Rimodulazione dell'ammortamento dell'avviamento e di altre attività immateriali

Rimodulazione dell'ammortamento

Art. 1, comma 1079, della Legge 30/12/2018, n.145

"*Le **quote di ammortamento** relative al valore dell'avviamento e delle altre attività immateriali che hanno dato luogo all'iscrizione di attività per imposte anticipate* ***cui si applicano i commi 55, 56-bis, 56-bis.1 e 56-ter dell'articolo 2 del decreto legge 29 dicembre 2010, n. 225***, *convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 2011, n. 10,* ***non ancora dedotte fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2017, sono deducibili*** […]" **[dal 2019] …**

Rimodulazione dell'ammortamento

Art. 1, comma 1079, della Legge 30/12/2018, n.145

"[…] ***sono deducibili*** *per il* ***5 per cento*** *del loro ammontare complessivo nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre* ***2019****, per il* ***3 per cento*** *nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre* ***2020****, per il* ***10 per cento*** *del loro ammontare complessivo nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre* ***2021****, per il* ***12 per cento*** *del loro ammontare complessivo nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre* ***2022*** *e fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre* ***2027****, per il* ***5 per cento*** *del loro ammontare complessivo nei periodi d'imposta in corso al 31 dicembre* ***2028*** *e al 31 dicembre* ***2029*** […]".

Rimodulazione dell'ammortamento

Art. 1, comma 714, della Legge 27/12/2019, n.160

"***La deduzione della quota del 5 per cento*** *dell'ammontare dei componenti negativi prevista dal comma 1079 dell'articolo 1 della legge 30 dicembre 2018, n. 145,* ***per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019****,* ***è differita, in quote costanti, al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2025 e ai quattro successivi***".

Rimodulazione dell'ammortamento

Periodo d'imposta in corso al 31 dicembre	Percentuale dell'ammontare complessivo delle quote di ammortamento che hanno dato luogo all'iscrizione di DTA
2019	0
2020	3%
2021	10%
2022	12%
2023	12%
2024	12%
2025	12%+ 1% (quota 2019 differita)
2026	12%+ 1% (quota 2019 differita)
2027	12%+ 1% (quota 2019 differita)
2028	5%+ 1% (quota 2019 differita)
2029	5%+ 1% (quota 2019 differita)
Totale	**100%**

Rimodulazione dell'ammortamento

Art. 1, comma 1079, della Legge 30/12/2018, n.145

"[…] ***Restano ferme le quote di ammortamento previste precedentemente alla data di entrata in vigore della presente legge, se di minore ammontare rispetto a quelle rideterminate in base alla disposizione del primo periodo****; in tal caso, la differenza è deducibile nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre* ***2029***".

In pratica, **la «differenza temporanea deducibile» riferita agli *assets* intangibili**, **accumulata sino al periodo d'imposta 2017**, **andrebbe «riversata» dal 2019 al 2029 secondo percentuali «di legge»**.

DTA «trasformabili»

Art. 2, comma 55, del D.L. 29/12/2010, n.225

"*In funzione anche della prossima entrata in vigore del nuovo accordo di Basilea,* ***le attività per imposte anticipate iscritte in bilancio, relative a svalutazioni e perdite su crediti non ancora dedotte dal reddito imponibile ai sensi del comma 3*** [applicabile nel 2010 a enti creditizi e finanziari] ***dell'articolo 106 del*** [***TUIR***], ***ovvero alle rettifiche di valore nette per deterioramento dei crediti non ancora dedotte dalla base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive*** *ai sensi degli articoli 6* [applicabile nel 2010 a banche e gli altri enti e società finanziari], *comma 1, lettera c-bis), e 7* [imprese di assicurazione], *comma 1, lettera b-bis), del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446,* […]".

DTA «trasformabili»

Art. 2, comma 55, del D.L. 29/12/2010, n.225

"[…] ***nonché quelle relative al valore dell'avviamento e delle altre attività immateriali, i cui componenti negativi sono deducibili in più periodi d'imposta ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive, sono trasformate in crediti d'imposta qualora nel bilancio individuale della società venga rilevata una perdita d'esercizio***".

DTA «trasformabili»

Art. 2, comma 56, del D.L. 29/12/2010, n.225

"***La trasformazione*** *di cui al comma 55 decorre dalla data di approvazione del bilancio da parte dell'assemblea dei soci, o dei diversi organi competenti per legge, ed* ***opera per un importo pari al prodotto****,* ***da effettuarsi sulla base dei dati del medesimo bilancio approvato, tra****:*

a) ***la perdita d'esercizio****, e*

b) ***il rapporto fra le attività per imposte anticipate indicate al comma 55 e la somma del capitale sociale e delle riserve****.*

Con decorrenza dal periodo d'imposta in corso alla data di approvazione del bilancio, ***non sono deducibili i componenti negativi corrispondenti alle attività per imposte anticipate trasformate in credito d'imposta ai sensi del presente comma***".

DTA «trasformabili»

Art. 2, comma 56-*bis*, del D.L. 29/12/2010, n.225

"***La quota delle attività per imposte anticipate iscritte in bilancio relativa alle perdite*** *di cui all'articolo 84 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917,* ***e derivante dalla deduzione dei componenti negativi di reddito di cui al comma 55***, ***è trasformata per intero in crediti d'imposta***. *La trasformazione decorre dalla data di presentazione della dichiarazione dei redditi in cui viene rilevata la perdita di cui al presente comma. La perdita del periodo d'imposta rilevata nella dichiarazione dei redditi di cui al periodo precedente è computata in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi per un ammontare pari alla perdita del periodo d'imposta rilevata nella dichiarazione dei redditi di cui al periodo precedente ridotta dei componenti negativi di reddito che hanno dato luogo alla quota di attività per imposte anticipate trasformata in crediti d'imposta ai sensi del presente comma*".

In merito, l'Agenzia delle Entrate, Divisione Grandi Contribuenti, ha fornito «chiarimenti» in una risposta a una istanza di interpello (956-1860/19) non confluita in risoluzione. Nel caso oggetto dell'istanza, una società ha rappresentato di aver sostenuto, in esercizi precedenti quello chiuso al 31/12/2018, costi di acquisizione di avviamenti che sono stati ammortizzati civilisticamente (art. 2426 del Codice civile e OIC n. 24) secondo un piano di ammortamento più rapido rispetto a quello previsto dall'art. 103 del TUIR (18 anni). Il trattamento fiscale di legge ha dato luogo a variazioni in aumento del reddito «temporanee», che ha imposto/consentito l'iscrizione in bilancio di imposte «anticipate» in misura ridotta, rispetto agli effetti *reversal* futuri potenziali, per effetto delle necessarie valutazioni circa la futura recuperabilità.

L’istante, inoltre, ha precisato che, pur avendo iscritto nel bilancio al 31/12/2017, attività per imposte anticipate, a fronte degli ammortamenti sull’avviamento temporaneamente indeducibili ai fini fiscali in esercizi precedenti, oggetto di «effetto *reversal*» dal 2018 in avanti, non ha, nel periodo di imposta 2017, e neppure in alcuno degli esercizi precedenti, nei quali le suddette attività per imposte anticipate erano pure iscritte, realizzato alcuna delle altre condizioni di cui ai commi 55, 56-bis e 56-bis.1 che consentono la trasformazione in credito di imposta delle imposte anticipate.

Tanto premesso è stato chiesto all'Agenzia delle Entrate se il richiamo all'art. 2 del D.L. n.225/2010:

- **sia esclusivamente finalizzato ad individuare oggettivamente le tipologie di immobilizzazioni immateriali alle cui quote di ammortamento ancora da riversarsi si applica** (in presenza di DTA iscritte in bilancio al 31/12/2017**) il differimento temporale nella deduzione**, senza introdurre alcun ulteriore requisito o condizione;

  oppure

- **sia finalizzato, oltre che ad individuare oggettivamente le tipologie di immobilizzazioni immateriali rilevanti, a circoscrivere il rinvio della deduzione delle quote di ammortamento degli avviamenti ai soli casi in cui le DTA**, iscritte al 31/12/2017, **hanno potuto o possono formare oggetto di conversione in crediti di imposta**, **e dunque ai casi in cui si verifica una o più delle altre condizioni di conversione** poste dai citati commi dell'art. 2 del D.L. n.225/2010.

Sul punto l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto che "[…] ***la norma debba trovare applicazione con riferimento alle quote di ammortamento relative al valore dell'avviamento e delle altre attività immateriali non ancora dedotte fiscalmente al 31.12.2017 e ciò a prescindere dalla circostanza che siano state iscritte attività per imposte anticipate in bilancio***. *In definitiva,* ***il richiamo contenuto nella norma*** […] ***ha il solo scopo di individuare le DTA iscrivibili e potenzialmente convertibili correlate alle quote di ammortamento a cui si applica la disposizione in commento***. *In questa logica, si ritiene irrilevante la circostanza che, sulla base di valutazioni contabili, siano o meno state iscritte in bilancio le imposte anticipate corrispondenti alle quote di ammortamento relative al valore dell'avviamento e delle altre attività immateriali.* […] ***Ciò che, invece, assume rilevanza ai fini dell'applicazione della disciplina è che il trattamento fiscale dell'asset abbia dato luogo al diritto di fruire in periodi di imposta successivi alla deduzione delle relative quote di ammortamento***".