

REDDITO IMPRESA E IRAP

Marchi e avviamento rivalutati: riconoscimento fiscale più oneroso

di Alessandro Carlesimo



Il quadro giuridico della rivalutazione riproposta all'[articolo 110 D.L. 104/2020](#) (cd. Decreto di agosto) risulta oggi ulteriormente integrato con l'istituzione di regole speciali dedicate al trattamento fiscale del **maggior valore fiscale dei marchi e dell'avviamento**.

Nel testo della Legge di Bilancio 2022 trova spazio la rivisitazione delle modalità di frazionamento fiscale delle **maggiori quote di ammortamento riconducibili ai plusvalori contabili di marchi e avviamento riallineati mediante il pagamento dell'imposta sostitutiva del 3%**.

Più precisamente, la rimodulazione comporta una **decelerazione del processo di deduzione degli ammortamenti corrispondenti al maggior valore fiscale** attribuito per effetto della rivalutazione o del riallineamento consentiti dal Decreto "Agosto": **l'imputazione temporale, ai fini delle imposte sul reddito e dell'Irap, è ora consentita in 50 anni, in luogo di 18**.

La modifica è trasfusa nel nuovo [comma 8-ter](#) dell'articolo 110, il quale, testualmente, prevede che:

"La deduzione ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive del maggior valore imputato ai sensi dei commi 4, 8 e 8-bis alle attività immateriali le cui quote di ammortamento, ai sensi dell'articolo 103 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, sono deducibili in misura non superiore ad un diciottesimo del costo o del valore, è effettuata, in ogni caso, in misura non superiore, per ciascun periodo d'imposta, a un cinquantesimo di detto importo".

La novità interessa segnatamente **le imprese che si sono avvalse della facoltà di rivalutare o riallineare, nell'esercizio 2020**, il valore fiscale delle suddette attività iscritte nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2019.

Con questa estensione temporale, **questi soggetti completeranno nel 2070 la deduzione dei maggiori ammortamenti contabilizzati.**

Nulla cambia invece per la rivalutazione delle altre tipologie di beni che continuerà ad essere ammortizzata senza necessità di gestire il doppio binario.

Analoga sorte subisce **l'eventuale minusvalenza connessa alla cessione** (o destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa) **anzitempo del marchio.**

In tali ipotesi viene infatti previsto **che la (maggior) minusvalenza realizzata sia deducibile anch'essa in 50 quote costanti.** La lettura coordinata della norma conduce a ritenere che tale regola sia operativa con riferimento alle estromissioni posteriori al 2024.

A mente dell'[articolo 110, comma 5, D.L. 104/2020](#), le plus/minusvalenze realizzate prima di tale annualità, sono infatti di per sé **irrilevanti fiscalmente** per la quota-parte ascrivibile alla rivalutazione.

A fronte del cambiamento *in peius* del regime, la legge mette a disposizione dei soggetti interessati **due alternative allo scenario sopra descritto:**

- **deduzione in diciottesimi con maggiorazione dell'imposta sostitutiva;**
- **revoca della disciplina fiscale e recupero delle imposte versate.**

La prima alternativa, di fatto, **ripristina il trattamento fiscale previsto nella precedente versione del Decreto.** Più precisamente, le imprese che abbiano rivalutato o riallineato il valore dei marchi e dell'avviamento, possono esercitare **un'ulteriore opzione al fine di procedere all'imputazione fiscale del sovra-ammortamento nell'intervallo di tempo ordinariamente previsto dall'[articolo 103 Tuir](#) (18 anni).**

Il nuovo comma 8-*quater* fa salva la deduzione in diciottesimi a patto che l'impresa proceda al **versamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sul reddito e dell'Irap nella misura (più alta) stabilita dall'[articolo 176, comma 2-ter, Tuir](#), al netto dell'imposta sostitutiva del 3%.**

La norma subordina quindi la deduzione fiscale in diciottesimi ad **un'ulteriore "affrancamento" da eseguire mediante la corresponsione dell'imposta sostitutiva supplementare** pari a:

- 9% (12%-3%) in caso di rivalutazioni fino a 5 milioni;
- 11% (14%-3%) in caso di rivalutazioni eccedenti 5 milioni e fino a 10 milioni;
- 13% (16%-3%) in caso di rivalutazioni eccedenti 10 milioni.

Il versamento "a conguaglio" deve essere eseguito **in massimo due rate di pari importo, di cui la prima con scadenza entro il 30 giugno 2022, la seconda al 30 giugno 2023**, in coincidenza con le residue due rate previste per il pagamento dell'imposta sostitutiva del 3% (e del 10 % in caso di affrancamento del saldo attivo di rivalutazione).

Ai medesimi contribuenti, la legge consente di **rinunciare *in toto* all'opzione per il riconoscimento fiscale dei maggiori valori, con modalità che saranno rese note dall'Agenzia delle Entrate** mediante opportuno provvedimento direttoriale. L'espressione della revoca **consentirà alle imprese di recuperare le imposte sostitutive pagate nel 2021** attraverso il ricevimento di un credito d'imposta di egual valore o mediante il rimborso diretto delle somme.