

Le novità in tema di deduzione del valore “riallineato” dei marchi e dell’avviamento

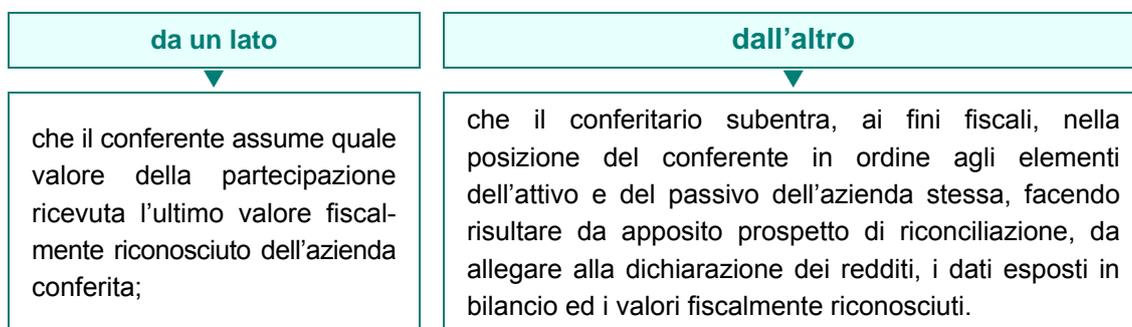
Con la conversione in legge del D.L. del 29 dicembre 2010 (c.d. decreto “Milleproroghe”)¹, la disciplina delle operazioni straordinarie d’impresa ha subito un’ulteriore modifica. L’articolo 2, co.59, del citato decreto ha, infatti, apportato modifiche alla disciplina del riallineamento dei maggiori valori attribuiti in bilancio all’avviamento e ai marchi d’impresa, prevista dall’art.15, co.10, del D.L. n.185/08². È stato, in particolare, stabilito che la deduzione dei maggiori valori dei marchi e dell’avviamento affrancati debba avvenire, in ciascun periodo d’imposta, in misura non superiore ad un decimo, anziché ad un nono come previsto in precedenza.

La modifica riguarda tutte le imprese ed è riferibile non solo alle operazioni di riallineamento che saranno effettuate a partire dal 2011, ma anche a quelle pregresse. La norma, in deroga all’art.3 della L. n.212/00, (Statuto del contribuente), si applica infatti a decorrere dal periodo d’imposta in corso al 27 febbraio 2011 (data di entrata in vigore della legge di conversione) e rileva anche ai fini del versamento degli acconti delle imposte sui redditi e dell’Irap dovuti per lo stesso periodo.

Per comprendere appieno la portata dell’intervento normativo occorre, tuttavia, prendere in considerazione la normativa contenuta nell’art.15, co.10, del D.L. n.185/08 ed il quadro generale della disciplina fiscale delle operazioni straordinarie, come vigente all’atto della sua introduzione.

L’affrancamento mediante pagamento dell’imposta sostitutiva di cui al co.2-ter dell’art.176 del Tuir

A partire dal 2008, come noto, il regime di neutralità fiscale rappresenta il regime naturale delle operazioni di conferimento aziendale, essendo stata soppressa la possibilità di optare per il regime realizzativo previsto dall’art.175 del Tuir, che era contemplato in passato per i conferimenti d’azienda. In questo quadro l’operazione straordinaria non dà luogo al realizzo di plusvalenze o minusvalenze, ed è previsto:



* Dottore commercialista

¹ Il D.L. n.225/10, recante “Proroga di termini previsti da disposizioni legislative e di interventi urgenti in materia tributaria e di sostegno alle imprese e alle famiglie”, è stato convertito, con modificazioni, dalla Legge 26.2.2011, n. 10 (G.U. n.47/11, S.O. n.53). La legge è entrata in vigore il giorno successivo alla sua pubblicazione in Gazzetta Ufficiale (27/02/11).

² Convertito, con modificazioni, dalla L. n.2/09.

Con l'articolo 1, co.46, lett.d), n.3, della L. n.244/07 (Finanziaria 2008) è stata, tuttavia, introdotta la possibilità di attribuire rilevanza ai maggiori valori civili emersi in capo al soggetto risultante da un'operazione straordinaria, mediante pagamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'Irap.

La disposizione, che trova spazio nel co.2-ter dell'art.176 del Tuir, offre in pratica la possibilità di superare il regime di neutralità fiscale previsto in linea generale nei casi di operazioni straordinarie, con il pagamento di un'imposta progressiva per scaglioni determinati con riferimento all'importo complessivo dell'affrancamento. In particolare, le aliquote previste dal co.2-ter dell'art.176 del Tuir sono le seguenti:

Aliquota	Scaglione
12%	fino a 5 milioni di euro
14%	da 5 milioni a 10 milioni di euro
16%	oltre 10 milioni di euro

Dal punto di vista soggettivo, possono optare per il regime di riallineamento in esame:

- ➔ il soggetto conferitario in un'operazione di conferimento d'azienda di cui all'art.176 Tuir;
- ➔ il soggetto incorporante o risultante dalla fusione in un'operazione di fusione;
- ➔ il soggetto beneficiario di un'operazione di scissione.

Sono ammesse al regime sia le società di persone che quelle di capitali, nonché gli enti commerciali. Non vi è, altresì, differenza in termini di possibilità di esercizio dell'opzione, fra i soggetti che adottano i principi contabili internazionali IAS/IFRS e quelli che non li adottano.

Con il D.M. 25 luglio 2008, del Ministero dell'Economia e delle Finanze, sono state emanate le disposizioni attuative del nuovo regime di imposizione sostitutiva; il quadro applicativo ha peraltro trovato ulteriori elementi di riscontro nei chiarimenti diramati con la C.M. n.57/E dell'Agenzia delle Entrate del 25 settembre 2008.

La particolarità del regime "ordinario" di imposizione sostitutiva, rispetto a quelli vigenti nel passato, risiede nel fatto che risultano affrancabili unicamente i maggiori valori, emersi in sede di conferimento, relativamente alle immobilizzazioni materiali ed immateriali (compreso l'avviamento).

In base al predetto regime, non sono quindi affrancabili con pagamento dell'imposta sostitutiva eventuali maggiori valori che emergano con riferimento a beni merce o immobilizzazioni finanziarie.

L'imposta sostitutiva deve essere versata obbligatoriamente in tre rate annuali:

- 1) la prima pari al 30% dell'importo complessivamente dovuto;
- 2) la seconda pari al 40%;
- 3) e la terza pari al residuo 30%.

Sulla seconda e sulla terza rata sono dovuti gli interessi nella misura fissa del 2,5%.

Il versamento delle tre rate deve essere effettuato, rispettivamente:

- ➔ per la prima rata, entro il termine per il versamento a saldo delle imposte sul reddito relative al periodo d'imposta in cui è effettuata l'operazione straordinaria ovvero, in caso di opzione ritardata o reiterata, relative a quello successivo;
- ➔ per la seconda rata, entro il termine per il versamento a saldo delle imposte sul reddito relative al primo ovvero, in caso di opzione ritardata o reiterata, relative al secondo periodo d'imposta successivo a quello dell'operazione;
- ➔ per la terza rata, entro il termine per il versamento a saldo delle imposte sul reddito relative al secondo ovvero, in caso di opzione ritardata o reiterata, al terzo periodo d'imposta successivo a quello dell'operazione stessa.

Come stabilito dall'art.1, co.4, del D.M. 25 luglio 2008, l'opzione per la disciplina dell'imposta sostitutiva esercitata in dichiarazione si intende perfezionata con il versamento della prima delle tre rate dell'imposta dovuta, entro il termine per il versamento a saldo delle imposte sul reddito relative al periodo d'imposta in cui è effettuata l'operazione di conferimento ovvero, in caso di opzione ritardata o reiterata, relative a quello successivo.

I maggiori valori assoggettati ad imposta sostitutiva si considerano riconosciuti, ai fini dell'ammortamento, a partire dal periodo d'imposta nel corso del quale è esercitata l'opzione, ed è previsto uno specifico periodo di sorveglianza che fa scattare la clausola antielusiva volta a recuperare i maggiori ammortamenti dedotti in caso di cessione del bene anteriormente al quarto periodo d'imposta successivo a quello di opzione. Più precisamente, in questo caso il costo fiscale è ridotto dei maggiori valori assoggettati ad imposta sostitutiva e dell'eventuale maggiore ammortamento dedotto e l'imposta sostitutiva versata è scomputata dall'imposta sui redditi, ai sensi degli artt.22 e 79 del Tuir.

Come precisato dalla [C.M. n.57/E/08](#), l'affrancamento è consentito anche quando il soggetto conferitario non iscrive "nuovi" maggiori valori nelle proprie scritture contabili, limitandosi a recepire i medesimi valori di bilancio del soggetto conferente che già erano caratterizzati presso quest'ultimo da disallineamenti tra valore civilistico e fiscale. La C.M. n. 57/E/08 ha inoltre ammesso la possibilità di un affrancamento solo parziale dei disallineamenti, in quanto l'applicazione dell'imposta sostitutiva può avere ad oggetto la totalità dei maggiori valori attribuiti in bilancio agli elementi dell'attivo costituenti immobilizzazioni materiali ed immateriali relativi all'azienda ricevuta, ovvero riguardare solo una parte degli stessi.

Tuttavia, l'applicazione dell'imposta sostitutiva deve essere richiesta per categorie omogenee di immobilizzazioni.

 L'opzione deve dunque riguardare tutti i beni ricompresi all'interno di una medesima categoria omogenea, non essendo possibile affrancare solo alcuni di essi.

La distinzione in categorie omogenee non rileva invece per i beni immateriali, compreso l'avviamento, per i quali l'imposta sostitutiva può essere applicata anche distintamente su ciascuno di essi.

Come precisato dalla C.M. n.57/E/08, l'opzione per l'applicazione dell'imposta sostitutiva, ai sensi dell'art.1, co.7, del D.M. 25 luglio 2008 esplica i suoi effetti anche ai fini dell'Irap.

A prescindere dal riferimento recato dal citato co.2-ter agli elementi dell'attivo costituenti immobilizzazioni materiali ed immateriali, incluso l'avviamento, l'operazione straordinaria deve interessare, comunque, una *universitas* di beni materiali, immateriali e di rapporti giuridici suscettibili di consentire l'esercizio dell'attività di impresa, e non singoli beni (azienda o ramo aziendale); sono escluse, ad esempio, con particolare riferimento alle operazioni di scissione, le operazioni di *spin off* immobiliare.

Precisazioni circa la corretta procedura di riallineamento dei maggiori valori civili con quelli fiscali tramite imposta sostitutiva, da cui si determina l'imponibile da sottoporre a prelievo, sono state rese dall'Agenzia delle Entrate nel corso del 2010 con due risoluzioni di prassi: la n. 50/E e la 124/E.

Analogamente, specificazioni al riguardo sono contenute nella [norma di comportamento n.178](#) dell'Associazione Italiana Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili, denominata: "*Computo degli ammortamenti deducibili da parte delle società conferitarie in presenza di ammortamenti civilistici inferiori a quelli ammessi fiscalmente*".

Il principio desumibile da tale documento è che i soggetti conferitari deducono le quote di ammortamento unicamente in base al costo fiscalmente riconosciuto al soggetto conferente. Il conferitario, dunque, deve calcolare le quote di ammortamento prendendo a riferimento il costo del bene per la società conferente anche nel caso in cui il conferitario non imputi gli ammortamenti a Conto economico o iscriva un valore inferiore al costo lordo fiscalmente riconosciuto al conferente. L'articolo 109, co.4, lett.b), Tuir, infatti, consente di effettuare una variazione in diminuzione in dichiarazione dei redditi per i costi che, anche se non imputati a Conto economico, sono deducibili per legge.

L'affrancamento “speciale” previsto dal decreto anticrisi del 2008

In questo scenario normativo si inseriscono le disposizioni previste dall'art.15, co.10, del D.L. n.185/08 che ha introdotto una disciplina di natura per così dire “speciale” per il riallineamento dei valori fiscali ai maggiori valori iscritti in bilancio in occasione di operazioni di conferimento di azienda, fusioni e scissioni.

Tale regime, infatti, ha accordato ai contribuenti un'ulteriore facoltà, oltre a quella prevista dall'art.176, co.2-ter, Tuir, sempre con riferimento all'affrancamento dei maggiori valori risultanti dalle operazioni di fusione, scissione e conferimenti aziendali, sia pure limitatamente all'avviamento, ai marchi d'impresa e alle altre attività immateriali. L'ambito soggettivo è il medesimo di quello che caratterizza la disciplina di cui all'art.176 del Tuir, per cui possono applicare l'imposta sostitutiva di cui al D.L. n.185/08 gli stessi soggetti contemplati dalla disciplina di riallineamento contenuta nel Tuir e quindi, ad esempio, anche i soggetti che adottano i principi contabili internazionali IAS/IFRS.

Dal punto di vista oggettivo, si rileva che, mentre il D.M. 25 luglio 2008 fa riferimento a “beni” immateriali (ovvero a quelli oggetto di specifica tutela giuridica, come i brevetti) - e, di conseguenza, la C.M. n.57/E/08 ha escluso gli oneri pluriennali dall'ambito di applicazione dell'imposta sostitutiva ivi prevista, poiché non costituiscono “beni” - l'art.15, co.10, del D.L. n.185/08 utilizza il termine “attività” e pertanto, come precisato dalla C.M. n.28/E/09, si ritiene che il Legislatore abbia voluto ampliare l'ambito oggettivo di applicazione del regime di affrancamento, inserendovi anche gli oneri pluriennali, ossia le spese capitalizzate in più esercizi, ammortizzabili fiscalmente ai sensi dell'art.108 del Tuir (ad es. le spese di ricerca e sviluppo, spese di impianto e ampliamento, ecc.).

Inoltre, ai sensi del co.11 dell'art.15 del D.L. n.185/08, possono essere oggetto di affrancamento anche le attività diverse da quelle indicate nell'art.176, co.2-ter, del Tuir. Si tratta, in particolare, di tutte le attività diverse dalle immobilizzazioni materiali e immateriali – già disciplinate dal regime dell'art.176, co.2-ter, del Tuir – che la società conferitaria iscrive nel proprio bilancio a seguito di un'operazione straordinaria e nel rispetto dei principi contabili adottati. Pertanto, possono essere, ad esempio, affrancati i maggiori valori iscritti con riferimento alle rimanenze di magazzino, ai titoli immobilizzati e a quelli dell'attivo circolante, oltre che ai crediti.

L'affrancamento si perfeziona mediante il versamento, in unica soluzione, entro il termine di versamento a saldo delle imposte relative all'esercizio nel corso del quale è posta in essere l'operazione straordinaria, di un'imposta sostitutiva dell'Irpef, dell'Ires e dell'Irap. Le aliquote dell'imposta sostitutiva sono indicate nella tabella seguente.

Bene da affrancare	Aliquota
Beni e attività immateriali	16%
Crediti	20%
Altre attività	Aliquota ordinaria

Il D.L. n.185/08 non prevede particolari obblighi circa l'affrancamento per categorie omogenee di attività;

pertanto, si ritiene che ogni bene o attività immateriale possa essere singolarmente oggetto di affrancamento, purché il relativo disallineamento sia distintamente indicato nell'apposito quadro della dichiarazione dei redditi³.

Il regime in commento, analogamente a quello di cui all'art.176, co.2-ter, del Tuir, consente la possibilità di affrancare il disallineamento anche solo in parte. Tuttavia, l'eventuale affrancamento parziale eseguito ai sensi dell'art.15 del D.L. n.185/08 assume carattere di definitività, atteso che tale disposizione - a differenza dell'art.176, co.2-ter, del Tuir - non permette l'esercizio frazionato dell'opzione in due periodi d'imposta. Il riconoscimento fiscale dei maggiori valori assoggettati ad imposta sostitutiva ai sensi della previsione del co.10 dell'art.15 opera, per espressa previsione normativa, a partire dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale è versata l'imposta stessa. Successivamente la norma stabilisce, però, che le quote di ammortamento calcolate sui maggiori valori affrancati dell'avviamento e dei marchi d'impresa sono deducibili, in misura non superiore ad un nono e a prescindere dall'imputazione al Conto economico, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello nel corso del quale è versata l'imposta sostitutiva. La deduzione delle quote di ammortamento dell'avviamento e dei marchi prescinde dalla previa imputazione in bilancio, potendo essere effettuata anche mediante una variazione in diminuzione in sede di dichiarazione dei redditi.

 L'Agenzia delle Entrate ha precisato, nella [C.M. n.28/E/09](#), che il riconoscimento fiscale dei maggiori valori ai fini della determinazione delle plus/minusvalenze da cessione delle attività affrancate opera a decorrere dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale è versata l'imposta sostitutiva, mentre tale maggiore valore è riconosciuto ai fini dell'ammortamento soltanto dal periodo d'imposta successivo.

L'indeducibilità dell'ammortamento civilistico stanziato nel periodo d'imposta in cui viene esercitata l'opzione non ne comporta una definitiva irrilevanza, ma solo un differimento del riconoscimento fiscale, con conseguente necessità di stanziare in bilancio le corrispondenti imposte differite.

Va, inoltre, tenuto presente che anche nei confronti dei beni e delle attività riallineate ai sensi del predetto co.10, si ritiene applicabile il c.d. **periodo di sorveglianza** previsto dall'art.176, co.2-ter, ultimo periodo, del Tuir, entro il quale gli eventuali atti realizzativi aventi ad oggetto le attività medesime producono il venir meno degli effetti dell'affrancamento⁴.

L'Agenzia delle Entrate aveva affermato, nella C.M. n.8/E/09, che il versamento dell'imposta sostitutiva permette al contribuente di ridurre il periodo di ammortamento *“solamente con riferimento al maggior valore affrancato”*.

Pertanto, se il bene, ricevuto dal contribuente in seguito ad un'operazione straordinaria e oggetto di riallineamento, *“aveva già un precedente valore fiscale, l'ammortamento di detto valore continuerà ad essere effettuato per diciottesimi”*.

La C.M. n.28/E/09 ha confermato tale impostazione interpretativa, affermando che, nel caso in cui la società avente causa presenti, con riferimento al medesimo elemento patrimoniale (avviamento o marchio d'impresa), un valore fiscalmente

³ Si veda C.M. n.28/E/09, pag. 7.

⁴ Tale tesi, espressa dalla C.M. n.28/E/09, si giustifica sulla base della considerazione che la disciplina di affrancamento dell'art.15, co.10, del Decreto in esame, non è una disposizione autonoma rispetto a quella contenuta nell'art.176 del Tuir e quindi, salvo le deroghe espressamente stabilite dall'art.15, co.10, devono trovare applicazione le previsioni del co.2-ter dell'art.176 del Tuir in merito al periodo di sorveglianza.

riconosciuto “*misto*”, ossia, in parte assoggettato al regime d’imposta sostitutiva in esame (nei limiti del maggiore valore iscritto per effetto dell’operazione straordinaria) ed in parte assoggettato alla disciplina ordinaria di cui all’art. 103 del Tuir (nei limiti del valore “*ereditato*” dal dante causa, per effetto dell’operazione straordinaria), si devono idealmente separare i due “*diversi*” valori fiscali ed assoggettare, il primo, al processo di ammortamento fiscale “*per noni*” previsto ai sensi del regime dell’imposta sostitutiva di cui al comma 10 ed il secondo al processo di ammortamento ordinario di cui all’art.103 del Tuir.

Caso pratico

A seguito di un’operazione di conferimento di azienda posta in essere nell’esercizio 2009, la società conferitaria ha acquisito un marchio d’impresa, iscrivendo in contabilità il (maggior) valore di 2 milioni di euro, a fronte di un valore fiscale e contabile pari ad €720.000. Nel bilancio chiuso al 31/12/09, la conferitaria ha effettuato l’ammortamento civilistico del marchio per un importo pari, ad esempio, ad €300.000. In assenza della sostitutiva ai fini fiscali l’ammortamento deducibile sarebbe pari ad €40.000, vale a dire ad 1/18 di €720.000. Per applicare il regime dell’imposta sostitutiva di cui al co.10 dell’art.15, del D.L. n.185/08, si rende pertanto necessario individuare la base imponibile, pari alla differenza:

- ➔ tra il valore civile netto del marchio (2.000.000 - 300.000 = 1.700.000);
- ➔ ed il relativo valore fiscale residuo (720.000 - 40.000 = 680.000).

Detto disallineamento (1.020.000) è quindi stato affrancato con il versamento dell’imposta sostitutiva del 16%, versata in un’unica soluzione entro il termine di versamento a saldo delle imposte relative all’esercizio 2009 (giugno 2010).

Secondo quanto precisato dalle Entrate, in questo caso, occorre suddividere il valore fiscale complessivo di €1.740.000 in due valori ed assoggettare:

- 1) il valore fiscale del marchio “ereditato” dalla società conferente, pari ad €720.000, all’ammortamento ordinario, con il limite massimo di un diciottesimo;
- 2) il maggior valore fiscale del marchio assoggettato ad imposta sostitutiva di cui al co.10 dell’art.15 (€ 1.020.000), all’ammortamento “speciale”, rispettando la misura massima di un nono con riferimento ai periodi d’imposta successivi all’anno 2010 (anno di versamento dell’imposta sostitutiva).

Il cambiamento del quadro normativo

L’articolo 2, co.59 del decreto “*Milleproroghe*” (D.L. n.225/10, convertito, con modificazioni, dalla L. n.10/11) ha modificato l’art.15, co.10 del D.L. n.185/08, prevedendo che, in caso di “*riallineamento speciale*” dei beni immateriali, la deduzione dei maggiori valori dei marchi e dell’avviamento affrancati ai sensi della predetta disposizione possa avvenire in misura non superiore ad 1/10, anziché ad 1/9, per ciascun periodo d’imposta.

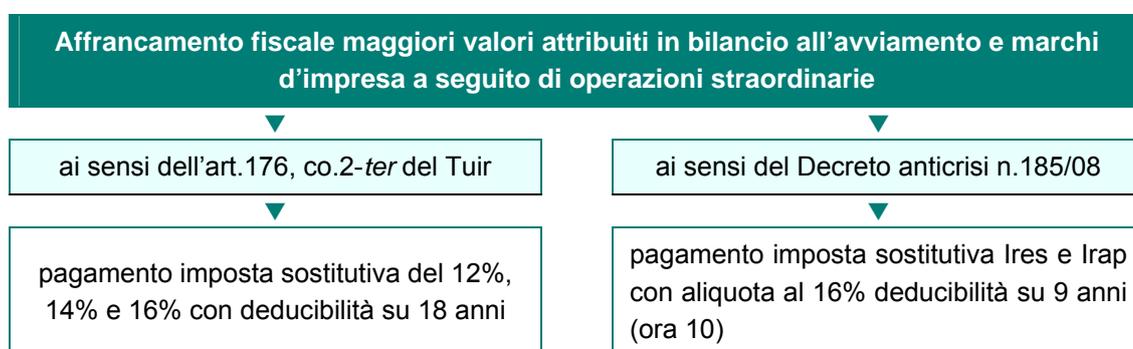
Sul piano degli effetti, per espressa previsione normativa, la nuova disposizione pone una deroga all’art.3 della L. n. 212/00, recante lo Statuto del contribuente, a mente del quale le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo e relativamente ai tributi periodici le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d’imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono. Viene, infatti, stabilito che le disposizioni sopra menzionate:

- ➔ si applicano a decorrere dal periodo d’imposta in corso alla data di entrata in vigore della legge di conversione (2011 per i soggetti con periodo d’imposta coincidente con l’anno solare);
- ➔ e rilevano ai fini del versamento degli acconti Irpef, Ires ed Irap relative al periodo di imposta 2011, ancorché determinati con il metodo storico.

È evidente che questo intervento determina un minore beneficio fiscale nel breve periodo rispetto a quanto contenuto nella manovra anti-crisi del 2008 di cui al citato D.L. n.185/08, perché interviene sulle procedure di ammortamento già in essere per cui è già stata esercitata l'opzione per l'imposta sostitutiva, fermo restando che, nel lungo periodo, l'intero importo dedotto sarà comunque pari, nel complesso, al valore fiscale del bene.

La recente disposizione mantiene, tuttavia, fermo l'impianto normativo di riferimento, per cui, anche dopo tale novità, rimangono invariate sia l'aliquota dell'imposta sostitutiva, sia la tempistica prevista dal suddetto D.L. n.185/08 per il riconoscimento fiscale dei maggiori valori.

Va poi ricordato che il D.L. n.185/08 prevedeva, sempre a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello nel corso del quale è versata l'imposta sostitutiva, la possibilità di dedurre le quote di ammortamento del maggior valore delle altre attività immateriali nel limite della quota imputata a Conto economico. Anche questa parte della normativa non è stata modificata dal "Milleproroghe" della fine dell'anno 2010.



La decorrenza del nuovo ammortamento

La decorrenza degli effetti della norma dal periodo d'imposta 2011 ha fatto sorgere il dubbio se la modifica normativa riguardasse o meno le procedure di ammortamento già in corso a tale data.

Nella norma in esame non è stato, infatti, precisato che l'estensione da nove a dieci esercizi del periodo di ammortamento del valore "affrancato" dell'avviamento e dei marchi rileva anche per gli ammortamenti iniziati nei periodi d'imposta precedenti⁵. In base al tenore complessivo della norma, è comunque possibile ritenere che gli effetti della stessa si estendano anche alle procedure di ammortamento in corso e relative ad affrancamenti effettuati nei periodi precedenti⁶.

Pertanto, i contribuenti dovranno determinare le quote di ammortamento del maggior valore di tali beni nel rispetto dei nuovi limiti massimi, applicando la nuova aliquota e continuando, sulla base della stessa, l'ammortamento del valore non ancora ammortizzato.

Non è, quindi, necessario procedere alla rideterminazione delle quote di ammortamento in modo da completare il relativo processo in un arco temporale di dieci esercizi a partire da quello in cui lo stesso ha avuto inizio.

⁵ In occasione della riduzione da 1/10 a 1/18 della quota di ammortamento ordinaria dei marchi era stato, infatti, precisato, nell'art.37, co.46, del D.L. n.223/06, che tale previsione normativa si applicava a decorrere del periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del detto decreto "anche per le quote di ammortamento relative ai costi sostenuti nel corso dei periodi d'imposta precedenti".

⁶ Cfr., in tal senso, L. Gaiani, "Da riprogrammare la deduzione per affrancamento", in *Il Sole 24 Ore* del 12 marzo 2011, pag. 32.

Acconti

Come si è segnalato, il secondo periodo del citato co.59, art. 2, del “Milleproroghe” 2010 prende in considerazione anche i riflessi che maturano in relazione agli obblighi di versamento, stabilendo che le nuove disposizioni fanno sentire i propri effetti già in sede di versamento degli acconti ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap per il periodo d'imposta 2011.

Sembra, dunque, possa intravedersi al riguardo l'emersione di un nuovo obbligo di rideterminazione delle somme dovute a titolo di acconto, in quanto il contribuente è invitato, in caso di ricorso al metodo c.d. “storico”, a tenere nel debito conto dell'incremento di base imponibile connesso alla diminuzione della quota deducibile rispetto all'ammortamento del valore del bene immateriale.

In particolare, la previsione si riferisce a quelle imprese che, con riguardo al periodo d'imposta 2010, hanno già dedotto quote di ammortamento dei marchi e dell'avviamento e che devono, di conseguenza, rideterminare il relativo reddito calcolando le dette quote nella misura del 10% anziché dell'11,1% dei valori affrancati.

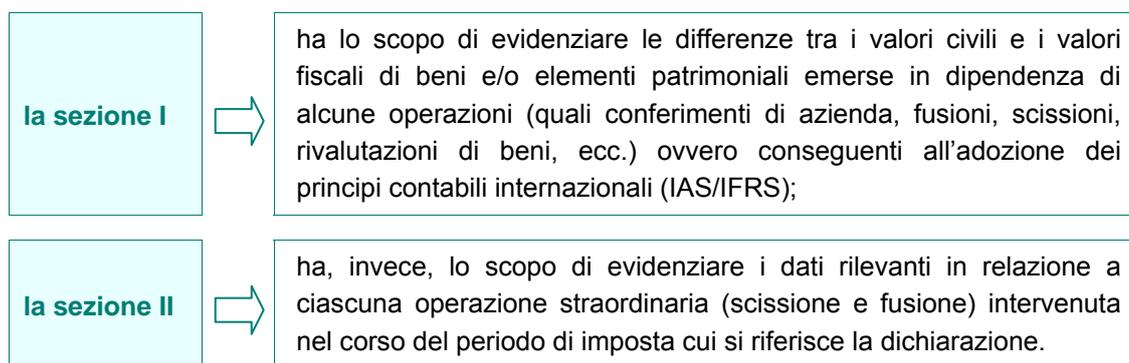
Unico SC

Dal punto di vista dichiarativo, il riallineamento speciale tramite imposta sostitutiva del 16% comporta, da una parte, una variazione in diminuzione del quadro RF e, dall'altra, la compilazione nel periodo d'imposta in cui è versata l'imposta sostitutiva anche del quadro RQ e del quadro RV.

In particolare, nel quadro RQ del Mod. Unico SC, è prevista una specifica sezione (VI-B), atta a dar conto, tra le altre cose, anche dell'ipotesi contemplata dal co.11 del D.L. n.185/08, secondo cui le disposizioni del co.10 sono applicabili anche per riallineare i valori fiscali ai maggiori valori attribuiti in bilancio ad attività diverse da quelle indicate nell'art.176, co.2-ter, del Tuir

SEZIONE VI-B Imposta sostitutiva sui maggiori valori dei beni (art. 15, commi 10 e 11, D.L. n. 185/2008)		Avviamento		Marchi		Altre attività immateriali		Imposta	
RQ25 Maggiori valori		1	2	3	4	5	6	7	8
			,00		,00		,00	16%	,00
		Credito				Imposta			
		9	10	11	12	13	14	15	16
			,00		,00		,00	20%	,00

Il Quadro RV si compone, a sua volta, di 2 sezioni:



SEZIONE I RICONCILIAZIONE DATI DI BILANCIO E FISCALI		Tipo di beni/Voce di bilancio			Causa		IAS		Valore ante IAS	
RV1		1	2	3	4	5	6	7	8	9
Valore contabile		Valore iniziale	Incrementi	Decrementi	Valore finale	Valore di realizzo				
		5	6	7	8	9				
			,00		,00					
Valore fiscale		Valore iniziale	Incrementi	Decrementi	Valore finale					
		10	11	12	13					
			,00		,00					

SEZIONE II OPERAZIONI STRAORDINARIE PARTE I Dati relativi alla società beneficiaria della scissione, incorporante o risultante dalla fusione	RV10	Utilizzo 1	Codice fiscale 2		
	RV11	Domicilio fiscale	Comune 1	Provincia (sigla) 2	Codice Comune 3
			Frazione, via e numero civico 4	C.a.p. 5	
RV12	Codice attività 1	Barrare la casella se modificato nell'ultimo biennio 2	Anno di inizio attività 3		

Per quanto riguarda il modello Irap, deve essere compilato il quadro IS (righe 20/21) in cui riportare la differenza segnalata nel quadro RV di Unico, riportando anche il dato sul versamento della sostitutiva.

Sez. V Disallineamenti derivanti da operazioni di fusione, scissione e conferimento	IS20	Tipo di beni 1				Valore fiscale dante causa 2	,00	
	IS21	Valore civile	1	Valore iniziale 2	Incrementi 3	Decrementi 4	Valore finale 4	,00
		Valore fiscale	5	Valore iniziale 6	Incrementi 7	Decrementi 8	Valore finale 8	,00
	IS22	Differenza assoggettata a imposta sostitutiva						,00