

OIC – ORGANISMO ITALIANO DI CONTABILITÀ

DOCUMENTO INTERPRETATIVO 10

LEGGE 30 dicembre 2021, n. 234

*“Aspetti contabili delle norme fiscali introdotte
in tema di rivalutazione e riallineamento”*



Maggio 2022

PRESENTAZIONE

L'Organismo Italiano di Contabilità (OIC), fondazione di diritto privato avente piena autonomia statutaria, è stato riconosciuto dalla legge 11 agosto 2014, n. 116, di conversione del decreto legge 91/2014, come l'“*istituto nazionale per i principi contabili*” ed ha le seguenti funzioni:

- a) emana i principi contabili nazionali, ispirati alla migliore prassi operativa, per la redazione dei bilanci secondo le disposizioni del codice civile;
- b) fornisce supporto all'attività del Parlamento e degli Organi Governativi in materia di normativa contabile ed esprime pareri, quando ciò è previsto da specifiche disposizioni di legge o dietro richiesta di altre istituzioni pubbliche;
- c) partecipa al processo di elaborazione di principi e standard in materia di informativa contabile e di sostenibilità a livello europeo ed internazionale, intrattenendo rapporti con l'*International Financial Reporting Standards Foundation (IFRS Foundation)*, con l'*European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG)* e con gli organismi di altri Paesi preposti alle medesime attività.

Con riferimento alle attività di cui alle a), b) e c), si coordina con le Autorità nazionali che hanno competenze in materia contabile.

Nell'esercizio delle proprie funzioni l'OIC persegue finalità di interesse pubblico e agisce in modo indipendente secondo i canoni di efficienza e di economicità previsti nel proprio statuto. Esso riferisce annualmente al Ministero dell'economia e delle finanze sull'attività svolta.

I principi contabili nazionali vengono approvati dal Consiglio di Gestione e sono sottoposti ad un rigoroso *due process* di consultazione.

In seguito alla consultazione, e prima della pubblicazione definitiva, i principi contabili nazionali sono soggetti, ai sensi dell'art. 12 dello Statuto, al parere dell'Agenzia delle Entrate, della Banca d'Italia, della CONSOB, dell'IVASS e dei Ministeri competenti nella fattispecie.

L'eventuale parere negativo delle istituzioni anzidette è pubblicato congiuntamente al principio contabile approvato dal Consiglio di Gestione.

INDICE

FINALITÀ DEL DOCUMENTO.....	4
NORMATIVA DI RIFERIMENTO	4
OPZIONI PREVISTE DALLA NORMA.....	5
EFFETTI CONTABILI DELLA NORMA	5
NOTA INTEGRATIVA	6
DATA DI ENTRATA IN VIGORE	6
MOTIVAZIONI ALLA BASE DELLE DECISIONI ASSUNTE	7

FINALITÀ DEL DOCUMENTO

1. Il presente documento disciplina gli effetti contabili delle norme introdotte dall'articolo 1 della Legge 30 dicembre 2021, n. 234 commi 622, 623, 624 e 624 *bis* (di seguito, per semplicità, "Legge di bilancio 2022" o "la norma").
2. Il presente documento si applica alle società che redigono il bilancio d'esercizio in base alle disposizioni del codice civile.

NORMATIVA DI RIFERIMENTO

3. L'articolo 1 della Legge di bilancio 2022 prevede al:

- Comma 622 che: *All'articolo 110 del decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 ottobre 2020, n. 126, dopo il comma 8-bis sono inseriti i seguenti:*

«8-ter. 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.

Nel caso di cessione a titolo oneroso, di assegnazione ai soci o di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ovvero al consumo personale o familiare dell'imprenditore o nel caso di eliminazione dal complesso produttivo, l'eventuale minusvalenza è deducibile, fino a concorrenza del valore residuo del maggior valore di cui al primo periodo, in quote costanti per il residuo periodo di ammortamento come determinato ai sensi dello stesso primo periodo. Per l'avente causa la quota di costo riferibile al residuo valore ammortizzabile del maggior valore di cui al primo periodo, al netto dell'eventuale minusvalenza dedotta dal dante causa ai sensi del secondo periodo, è ammessa in deduzione in quote costanti per il residuo periodo di ammortamento.

8-quater. In deroga alle disposizioni di cui al comma 8-ter, è possibile effettuare la deduzione del maggior valore imputato in misura non superiore, per ciascun periodo d'imposta, a un diciottesimo di detto importo, mediante il versamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive e di eventuali addizionali nella misura corrispondente a quella stabilita dall'articolo 176, comma 2-ter, del citato testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, al netto dell'imposta sostitutiva determinata ai sensi del comma 4 del presente articolo, da effettuare in un massimo di due rate di pari importo di cui la prima con scadenza entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relativo al periodo d'imposta successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita e la seconda con scadenza entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta successivo».

- Comma 623 che: *In deroga all'articolo 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212, le modifiche di cui al comma 622 hanno effetto a decorrere dall'esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione e il riallineamento sono eseguiti.*
- Comma 624 che: *I soggetti che, alla data di entrata in vigore della presente legge, hanno provveduto al versamento delle imposte sostitutive ai sensi del comma 6 dell'articolo 110 del decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 ottobre 2020, n. 126, hanno facoltà di revocare, anche parzialmente, l'applicazione della disciplina fiscale del citato articolo 110, secondo modalità e termini da stabilire con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate.*

La revoca costituisce titolo per il rimborso ovvero per l'utilizzo in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, dell'importo delle imposte sostitutive versate, secondo modalità e termini da stabilire con il medesimo provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate di cui al primo periodo.

- Comma 624-bis che: *I soggetti che esercitano la facoltà prevista dal comma 624 del presente articolo possono eliminare dal bilancio gli effetti della rivalutazione effettuata ai sensi dei commi 1 e 2*

dell'articolo 110 del decreto-legge 14 agosto 2020, n.104, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 ottobre 2020, n. 126. Nelle note al bilancio è fornita adeguata informativa circa gli effetti prodotti dall'esercizio della revoca.

OPZIONI PREVISTE DALLA NORMA

4. La norma introduce una modifica all'articolo 110 del decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 ottobre 2020, n. 126 (di seguito, per semplicità, “Legge di rivalutazione 2020”) prevedendo l'estensione ad almeno 50 anni del periodo in cui è possibile dedurre fiscalmente il maggior valore attribuito ai sensi dei commi 4, 8 e 8-bis della Legge di rivalutazione 2020.
Tale disposizione si applica 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 (*estensione a 50 anni del periodo di ammortamento fiscale*).
Le modifiche hanno effetto a decorrere dall'esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione e il riallineamento sono eseguiti.
5. A seguito delle riferite modifiche, la norma introduce la facoltà di mantenere la possibilità di dedurre fiscalmente il citato maggior valore in almeno 18 anni, mediante il versamento di un'imposta sostitutiva integrativa. L'imposta sostitutiva integrativa è determinata ai sensi dall'articolo 176, comma 2-ter, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, al netto dell'imposta sostitutiva già versata in applicazione della Legge di rivalutazione 2020 (*facoltà di mantenere a 18 anni il periodo di ammortamento fiscale*).
6. La norma consente inoltre ai soggetti che, alla data di entrata in vigore della Legge di bilancio 2022, hanno provveduto al versamento delle imposte sostitutive ai sensi del comma 6 dell'articolo 110 della Legge di rivalutazione 2020, di revocare, anche parzialmente l'applicazione della disciplina fiscale prevista dalla Legge di rivalutazione 2020. La revoca costituisce titolo per il rimborso o la compensazione dell'imposta sostitutiva già versata (*facoltà di revocare la scelta di affrancamento fiscale*).
7. Infine, la norma consente, ai soggetti che esercitano la facoltà di revoca della disciplina fiscale ai sensi del comma 624, di eliminare dal bilancio gli effetti della rivalutazione effettuata ai sensi dei commi 1 e 2 dell'articolo 110 della Legge di rivalutazione 2020 (di seguito anche “revoca civilistica”).

EFFETTI CONTABILI DELLA NORMA

8. Le disposizioni che seguono si applicano al bilancio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione e il riallineamento sono stati eseguiti.

Estensione a 50 anni del periodo di ammortamento fiscale

9. L'estensione ad almeno 50 anni del periodo di ammortamento fiscale determina il sorgere di differenze temporanee deducibili tra i valori contabili delle immobilizzazioni immateriali e i valori riconosciuti fiscalmente. Tali differenze temporanee deducibili si generano lungo la durata della vita utile per via della differenza tra il periodo di ammortamento contabile e quello fiscale. Le imposte differite attive relative alle differenze temporanee deducibili sono rilevate in bilancio nel rispetto del postulato della prudenza così come disciplinato nel paragrafo 41 dell'OIC 25.
10. In relazione alla voce “Attività per imposta sostitutiva da riallineamento” alimentata nell'esercizio precedente, per effetto dell'imposta sostitutiva dovuta nei casi di riallineamento tra il valore contabile e il valore fiscale dell'avviamento, le società aggiornano il periodo secondo il quale imputare il costo di competenza a conto economico ai sensi del paragrafo 80 dell'OIC 25, in seguito all'allungamento del periodo di ammortamento fiscale.

Facoltà di mantenere a 18 anni il periodo di ammortamento fiscale

11. Le società che entro la data di approvazione del bilancio decidono di avvalersi della facoltà di mantenere a 18 anni il periodo di ammortamento fiscale, rilevano un debito per imposta sostitutiva integrativa dovuta con contropartita Patrimonio Netto.
12. Nel caso di riallineamento dell'avviamento, l'ammontare del debito per imposta sostitutiva integrativa di

cui al paragrafo precedente, è rilevato ad incremento della voce “Attività per imposta sostitutiva da riallineamento” prevista dal paragrafo 80 dell’OIC 25. Ai sensi del medesimo paragrafo è contabilizzata, la quota di costo dell’imposta sostitutiva di competenza dell’esercizio.

Facoltà di revocare la scelta di affrancamento fiscale operata ai sensi della Legge di rivalutazione 2020

13. Le società che entro la data di approvazione del bilancio decidono di avvalersi della facoltà di revoca dell’affrancamento fiscale e che non si avvalgono della revoca civilistica iscrivono:
 - a) un fondo per imposte differite per la differenza tra il valore contabile del bene immateriale e il valore riconosciuto fiscalmente con contropartita Patrimonio Netto. La riduzione del fondo imposte differite dovuto all’ammortamento del bene immateriale è rilevata a Conto Economico;
 - b) un credito tributario a fronte del diritto di rimborso o compensazione dell’imposta sostitutiva già versata in contropartita al Patrimonio Netto. Nel caso di pagamento rateizzato, le società eliminano, in contropartita al Patrimonio Netto, la quota parte del debito relativo all’imposta sostitutiva ancora da versare.
14. Le società che entro la data di approvazione del bilancio decidono di avvalersi della facoltà di revoca dell’affrancamento fiscale e anche della revoca civilistica:
 - a) eliminano dall’attivo dello stato patrimoniale il maggior valore attribuito ai beni a fronte della rivalutazione effettuata nell’esercizio precedente in contropartita al Patrimonio Netto. Gli ammortamenti dell’esercizio sono calcolati sul valore del bene rideterminato ovvero al netto del citato maggior valore;
 - b) iscrivono un credito tributario a fronte del diritto di rimborso o compensazione dell’imposta sostitutiva già versata in contropartita al Patrimonio Netto. Nel caso di pagamento rateizzato, le società eliminano, in contropartita al Patrimonio Netto, la quota parte del debito relativo all’imposta sostitutiva ancora da versare.
15. Nel caso di revoca del riallineamento dell’avviamento, le società che entro la data di approvazione del bilancio decidono di avvalersi di tale facoltà, non iscrivono le differite passive e rilevano il credito tributario, a fronte del diritto di rimborso o compensazione dell’imposta sostitutiva già versata, in contropartita alla voce “Attività per imposta sostitutiva da riallineamento”. Nel caso di pagamento rateizzato, le società eliminano, in contropartita alla voce “Attività per imposta sostitutiva da riallineamento”, la quota parte del debito relativo all’imposta sostitutiva ancora da versare.
16. Nel caso in cui le società abbiano deciso di revocare l’affrancamento della riserva in sospensione di imposta iscritta in contropartita al maggior valore rivalutato, rilevano un credito tributario a fronte del diritto di rimborso o compensazione dell’imposta sostitutiva già versata in contropartita al Patrimonio Netto e valutano l’iscrizione di imposte differite ai sensi dei paragrafi 64 e 65 dell’OIC 25.

NOTA INTEGRATIVA

17. Le società che in applicazione della norma estendono a 50 anni il periodo di ammortamento fiscale forniscono l’informativa prevista dall’OIC 25.
18. Le società che si avvalgono delle *facoltà di mantenere a 18 anni il periodo di ammortamento fiscale, della facoltà di revocare la scelta di affrancamento fiscale e della facoltà di revocare sia la scelta di affrancamento fiscale sia della rivalutazione civilistica* forniscono ai sensi dell’art. 2427 n. 1 informativa in Nota Integrativa della scelta effettuata e degli effetti in bilancio.

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

19. Il presente documento entra in vigore al momento della sua pubblicazione e lo resterà fino a quando la norma in oggetto sarà applicabile.

MOTIVAZIONI ALLA BASE DELLE DECISIONI ASSUNTE

Le considerazioni svolte di seguito hanno lo scopo di illustrare le motivazioni alla base delle scelte fatte dall'OIC e non sono parte integrante del documento.

- 1 Nei successivi paragrafi si illustrano le motivazioni alla base delle decisioni assunte con riferimento agli effetti contabili della deroga della disciplina fiscale della rivalutazione e del riallineamento.
- 2 Il documento interpretativo è stato predisposto sulla base delle diverse opzioni concesse dalla legge di bilancio 2022.
- 3 Per quanto riguarda l'estensione ad almeno 50 anni del periodo di ammortamento fiscale (vedi par. 9), le disposizioni contenute nei principi contabili appaiono sufficienti a contabilizzare gli effetti derivanti dall'allungamento del periodo di ammortamento fiscale e, pertanto, il documento interpretativo richiama l'applicazione del par. 41 dell'OIC 25. Tali disposizioni si applicano egualmente sia ai casi di rivalutazione che di riallineamento.
- 4 Per quanto attiene alla facoltà di mantenere a 18 anni il periodo di ammortamento fiscale (vedi par. 11) e alla facoltà di revocare la scelta di affrancamento fiscale (vedi par. 13 e 16) si è in presenza di due fattispecie che richiedono l'individuazione di un trattamento contabile specifico, trattamento contabile che deve necessariamente tener conto del contesto particolare nel quale la norma è intervenuta.
Nello stabilire il trattamento contabile più appropriato delle richiamate fattispecie, il problema che si è posto è se gli effetti contabili della scelta di una fattispecie o dell'altra andassero rilevati a Conto Economico oppure a Patrimonio Netto. Si è scelta la rilevazione a Patrimonio Netto in quanto appare maggiormente in linea con la norma che è volta ad integrare (facoltà di mantenere a 18 anni il periodo di ammortamento fiscale) o annullare (facoltà di revocare la scelta di affrancamento fiscale) gli effetti fiscali relativi alla legge dell'anno precedente (DL 104/2020). Infatti nella relazione illustrativa della norma viene precisato che *“la decorrenza degli effetti è contestuale a quella disposta dalla disciplina dell'art. 110 del DL 104/2020”*. In sostanza una società che si avvale di una delle due opzioni è come se avesse affrancato con sostitutiva maggiorata il maggior valore già nel 2020 oppure non avesse mai proceduto all'affrancamento di tale maggior valore nel caso della revoca.
Avendo dunque individuato un criterio contabile univoco per le due fattispecie appena trattate, si è ritenuto che il medesimo criterio fosse analogamente valido anche nei casi di riallineamento. L'unica eccezione è relativa al riallineamento dell'avviamento per il quale è previsto un trattamento contabile specifico che non interessa né il conto economico né il patrimonio netto.
- 5 Lo stesso criterio contabile è stato adottato nel caso in cui le società che esercitano la facoltà di revoca dell'affrancamento fiscale decidano di revocare anche la rivalutazione civilistica (vedi par. 14). La finalità della norma, infatti, come si evince anche dalla relazione illustrativa *“è volta a consentire ai soggetti che esercitano la facoltà prevista dal comma 624, di rendere l'operazione neutrale dal punto di vista economico-patrimoniale anche ai fini civilistici come conseguenza della decisione assunta sotto il profilo fiscale”*.
- 6 Durante la consultazione pubblica è stato chiesto un chiarimento in relazione al criterio contabile stabilito nel documento interpretativo e se la sua applicazione comporti la riesposizione dei dati comparati. Nel documento interpretativo 10 è stato definito un modello contabile *ad hoc* in applicazione della norma oggetto del documento, da adottare nello stesso esercizio in cui ciò è previsto dalla legge, pertanto, non è stata richiamata l'eventuale applicazione dell'OIC 29 in materia di cambiamenti di principi contabili con i relativi effetti sugli schemi di bilancio comparativi.