

SERIE: APPLICAZIONI IAS/IFRS

Trattamento contabile dell'imposta
sostitutiva sull'affrancamento
dell'avviamento ex decreto legge n.
185 del 29 novembre 2008 art. 15
comma 10 (convertito nella Legge 28
gennaio 2009, n. 2) per soggetti che
redigono il bilancio secondo gli
IAS/IFRS



Applicazione n. 1

febbraio 2009

Sommario

Premessa	3
Sintesi delle novità normative.....	3
Differenze temporanee sull'avviamento e IAS 12	4
Modelli di contabilizzazione degli effetti scaturenti dalla decisione di adesione all'affrancamento dell'avviamento.	6
Imposta sostitutiva senza l'iscrizione di imposte differite attive	6
Imposta sostitutiva con la rilevazione di imposte differite attive.....	7
Imposta sostitutiva iscritta come anticipo di imposte correnti	9

Premessa

Il presente documento ha lo scopo di fornire linee guida applicative alle imprese che adottano i principi contabili internazionali in merito agli effetti contabili derivanti dall'esercizio dell'opzione prevista per l'affrancamento dell'avviamento ai sensi dell'art. 15, comma 10, del decreto legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito nella Legge 28 gennaio 2009, n. 2.

I valori indicati negli esempi illustrati nel presente documento sono espressi in termini di CU (*"currency unit"*).

Sintesi delle novità normative

1. Il decreto legge di cui in oggetto recante "misure urgenti per il sostegno a famiglie, lavoro, occupazione e impresa e per ridisegnare in funzione anticrisi il quadro strategico nazionale" ha introdotto – tra l'altro - una specifica disciplina opzionale volta a rideterminare i valori fiscalmente deducibili dell'avviamento, dei marchi e di altre attività immateriali.
2. Con riferimento all'avviamento l'art. 15, comma 10, del decreto permette di riconoscere fiscalmente i maggiori valori attribuiti in bilancio all'avviamento mediante pagamento, in un'unica soluzione, di un'imposta sostitutiva dell'IRES e dell'IRAP pari al 16% della differenza tra valore contabile e valore fiscale dello stesso, da effettuare entro il termine di versamento a saldo delle imposte relative all'esercizio nel corso del quale è stata posta in essere l'operazione. L'avviamento affrancato è ammortizzabile in via extracontabile in misura non superiore a un nono a partire dal periodo amministrativo successivo a quello in cui avviene il pagamento dell'imposta sostitutiva. La norma disciplina le operazioni effettuate a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 ovvero quelle effettuate precedentemente.

Differenze temporanee sull'avviamento e IAS 12

3. Lo IAS 12 prevede, come regola generale, che laddove si riscontri una differenza temporanea tra il valore contabile di un'attività o di una passività e il suo valore fiscalmente rilevante siano contabilizzate in bilancio imposte differite, attive o passive, salvo espresso divieto previsto nel principio contabile internazionale. Con riferimento alle differenze temporanee imponibili, il paragrafo 15 dello IAS 12 non consente la rilevazione di differite passive se le stesse emergono dalla rilevazione iniziale dell'avviamento.
4. In merito all'avviamento, lo IAS 12 motiva l'eccezione al calcolo delle imposte differite passive, nel seguente modo: *“L'avviamento derivante da una aggregazione aziendale è misurato come l'eccedenza del costo della aggregazione rispetto alla interessenza dell'acquirente nel fair value (valore equo) netto delle attività, passività e passività potenziali identificabili dell'acquisito. Nella determinazione del reddito imponibile, molti ordinamenti non consentono di dedurre dal reddito imponibile le riduzioni del valore contabile dell'avviamento. Inoltre, in tali ordinamenti, il costo dell'avviamento spesso non è deducibile quando una controllata cede la propria attività aziendale. In tali ordinamenti, il valore riconosciuto fiscalmente dell'avviamento è pari a zero. Qualsiasi differenza tra il valore contabile dell'avviamento e il valore riconosciuto fiscalmente pari a zero rappresenta una differenza temporanea imponibile. Tuttavia, il presente Principio non consente la rilevazione della conseguente passività fiscale differita, in quanto l'avviamento è valutato come valore residuo e la rilevazione della passività fiscale differita ne incrementerebbe il valore contabile”*. (IAS 12, par. 21).
5. Lo IAS 12, par. 21A, stabilisce altresì che *“le eventuali successive riduzioni della passività fiscale differita, non rilevata in quanto derivante dalla rilevazione iniziale dell'avviamento, devono anch'esse essere considerate derivanti dalla rilevazione iniziale dell'avviamento e, pertanto, non devono essere registrate, in base alle disposizioni dello IAS 12, par. 15”*. E' questo il caso di una riduzione di valore dell'avviamento per effetto dell'impairment. A fronte di tale decremento dell'avviamento corrisponderebbe un decremento del fondo imposte differite. Lo IAS 12, par. 21A, vieta la rilevazione della variazione del fondo imposte differite in quanto *“si considera che faccia riferimento alla rilevazione iniziale dell'avviamento, e pertanto il paragrafo 15(a) ne vieta la rilevazione”*.
6. Diverso è il caso dell'avviamento che ha rilevanza fiscale, come nell'ipotesi in cui esso derivi dall'acquisto di un ramo d'azienda. In questa fattispecie, in sede di prima iscrizione vi è una coincidenza tra valore contabile e fiscale della posta e di conseguenza non vi è alcuna differenza temporanea né conseguente obbligo di rilevazione delle imposte differite. Successivamente lo IAS 12 paragrafo 21B prevede che devono essere rilevate passività fiscali differite derivanti da differenze imponibili connesse all'avviamento, *“nella misura in cui non derivino dalla rilevazione iniziale dell'avviamento”*. Nel caso in cui successivamente alla rilevazione iniziale, il valore fiscalmente deducibile dell'avviamento superi il valore contabile dello stesso occorre iscrivere un'imposta differita attiva calcolata sulla differenza tra valore contabile e valore fiscalmente deducibile. Si pensi al caso in cui la svalutazione da impairment dell'avviamento porta all'iscrizione di un valore contabile inferiore a quello fiscale, in conseguenza del mancato riconoscimento fiscale della svalutazione.

7. Come già precedentemente illustrato, il paragrafo 15 dello IAS 12 impone che, alla data di rilevazione iniziale dell'avviamento, l'eventuale fondo imposte differite che emergerebbe per effetto della indeducibilità dell'avviamento non può essere iscritto. Tuttavia, lo IAS 12 non riporta espliciti riferimenti al comportamento contabile che l'impresa dovrebbe tenere nel caso in cui quell'avviamento divenisse fiscalmente rilevante in data successiva alla rilevazione iniziale. La mancanza di uno specifico riferimento dello IAS 12 alla fattispecie in esame comporta che, per stabilire il trattamento contabile da associare al beneficio fiscale conseguente all'affrancamento dell'avviamento, occorre fare riferimento allo IAS 8 "*Principi contabili, cambiamenti nelle stime contabili ed errori*".
8. Lo IAS 8 al paragrafo 10 sottolinea che, "*in assenza di un Principio o di una Interpretazione che si applichi specificatamente a una operazione, altro evento o circostanza, la direzione aziendale deve fare uso del proprio giudizio nello sviluppare e applicare un principio contabile al fine di fornire un'informativa che sia: (a) rilevante ai fini delle decisioni economiche da parte degli utilizzatori; e (b) attendibile in modo che il bilancio: (i) rappresenti fedelmente la situazione patrimoniale-finanziaria, il risultato economico e i flussi finanziari dell'entità; (ii) rifletta la sostanza economica delle operazioni, altri eventi e circostanze, e non meramente la forma legale; (iii) sia neutrale, cioè scevra di pregiudizi; (iv) sia prudente; e (v) sia completa con riferimento a tutti gli aspetti rilevanti*".
9. Lo IAS 8 indica anche i canoni interpretativi cui ci si deve ispirare in sede di definizione del trattamento contabile da riservare a fattispecie non espressamente disciplinate nel sistema IAS/IFRS. Ai par. 11 e 12, infatti, prevede quanto segue: "*Nell'esercitare il giudizio descritto nel paragrafo 10, la direzione aziendale deve fare riferimento e considerare l'applicabilità delle seguenti fonti in ordine gerarchicamente decrescente: (a) le disposizioni e le guide applicative contenute nei Principi e nelle Interpretazioni che trattano casi simili o correlati; e (b) le definizioni, i criteri di rilevazione e i concetti di misurazione per la contabilizzazione delle attività, delle passività, dei ricavi e dei costi contenuti nel Quadro sistematico. Nell'esprimere il giudizio descritto nel paragrafo 10, la direzione aziendale può inoltre considerare le disposizioni più recenti emanate da altri organismi preposti alla statuizione dei principi contabili che utilizzano un Quadro sistematico concettualmente simile per sviluppare i principi contabili, altra letteratura e prassi consolidate nel settore, nella misura in cui queste non siano in conflitto con le fonti del paragrafo 11*".
10. Ai fini dell'individuazione del trattamento contabile relativo all'affrancamento dell'avviamento fiscalmente non rilevante, occorre dunque rifarsi in primo luogo al canone interpretativo di cui al paragrafo 10 lettera (a) dello IAS 8 e quindi *in primis* riferirsi a fattispecie similari già disciplinate dagli IFRS. Avvalendosi di questo canone interpretativo si possono individuare tre trattamenti contabili disciplinati dagli IFRS che possono essere applicati alla fattispecie in esame.
11. Si ritiene che qualunque sia il trattamento contabile adottato dall'impresa, sia necessario fornire informativa circa la descrizione del modello contabile adottato, gli effetti nel bilancio appena chiuso e gli effetti attesi nei bilanci successivi.
12. Il presente documento non affronta altre problematiche applicative poste dal decreto legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito nella Legge 28 gennaio 2009, n. 2, quali ad esempio quella relativa alla individuazione del valore dell'avviamento su cui calcolare l'imposta sostitutiva (valore risultante dall'ultimo bilancio approvato oppure valore di libro risultante al momento della adesione al regime fiscale facoltativo).

Modelli di contabilizzazione degli effetti scaturenti dalla decisione di adesione all'affrancamento dell'avviamento.

Imposta sostitutiva senza l'iscrizione di imposte differite attive

13. Questo trattamento contabile si basa sul presupposto che, attraverso il pagamento dell'imposta sostitutiva, l'impresa opera un riallineamento dei valori fiscali dell'avviamento a quelli contabili, e pertanto viene meno la differenza temporanea imponibile che non aveva comportato l'iscrizione di imposte differite passive alla data di rilevazione iniziale dell'avviamento.
14. In virtù del divieto d'iscrizione delle imposte differite passive alla data di rilevazione iniziale dell'avviamento, di cui al paragrafo 21 dello IAS 12, con l'affrancamento non si rilascia a conto economico alcun fondo imposte differite, né si procede alla rilevazione immediata a conto economico del beneficio fiscale futuro connesso all'affrancamento. L'impresa comunque rileverà a conto economico il costo per l'adesione al regime di affrancamento dell'avviamento, pari all'importo dell'imposta sostitutiva da versare.
15. La contabilizzazione successiva è esattamente uguale a quella descritta al precedente paragrafo 6 per l'avviamento rilevante fiscalmente, ovvero iscrizione di imposte differite passive lungo la durata di ammortamento fiscale dell'avviamento e riversamento a conto economico di dette imposte differite in caso di svalutazione non fiscalmente rilevante o cessione dell'avviamento.
16. Si fornisce di seguito un esempio degli effetti contabili per l'impresa.

ESEMPIO N. 1

Stato Patrimoniale	t ₋₁	t ₀	t ₁	t ₂	t ₃	t ₄	t ₅	t ₆	t ₇	t ₈	t ₉
Avviamento	515	515	515	515	515	515	515	515	515	515	515
Patrimonio Netto	2.035	2.090	2.227	2.364	2.501	2.638	2.775	2.912	3.049	3.186	3.323
Differite passive	-	-	18	36	54	72	90	108	126	144	162
Debito per affrancamento (16% di avviamento)	-	82	-	-	-	-	-	-	-	-	-
<u>Conto Economico</u>											
Utile ante imposte	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200
imposte correnti	(63)	(63)	(45)	(45)	(45)	(45)	(45)	(45)	(45)	(45)	(45)
Differite Attive	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Differite Passive	-	-	(18)	(18)	(18)	(18)	(18)	(18)	(18)	(18)	(18)
Imposta sostitutiva	-	(82)	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Utile netto	137	55	137	137	137	137	137	137	137	137	137

Nel periodo $t - 1$ l'impresa non ha iscritto alcun fondo imposte differite a fronte della differenza temporanea imponibile tra il valore dell'avviamento contabile e quello fiscale, in quanto questa differenza è considerata derivante dalla rilevazione iniziale dell'avviamento. Al tempo t_0 detta differenza temporanea imponibile viene azzerata per mezzo dell'affrancamento dell'avviamento; tuttavia, in conseguenza della mancata iscrizione iniziale del fondo imposte differite, l'impresa non rileverà a conto economico gli effetti del riallineamento dei valori fiscali a quelli contabili. Nello stesso esercizio l'impresa iscrive a

conto economico l'importo di 82 CU pari all'imposta sostitutiva che verserà all'erario in sede di dichiarazione dei redditi.

Negli esercizi successivi l'impresa gode del beneficio fiscale connesso alla deducibilità dell'ammortamento extracontabile dell'avviamento – le imposte correnti passano da 63 CU a 45 CU – a fronte del quale l'impresa accantona di anno in anno un ammontare di imposte differite pari a 18 CU.

Ipotizzando una svalutazione fiscalmente non rilevante dell'avviamento nel periodo t_5 per un ammontare pari a 200 CU, l'impresa rilascerebbe a conto economico il fondo imposte differite per un ammontare pari a 63 CU (200 CU moltiplicato per l'aliquota fiscale del 31,4%).

Imposta sostitutiva con la rilevazione di imposte differite attive

17. Il trattamento contabile che prevede l'iscrizione di imposte differite attive a fronte del beneficio fiscale connesso alla deducibilità futura dell'avviamento trae origine dal fatto che lo IAS 12 si limita a vietare l'iscrivibilità di un fondo imposte differite alla data di rilevazione iniziale dell'avviamento. Diverso è il caso, infatti, del trattamento contabile da adottare quando la differenza temporanea imponibile presente alla rilevazione iniziale dell'avviamento viene meno in esercizi successivi, in quanto interviene una rivalutazione fiscale e non contabile dello stesso. Sulla base di questo trattamento contabile il divieto previsto dallo IAS 12 al paragrafo 15, relativo esclusivamente ad avviamenti non fiscalmente rilevanti, non subisce alcuna variazione per effetto della norma fiscale intervenuta; quindi l'affrancamento dell'avviamento comporta la creazione di una nuova differenza temporanea deducibile e non l'eliminazione di una precedente differenza temporanea imponibile. L'operazione di affrancamento, infatti, viene vista come un'operazione separata ed autonoma rispetto alla rilevazione iniziale dell'avviamento, e quindi non modifica la qualificazione iniziale dell'avviamento, la quale permane anche a seguito del suo affrancamento.
18. Come si è detto, con l'affrancamento si genera una rivalutazione del valore fiscale dell'avviamento e, facendo riferimento in via analogica alla disciplina prevista dal paragrafo 65 dello IAS 12 (che parrebbe riferirsi agli immobili, impianti e macchinari quando non valutati con il "revaluation model"), gli effetti fiscali attesi da questa rivalutazione sono rilevati a conto economico. In proposito il citato paragrafo 65 recita: *"se la rivalutazione a fini fiscali non è relativa a una rivalutazione contabile di un esercizio precedente, o a una che si prevede di effettuare in un esercizio successivo, gli effetti fiscali della rettifica del valore ai fini fiscali devono essere rilevati nel conto economico"*.
19. Con l'adesione al regime fiscale di cui in oggetto, l'impresa iscrive differite attive per un ammontare pari al beneficio fiscale atteso dalla futura deducibilità dell'avviamento, sempreché i requisiti di recuperabilità previsti dallo IAS 12 siano soddisfatti. L'imposta sostitutiva dovuta è rilevata per intero a conto economico.
20. Si sottolinea che le imposte anticipate sono iscrivibili solo nella misura in cui è ritenuto probabile che sia disponibile un reddito imponibile futuro a fronte del quale possa essere

utilizzato l'ammortamento fiscale dell'avviamento. Inoltre, ad ogni data di riferimento del bilancio, come previsto dallo IAS 12, par. 56, l'impresa deve effettuare una nuova valutazione circa la recuperabilità futura dell'imposta anticipata iscritta.

21. Nei periodi successivi l'imposta differita attiva iscritta sarà rilasciata a conto economico per un nono ogni anno, in corrispondenza della deduzione fiscale degli ammortamenti fiscali dell'avviamento. Trattandosi di differite attive non correlate alla rilevazione iniziale dell'avviamento, ogni variazione successiva di quest'ultimo – ad esempio per impairment – non darebbe luogo ad alcuna variazione dell'imposta differita attiva già iscritta.

22. Si fornisce di seguito un esempio degli effetti contabili per l'impresa.

ESEMPIO N. 2

<u>Stato Patrimoniale</u>	t ₋₁	t ₀	t ₁	t ₂	t ₃	t ₄	t ₅	t ₆	t ₇	t ₈	t ₉
Avviamento	515	515	515	515	515	515	515	515	515	515	515
Differite Attive		162	144	126	108	90	72	54	36	18	-
Patrimonio Netto	2.035	2.252	2.389	2.526	2.663	2.800	2.937	3.074	3.211	3.348	3.485
Debito per affrancamento (16% di avviamento)		82	-	-	-	-	-	-	-	-	-
<u>Conto Economico</u>											
Utile ante imposte	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200
imposte correnti	(63)	(63)	(45)	(45)	(45)	(45)	(45)	(45)	(45)	(45)	(45)
Differite Attive		162	(18)	(18)	(18)	(18)	(18)	(18)	(18)	(18)	(18)
Differite Passive											
Imposta sostitutiva		(82)									
Utile netto	137	217	137	137	137	137	137	137	137	137	137

Al tempo t₀, con l'adesione al regime fiscale dell'affrancamento dell'avviamento, l'impresa rileva a conto economico sia il beneficio fiscale connesso all'affrancamento per un ammontare pari a 162 CU sia il costo dell'imposta sostitutiva per 82 CU. Negli esercizi successivi l'imposta differita attiva iscritta è rilasciata a conto economico a quote costanti pari a un nono ogni anno (18 CU ogni anno), ipotizzando un ammortamento fiscale dell'avviamento anch'esso a quote costanti di un nono.

Eventuali svalutazioni dell'avviamento non rilevano ai fini della misurazione dell'imposta differita attiva iscritta, sempreché il suo valore continui ad essere ritenuto recuperabile attraverso i redditi imponibili futuri.

Imposta sostitutiva iscritta come anticipo di imposte correnti

23. Questo trattamento contabile si basa sul presupposto che il pagamento dell'imposta sostitutiva – pur essendo formalmente ancorato al valore di bilancio dell'avviamento – non determina una modifica della fiscalità differita relativa a tale aggregato. Infatti, da un lato, qualsiasi successiva variazione della voce “avviamento” non produce alcun effetto sui tempi di realizzo dei benefici fiscali attesi; dall'altro, tali benefici sono distribuiti secondo un piano temporale che è prefissato e non risente delle eventuali variazioni della voce “avviamento” (es. per effetto dell'impairment). Piuttosto, l'importo corrisposto per l'affrancamento dell'avviamento si configura – nella sostanza – come un anticipo della fiscalità corrente che altrimenti l'impresa sarebbe stata tenuta a corrispondere ad aliquota piena negli esercizi successivi qualora non avesse aderito al regime fiscale agevolativo. L'effetto ultimo dell'adesione a tale regime di imposta è la riduzione, per un periodo pari a 9 anni, dell'aliquota media applicata al reddito imponibile; in particolare, la riduzione del prelievo tributario è pari alla differenza fra le aliquote (31,4% - 16%) moltiplicata per il valore dell'avviamento.
24. Tale anticipo si configura come un'attività ai sensi del paragrafo 89 del Framework secondo cui un'attività è rilevata in stato patrimoniale quando è probabile che benefici economici futuri (nel caso in esame, la riduzione del futuro carico fiscale) affluiranno all'entità – da intendersi anche in termini di minori oneri futuri - e l'attività ha un costo o un valore che può essere valutato attendibilmente (nel caso in esame, il costo è pari all'imposta sostitutiva versata). In questa prospettiva l'imposta sostitutiva è da inquadrarsi sostanzialmente nell'ambito dei crediti d'imposta di cui allo IAS 12, la cui recuperabilità è tuttavia condizionata alla capienza dei futuri redditi imponibili. In tale rispetto valgono le medesime considerazioni svolte nel precedente paragrafo 20.
25. Negli esercizi successivi, l'impresa ammortizzerà quota parte di questa attività fiscale in corrispondenza della deduzione fiscale dell'ammortamento dell'avviamento affrancato. Poiché l'anticipo è calcolato all'aliquota del 16%, mentre il risparmio di imposte conseguente all'affrancamento è calcolato all'aliquota del 31,4%, si rileva annualmente a conto economico un beneficio fiscale netto, pari alla differenza tra l'aliquota fiscale ordinaria vigente e il 16% anticipato, moltiplicata per la quota di ammortamento dedotto extracontabilmente. Per le ragioni sopra esposte, man mano che si procede all'ammortamento dell'attività e alla deduzione fiscale dell'avviamento, non dovrà essere rilevata alcuna fiscalità differita sull'avviamento (¹).

¹ Un'impostazione simile a quella riportata nel testo è stata indicata dal FASB (cfr. EITF Abstract, Issue No. 98-11, Issue 3).

26. Si fornisce di seguito un esempio degli effetti contabili per l'impresa.

ESEMPIO N. 3

<u>Stato Patrimoniale</u>	t ₋₁	t ₀	t ₁	t ₂	t ₃	t ₄	t ₅	t ₆	t ₇	t ₈	t ₉
Aviamento	515	515	515	515	515	515	515	515	515	515	515
Anticipo di imposte correnti		82	73	64	55	46	36	27	18	9	0
Patrimonio Netto	2.035	2.172	2.318	2.464	2.610	2.756	2.901	3.047	3.193	3.339	3.485
Debito per affrancamento (16% di avviamento)		82									
<u>Conto Economico</u>											
Utile ante imposte	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200
imposte correnti	(63)	(63)	(45)	(45)	(45)	(45)	(45)	(45)	(45)	(45)	(45)
Differite Attive											
Differite Passive											
Imposta sostitutiva			(9.1)	(9.1)	(9.1)	(9.1)	(9.1)	(9.1)	(9.1)	(9.1)	(9.1)
Utile netto	137	137	146	146	146	146	146	146	146	146	146

Al tempo t₀, con l'adesione al regime fiscale dell'affrancamento dell'avviamento, l'impresa non rileva alcun effetto a conto economico ma iscrive, in contropartita all'importo dovuto all'Amministrazione Finanziaria per imposta sostitutiva, un anticipo di imposte correnti future tra le attività. Nei periodi successivi tale anticipo è riversato a conto economico per un ammontare pari 9,1 CU annui (deduzione dell'avviamento per 57 CU moltiplicato per l'aliquota fiscale del 16%), a fronte del risparmio fiscale d'imposta di 18 CU (deduzione dell'avviamento per 57 CU moltiplicato per l'aliquota fiscale del 31,4%).

L'effetto netto di circa 9 CU annui per nove anni (circa 80 CU) è rilevato a conto economico dall'impresa via via che le deduzioni fiscali dell'avviamento si manifestano.

In caso di svalutazione dell'avviamento l'anticipo delle imposte correnti non subirebbe alcuna variazione. Se l'impresa dovesse tuttavia procedere alla eliminazione contabile dell'avviamento in conseguenza della cessione del ramo d'azienda cui esso appartiene, l'anticipo ancora iscritto a tale data sarebbe rilasciato in unica soluzione a conto economico.