021) e, in secondo luogo, alla **maggior minusvalenza deducibile/minor plusvalenza tassabile in caso di fuoriuscita del bene dalla sfera imprenditoriale** a seguito di cessione onerosa, assegnazione ai soci, destinazione a finalità estranee all'esercizio di impresa ovvero destinazione al consumo personale o familiare del bene (con effetto differito a partire dall'**esercizio 2024**).

La fattispecie non determina incrementi di patrimonio netto.

La contropartita patrimoniale del **riallineamento**, invero, è già stata rilevata negli esercizi anteriori a seguito delle menzionate operazioni aventi sola efficacia civilistica.

L'impresa che aggiorna il valore fiscale ha però l'onere di vincolare una riserva di patrimonio netto per un importo pari alla rivalutazione fiscale, al netto dell'imposta sostitutiva dovuta sul riallineamento, assoggettandola al regime di sospensione d' imposta. In caso di incipienza di riserve, è possibile designare una corrispondente quota del capitale sociale ([articolo 10, comma 4, D.M.162/2001](#)).

Dunque, l'opzione fa sì che ogni forma di distribuzione della posta patrimoniale sia soggetta a tassazione ordinaria in capo all'impresa, concorrendo a formare **base imponibile** ai fini delle imposte sul reddito. In questa ipotesi, **è tuttavia riconosciuto un credito d'imposta di ammontare pari all'imposta sostitutiva pagata per il riconoscimento fiscale** ([articolo 4, comma 2, D.M. 86/2002](#)).

È possibile, inoltre, **evitare la tassazione dell'importo attribuito ai soci mediante l'affrancamento della riserva**, il cui perfezionamento presuppone il pagamento dell'imposta sostitutiva del 10%, da versare con le medesime modalità previste per l'assolvimento l'imposta sostitutiva dovuta a fronte del riconoscimento fiscale dei maggiori valori. **Grazie all'affrancamento la voce di patrimonio netto è svincolata dal regime di sospensione d'imposta e trasformata in una riserva liberamente distribuibile ai soci** senza aggravio di oneri fiscali in capo alla società.

Giova osservare che, al contrario, **le novità introdotte dal comma 83 non sono applicabili alle rivalutazioni contabili**, rispetto alle quali continua dunque a trovare applicazione l'assetto normativo dettato dalle precedenti leggi rivalutative, secondo cui sono **esclusi dalla definizione di bene rivalutabile le attività non autonomamente identificabili e inscindibili rispetto al compendio aziendale, quali l'avviamento e gli altri oneri pluriennali capitalizzati**.