

## La fiscalità differita dell'avviamento nella bozza del nuovo OIC 25

(ASPETTI CONTABILI E FISCALI)

---

Il principio contabile OIC 25, nella sua nuova versione in bozza affronta, tra gli altri, il tema della fiscalità differita correlata ad operazioni straordinarie quali, ad esempio, la fusione, la scissione e i conferimenti. Più in particolare, tale principio si occupa dell'avviamento, che definiamo come il *surplus pagato rispetto al costo di acquisizione di un complesso aziendale funzionante*, stabilendo che la rilevazione iniziale dello stesso non origina l'iscrizione di imposte anticipate o differite. Ci occuperemo, dunque, del tema delle relazioni tra avviamento e fiscalità differita ed anticipata, esaminando le differenti implicazioni contabili.

---

La fiscalità differita dell'avviamento nella bozza del nuovo OIC 25

## ASPETTI GENERALI

<b>Definizione di avviamento</b>	<p>L'avviamento, in sintesi, consiste nel <i>surplus</i> pagato per l'acquisizione di una azienda in esercizio rispetto ai valori correnti delle attività e passività acquisite (patrimonio netto di acquisizione a valori correnti).</p> <p><b>Il premio di avviamento</b> ( in inglese <i>goodwill</i> ) è, dunque, il maggior valore da riconoscere ad un'azienda già avviata rispetto ad un'azienda da costituire ex-novo, motivato dalla presenza di elementi (localizzazione, clientela stabilizzata, fiducia dei fornitori, ecc.) che costituiscono volano della redditività, assenti nelle neo-aziende.</p> <p>Trattasi di immobilizzazione immateriale da ammortizzare annualmente, ai sensi dell'art. 2426 n. 6 del Cod. Civ. In virtù della citata norma, <b>l'avviamento può essere iscritto in bilancio, se acquisito a titolo oneroso e con il consenso del Collegio sindacale (ove esistente), nei limiti del costo per esso sostenuto e deve essere ammortizzato entro un periodo di cinque anni. La norma civilistica (art. 2426) consente tuttavia di ammortizzare sistematicamente l'avviamento in un periodo limitato di durata superiore, purché esso non superi la durata per l'utilizzazione di questo attivo e ne sia data adeguata motivazione nella Nota integrativa.</b></p>
<b>Le prescrizioni di OIC n. 24</b>	<p>Va precisato che l'OIC 24 attualmente vigente, prevede che il periodo di ammortamento non può superare, in ogni caso i 20 esercizi; mentre nella nuova versione OIC 24 stabilisce che tale periodo viene ridotto a 10 esercizi.</p>
<b>Il Testo Unico delle Imposte sui redditi</b>	<p>Il sistema tributario italiano, introduce un'ulteriore complicazione prevedendo che la deduzione fiscale a titolo di ammortamento dell'avviamento venga effettuata in 18 anni, a condizione che tale avviamento sia fiscalmente rilevante (vale a dire che per esso sia stato pagato un prezzo ed che sia stato assoggettato ad imposta sostitutiva); mentre <b>non prevede la deducibilità dell'ammortamento di un avviamento che non abbia generato esborsi</b>. Si possono quindi presentare le seguenti situazioni:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>1. l'avviamento non è fiscalmente deducibile;</li><li>2. l'avviamento è fiscalmente deducibile.</li></ol> <p>Nel caso sub 1) si origina una differenza temporanea, in quanto, pur in presenza di un valore di avviamento iscritto in bilancio, il valore fiscale dell'avviamento non è riconosciuto (è quindi pari a "zero").</p> <p><b>In tale situazione, però, la bozza del nuovo OIC 25 prevede una specifica eccezione, richiedendo che in tale caso non sia rilevata la fiscalità differita.</b> Nel caso sub 2), invece, al momento dell'iscrizione iniziale non vi è alcuna differenza temporanea. Si originerà quasi sempre però una differenza temporanea nei successivi esercizi per effetto dell'ammortamento civilistico superiore a quello deducibile (es. ammortamento in cinque esercizi). In tale caso, dovrà essere valutata l'iscrizione delle attività per imposte anticipate.</p>

## ASPETTI CONTABILI DELLA FISCALITA' DIFFERITA SULL'AVVIAMENTO

### Il caso dell' avviamento non fiscalmente riconosciuto

L'OIC 25, nella nuova versione ancora in bozza, definisce **l'avviamento derivante da una operazione straordinaria come la differenza che residua dopo l'allocazione del costo di acquisizione alle attività e passività iscritte a seguito dell'operazione stessa**<sup>1</sup>.

**L'ordinamento tributario italiano non riconosce la deducibilità dell'avviamento se per esso non è stato pagato un prezzo.** Pertanto, in tali casi, il valore fiscale dell'avviamento è pari a zero e dall'operazione sorge una **differenza temporanea imponibile** che richiederebbe la rilevazione delle imposte differite passive.

Ciò nonostante, l'OIC 25 in bozza, **non consente la rilevazione della fiscalità differita, in quanto l'avviamento è una grandezza residuale e la rilevazione della fiscalità differita ne incrementerebbe il valore contabile.**

Il paragrafo 56 del principio contabile OIC 25 in bozza indica, infatti, che le **imposte differite non devono essere iscritte** sulla rilevazione iniziale dell'avviamento in quanto tale iscrizione comporterebbe un aumento del valore contabile dell'avviamento determinando un contemporaneo incremento di pari importo dell'attivo e del passivo, rendendo l'informazione contenuta nel bilancio meno trasparente<sup>2</sup>.

Esemplificando ed utilizzando per semplicità un'aliquota fiscale del 30 %, si ponga il caso di un'operazione di fusione per incorporazione di una società nella quale non si deteneva alcuna partecipazione, la società Alfa aumenta il capitale sociale per 8.000 a fronte di un patrimonio netto contabile della società incorporata pari a 1.500. Il disavanzo da fusione (più specificamente disavanzo da annullamento) risulterà pari a 6.500. Cosicché, il patrimonio netto a valori correnti della società incorporata, è il seguente:

Attività e passività	Valori Contabili	Valori correnti	Differenza
Immobili	800	6.800	6.000
Macchinari	500	1.000	500
Rimanenze	200	200	-
Crediti	300	300	-
Debiti	-200	-200	-
Fondi rischi	-100	-100	-
Passività fiscali differite	0	-1.950	-1.950
Totale	1.500	6.050	4.550

Le passività fiscali differite (fondo imposte differite) risultano essere ammontanti a 1.950, pari al 30% di 6.500.

L'avviamento, di conseguenza, è così determinato:

Aumento di capitale sociale	8.000
Patrimonio netto acquisito a valori correnti	6.050
<b>Differenza a titolo di avviamento</b>	<b>1.950</b>

<sup>1</sup> Piero Pisoni, Fabrizio Bava, Donatella Busso e Alain Devalle in "Avviamento e fiscalità differita novità dell'OIC 25 in consultazione", Il Fisco n. 33/2013, fasc. n. 1, pag. 5065 e ss.

<sup>2</sup> Piero Pisoni, Fabrizio Bava, Donatella Busso e Alain Devalle, ibidem.

La controverifica della correttezza del calcolo dell'avviamento, è data dal seguente calcolo alternativo:

Disavanzo da annullamento	6.500
meno: maggior valore degli immobili	6.000
meno: maggior valore dei macchinari	500
più: fondo imposte differite	1.950
<b>Differenza a titolo di avviamento</b>	<b>1.950</b>

Nel caso in esame, l'avviamento ha un valore di bilancio pari a euro 1.950, irrilevante fiscalmente, che genererebbe una differenza temporanea imponibile con conseguente rilevazione della fiscalità differita. In tal caso, il principio contabile OIC 25 nella nuova versione in bozza, vieta la rilevazione della fiscalità differita, poiché l'avviamento è un valore residuale che non deve subire incrementi per effetto della fiscalità differita.

La scrittura contabile di imputazione del disavanzo da annullamento sarà la seguente:

SOTTOCONTI	BILCEE	DARE	VERE
Terreni e fabbricati	A - C II 1)	6.000,00	
Impianti e macchinari	A - C II 2)	500,00	
Avviamento	A - C I 5)	1.950,00	
Fondo imposte differite	P - B 2)		1.950,00
Disavanzo da annullamento	P - A VII		6.500,00
Per imputazione del disavanzo da annullamento			

### Il caso dell' avviamento fiscalmente riconosciuto

La fiscalità differita sull'avviamento sarà oggetto di rilevazione nei casi in cui le differenze temporanee imponibili non derivino dalla rilevazione iniziale dell'avviamento. Nel caso in cui l'avviamento è riconosciuto ai fini fiscali al momento della rilevazione iniziale, **non si origina alcuna differenza temporanea, in quanto il valore contabile dell'avviamento è pari al suo valore fiscale**; mentre potrà emergere **fiscalità differita deducibile in relazione al maggior periodo di ammortamento fiscale rispetto al periodo di ammortamento civilistico dell'avviamento**.

**L'iscrizione di un ammortamento civilistico superiore a quello fiscale comporta delle riprese fiscali temporaneamente in aumento che generano un credito per imposte anticipate che si annullerà negli esercizi successivi, quando l'ammortamento civilistico sarà terminato e continuerà quello fiscale.**

La "rilevanza" fiscale dell'avviamento ricorre:

- quando per l'avviamento è stato pagato un prezzo, come nel caso dell'acquisizione di un'azienda (o di un ramo d'azienda);
- quando l'avviamento è stato assoggettato ad imposta sostitutiva.

Vediamo alcuni esempi operativi.

**Esempio dell'avviamento per il quale è stato pagato un prezzo**

Si supponga che l'avviamento pagato a seguito dell'acquisizione di un ramo d'azienda ammonti a 360. L'ammortamento viene effettuato in cinque esercizi e, pertanto, la quota annuale, civilisticamente determinata, è pari a 72.

Considerando che l'avviamento è stato pagato a seguito dell'acquisizione di un ramo d'azienda, ne è ammessa la deduzione ai fini fiscali in un periodo minimo di 18 esercizi, a partire dall'anno dell'acquisizione. L'ammortamento deducibile è pertanto pari a 20.

A seguito dell'ammortamento si origina una differenza temporanea deducibile pari a 52 che richiede, in presenza dei requisiti per la loro iscrizione, la contabilizzazione delle attività per imposte anticipate.

Alla fine del primo esercizio, il valore contabile e il valore fiscale dell'ammortamento differiscono di 52, come risulta dal prospetto che segue:

VALORE CIVILISTICO		VALORE FISCALE	
Costo per avviamento	360	Costo per avviamento	360
Fondo ammortamento civilistico	72	Fondo di ammortamento fiscale	20
Valore residuo civilistico alla fine del 1° anno	288	Valore residuo fiscale alla fine del 1° anno	340

Ipotizzando una aliquota media fiscale del 30 %, la liquidazione delle imposte anticipate sarà la seguente:

$[(340 - 288) \times 30\%] = 15,60$  da rilevare a P.D. come segue:

SOTTOCONTI	BILCEE	DARE	AVERE
Imposte anticipate	A - CII 4 ter	15,60	
Imposte differite	CE - E22		15,60
Per rilevazione delle imposte anticipate			

**Esempio dell'avviamento per il quale è stata corrisposta l'imposta sostitutiva**

Nel caso in cui si è proceduto all'affrancamento dell'avviamento attraverso il pagamento dell'imposta sostitutiva, si determina il **riallineamento** tra il valore contabile e il valore fiscale dell'avviamento.

Il costo pagato per l'imposta sostitutiva, secondo il principio contabile in commento, deve essere ripartito lungo la durata del beneficio fiscale derivante dal riallineamento<sup>3</sup>.

L'imposta sostitutiva rappresenta, infatti, un'anticipazione di futuri oneri fiscali che la società sarebbe stata tenuta a corrispondere ad aliquota piena negli esercizi successivi, qualora non avesse aderito al regime fiscale agevolativo.

L'ammontare del costo differito agli esercizi successivi deve essere rilevato, secondo il nuovo OIC 25, nell'attivo circolante tra i crediti mediante una voce specificamente creata denominabile *C II 4-quater: "Attività per imposta sostitutiva da riallineamento"*.

La quota del costo dell'imposta sostitutiva di competenza dell'esercizio è iscritta nella voce 22 del Conto economico *Imposte sul reddito dell'esercizio*.

Il debito riconducibile all'imposta da pagare deve essere rilevato nella voce D.12 denominata *"Debiti tributari"*.

Utilizzando i dati dell'esempio precedente, relativo al caso di irrilevanza fiscale dell'avviamento ed ipotizzando un'aliquota per imposta sostitutiva del 15 % da applicare ai maggiori valori dell'attivo per 6.500, avremo:

Attività e passività	Valori Contabili	Valori correnti	Differenza
Immobili	800	6.800	6.000
Macchinari	500	1.000	500
Rimanenze	200	200	-
Crediti	300	300	-
Debiti	-200	-200	-
Fondi rischi	-100	-100	-
Debiti tributari	0	-975	-975
<b>Totale</b>	<b>1.500</b>	<b>7.025</b>	<b>5.525</b>

In questo caso, la società effettua l'imputazione del disavanzo da annullamento sulle attività e passività e contestualmente rileva gli effetti contabili derivanti dal riallineamento del valore fiscale dell'avviamento.

L'avviamento è così determinato:

Aumento di capitale sociale	8.000
Patrimonio netto acquisito a valori correnti	7.025
<b>Differenza a titolo di avviamento</b>	<b>975</b>

La controverifica della correttezza del calcolo dell'avviamento, è data dal seguente calcolo alternativo:

Disavanzo da annullamento (aumento di C.S. 8.000 – patrimonio Netto Contabile 1.500)	6.500
meno: maggior valore degli immobili	6.000
meno: maggior valore dei macchinari	500
più: debiti tributari	975
<b>Differenza a titolo di avviamento</b>	<b>975</b>

In questo secondo caso, la scrittura contabile di imputazione del disavanzo da annullamento sarà la seguente:

SOTTOCONTI	BILCEE	DARE	AVERE
Terreni e fabbricati	A – C II 1)	6.000,00	
Impianti e macchinari	A – C II 2)	500,00	
Avviamento	A – C I 5)	975,00	
Debiti tributari	P – D12)		975,00
Disavanzo da annullamento	P – A VII		6.500,00
<b>Per imputazione del disavanzo da annullamento</b>			

Il riallineamento fiscale dell'avviamento comporta il pagamento di un'imposta sostitutiva del 15% sul valore dell'avviamento di 975. Pertanto, l'imposta sostitutiva che deve essere pagata è pari a 146,25.

Sulla base di quanto disposto dall'OIC 25 in bozza, la scrittura contabile è la seguente:

SOTTOCONTI	BILCEE	DARE	AVERE
Attività per imposte sostitutive anticipate	A – CII 4 quater	146,25	
Debiti Tributari	P – D 12)		146,25
Per rilevazione delle imposte sostitutive anticipate			

Il costo dell'imposta sostitutiva pagato per il riallineamento dell'avviamento è **ripartito lungo la durata del futuro beneficio fiscale**.

L'ammontare del costo differito agli esercizi successivi è rilevato nell'attivo circolante, in apposita voce creata, denominabile C II 4-*quater* Attività per imposte sostitutive anticipate.

Al momento della rilevazione iniziale dell'operazione di riallineamento, l'avviamento è riconosciuto ai fini fiscali e, dunque, non sorge alcuna differenza fiscale temporanea, poiché il valore contabile dell'avviamento è pari al suo valore fiscale.

Negli esercizi successivi a quello del riallineamento, tuttavia, in presenza di differenze temporanee, la società rileva le imposte anticipate/differite secondo le disposizioni dell'OIC 25 (ad es., le imposte anticipate per effetto della minore durata dell'ammortamento civilistico e fiscale).

La società Alfa decide di ammortizzare l'avviamento a fini civilistici in 5 anni, così come prescrive l'art. 2426 del cod. civ.; mentre la deducibilità fiscale dell'ammortamento dell'avviamento è consentita in un periodo minimo di 18 anni.

Al termine del primo anno la società Alfa effettuerà le seguenti scritture contabili:

SOTTOCONTI	BILCEE	DARE	AVERE
Ammortamento avviamento	CE – B 10 a)	195,00	
Fondo ammortamento avviamento	A – B I 5)		195,00
Per rilevazione dell'ammortamento dell'avviamento			

Poiché l'ammortamento civilistico ha una durata minore rispetto all'ammortamento fiscale, sulla differenza vanno calcolate le imposte anticipate in base all'aliquota fiscale vigente (che nel nostro caso porremo in misura pari al 30 %).

Quindi,  $[(195 - 54,17) \times 30\%] = 42,25$

A partita doppia, avremo:

SOTTOCONTI	BILCEE	DARE	AVERE
Imposte anticipate	A – CII 4 ter	42,25	
Imposte differite	CE – E22		42,25
Per rilevazione delle imposte anticipate			

In aggiunta, si procederà alla ripartizione dell'imposta sostitutiva anticipata ragguagliandola al periodo fiscale di ammortamento dell'avviamento.

SOTTOCONTI	BILCEE	DARE	AVERE
Imposte dell'esercizio	CE – 22)	8,13	
Attività per imposte sostitutive anticipate	A – C II 4- quater		8,13
Per rilevazione dello storno imposte sostitutive anticipate			

## Conclusioni

La bozza del nuovo principio contabile 25, in relazione alla fiscalità differita dell'avviamento fissa il principio per il quale non ci può essere fiscalità differita da imputare al Conto Economico, relativamente ad un valore residuale quale il "premio di avviamento", posto che un simile modo di procedere determinerebbe un artificioso aumento di questo *intangibile asset* e conseguentemente del compendio aziendale interessato dall'operazione straordinaria nel corso della quale è emerso, con un comportamento contabilmente poco trasparente.

Matera, 16/10/2013

Enrico Larocca

<http://www.commercialistatelematico.com/>

<http://www.commercialistatelematico.com/newsletter.html>

© 1995 – 2013 Commercialista Telematico. È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro presente su questo sito. Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della L. 633/41 e pertanto perseguibile penalmente.