

Risposta n. 540/2021

OGGETTO: "Riallineamento" dei valori fiscali per i soggetti che adottano i principi contabili internazionali introdotto dall'articolo 110, commi 8 e 8-bis, del Decreto Legge 14 agosto 2020, n. 104

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

Alfa S.p.A.(di seguito, "Alfa" o la "Società") intende riallineare il valore fiscale di determinati beni immateriali ("Intangibili") conformemente alla disciplina sul "riallineamento fiscale" per i soggetti che adottano i principi contabili internazionali introdotta dall'ottavo comma dell'articolo 110 del Decreto Legge 14 agosto 2020, n. 104 ("D.L. 104/2020").

In particolare, Alfa intende eseguire il riallineamento di beni immateriali iscritti in bilancio (redatto secondo i principi IAS/IFRS) il cui costo storico è già stato oggetto, in passato, di precedenti discipline di riallineamento/affrancamento.

Si tratta di beni a vita utile indefinita sui quali non sono stati operati ammortamenti civilistici, in quanto attività sottoposte ad "impairment test" con cadenza annuale, ma per i quali sono stati dedotti gli ammortamenti fiscali ai sensi dell'articolo 15 del d.l. 29 novembre 2008, n. 185, dell'articolo 103 del TUIR e dell'articolo 6 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446.

Le attività immateriali indicate dalla Società sono le seguenti:

- i) "Brand name" Beta, iscritto nel bilancio d'esercizio 2007 a seguito di fusione per incorporazione della società Beta S.p.A., oggetto di affrancamento nell'esercizio 2009, effettuato ai sensi dell'articolo 15, comma 10, del d.l. 29 novembre 2008, n. 185;
- ii) "Avviamento" iscritto dalla incorporata Beta S.p.A. nel bilancio d'esercizio 2002 a seguito dell'incorporazione della società Gamma S.p.A., oggetto di affrancamento effettuato ai sensi dell'articolo 6 del d.lgs. 8 ottobre 1997, n. 358.

Tali beni immateriali sono presenti sia nel bilancio al 31 dicembre 2019 che in quello al 31 dicembre 2020, tuttavia, per alcuni di essi, lo scostamento tra l'importo iscritto in bilancio e il costo fiscalmente riconosciuto assume differenti valori nelle due annualità a confronto.

In particolare, il "Brand name" presenta in entrambi gli esercizi la medesima divergenza tra valore contabile, pari a euro xxxx, e quello fiscale, pari a zero.

La voce "Avviamento", invece, ha avuto origine da tre operazioni riconducibili a Gamma S.p.A., poi confluite in Alfa e presenta disallineamenti tra valori contabili e fiscali al 31 dicembre 2019 e al 31 dicembre 2020.

La ragione della differenza tra valore civilistico e fiscale nelle due annualità è da ricondurre, principalmente, all'esecuzione del test di impairment che ne ha ridotto il valore di bilancio da euro xxxx, iscritto al 31 dicembre 2019, a euro xxxx, in bilancio al 31 dicembre 2020.

La Società, pertanto, ha intenzione di riallineare i disallineamenti presenti al 31 dicembre 2020 per un importo complessivo pari a euro xxxx, di cui euro xxxx relativi al "Brand name" ed euro xxxx riferiti alla voce "Avviamento".

Sulla base di quanto rappresentato, la Società chiede conferma che sia effettivamente possibile procedere al riallineamento per tutte le fattispecie sopra descritte, considerato che "da un lato, il costo storico degli Intangibili ha già trovato, in passato, riconoscimento fiscale per effetto delle citate, specifiche, differenti, discipline di riallineamento/affrancamento e, dall'altro, il Disallineamento si è formato perché i

valori affrancati (non sottoposti al processo di ammortamento in bilancio) hanno concorso, medio tempore, alla formazione del reddito e del valore della produzione attraverso il ciclo di ammortamento fiscale extra-contabile".

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La Società, stante l'ampia formulazione delle previsioni di carattere generale contenute nell'articolo 14 della Legge 21 novembre 2000, n. 342 ("Legge 342/2000") e nell'articolo 10 del decreto del Ministro delle finanze 13 aprile 2001, n. 162 ("d.m. 162/2001"), ritiene di poter fruire del regime del riallineamento in quanto è dell'avviso che non sia ostativo "il fatto che a) il costo storico degli Intangibili medesimi abbia già trovato, in passato, riconoscimento fiscale (per effetto delle citate discipline di riallineamento/affrancamento) e che b) tale valore abbia già concorso, medio tempore, alla formazione del reddito e del valore della produzione attraverso il ciclo di ammortamento fiscale gestito extra-contabilmente".

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Occorre premettere che il presente parere riguarda esclusivamente la richiesta di interpretazione dell'articolo 110, comma 8 e 8-bis, del decreto legge 14 agosto 2020, n. 104, relativamente alla possibilità di riallineare i cespiti oggetto di disallineamento fiscale, così come indicati nell'istanza dalla Società, senza che ciò implichi o presupponga un giudizio:

(i) sulla corretta applicazione della disciplina in materia di deduzione e quantificazione degli ammortamenti nei periodi d'imposta precedenti;

(ii) sulla corretta applicazione della disciplina vigente *ratione temporis* relativa alle operazioni che hanno dato luogo all'iscrizione e al riconoscimento fiscale degli avviamenti e del marchio da cui sono originati i disallineamenti oggetto del presente

parere.

La Società chiede se sia possibile procedere al riallineamento delle divergenze di valori contabili e fiscali che insistono sugli avviamenti e sul marchio iscritti in bilancio al 31 dicembre 2019 e ancora esistenti al 31 dicembre 2020, "indipendentemente dalla genesi e successivo trattamento contabile e fiscale".

L'articolo 110, comma 8, del decreto legge 14 agosto 2020, n. 104 prevede che "le previsioni di cui all'articolo 14, comma 1, della legge 21 novembre 2000, n. 342, si applicano anche ai soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali (...), anche con riferimento alle partecipazioni, in società ed enti, costituenti immobilizzazioni finanziarie ai sensi dell'articolo 85, comma 3-bis, del testo unico delle imposte sui redditi (...). Per tali soggetti, per l'importo corrispondente ai maggiori valori oggetto di riallineamento, al netto dell'imposta sostitutiva di cui al comma 4, è vincolata una riserva in sospensione d'imposta ai fini fiscali che può essere affrancata ai sensi del comma 3".

Il comma 8-bis della disposizione in esame ha esteso espressamente l'ambito oggettivo del riallineamento "all'avviamento e alle altre attività immateriali risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019." (comma introdotto dalla legge 30 dicembre 2020, n. 178, cd. "Legge di bilancio 2021").

Il comma 7 della medesima disposizione specifica, infine, che si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni degli articoli 11, 13, 14 e 15 della legge 21 novembre 2000, n. 342, quelle del regolamento di cui al decreto del Ministro delle finanze 13 aprile 2001, n. 162, nonché quelle del regolamento di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 19 aprile 2002, n. 86, e dei commi 475, 477 e 478 dell'articolo 1 della legge 30 dicembre 2004, n. 311.

In sostanza, la disciplina contenuta nell'articolo 110, comma 8, del d.l. n. 104 del 2020 ripropone - con alcune modifiche circoscritte - il regime opzionale del riallineamento dei valori fiscali dei beni d'impresa previsto dalla Legge n. 342 del 2000. Vengono infatti espressamente richiamate, in quanto compatibili, le previgenti

relative disposizioni normative (anche di natura attuativa) in materia di riallineamento.

La disposizione in commento consente, in particolare, anche ai soggetti IAS/IFRS, di adeguare i valori fiscali ai maggiori valori dei beni relativi all'impresa che risultano iscritti nel bilancio (c.d. "riallineamento"), secondo la disciplina contenuta nell'articolo 14 della Legge n. 342 del 2000 e nelle relative disposizioni attuative.

Nello specifico, oggetto di riallineamento sono i maggiori valori civili rispetto a quelli fiscali iscritti nel bilancio in corso al 31 dicembre 2019; i beni devono essere presenti anche nel bilancio dell'esercizio successivo (2020) e l'adeguamento è effettuato nel bilancio 2020 tenendo conto dei decrementi verificatisi in tale ultimo esercizio.

La disciplina del riallineamento è, inoltre, caratterizzata dall'obbligo di colmare per intero il divario tra costo fiscale e civile dei beni, non essendo consentito il riallineamento solo parziale delle differenze di valore (cfr. Circolare n. 18/E del 2006).

Con riferimento all'ambito oggettivo, l'articolo 14 della Legge n. 342 del 2000, così come richiamato dall'articolo 110 del d.l. n. 104 del 2020, prevede che i beni suscettibili di essere riallineati sono gli stessi beni indicati dall'articolo 10 della medesima legge e, cioè, quelli per i quali è possibile avvalersi della rivalutazione, ossia i beni materiali e immateriali, ammortizzabili e non ammortizzabili, le partecipazioni di controllo e di collegamento costituenti immobilizzazioni e, per i soggetti IAS adopter, anche le partecipazioni che si considerano immobilizzazioni finanziarie ai sensi dell'articolo 85, comma 3-bis, del TUIR (e cioè le partecipazioni che non si considerano detenute per la negoziazione) anche ove non si tratti di partecipazioni di controllo o di collegamento (cfr. Circolare n. 28/E del 2009 e Circolare n. 207/E del 2000).

Il nuovo comma 8-bis dell'articolo 110, inserito dalla Legge di bilancio 2021, estende poi, espressamente, la facoltà di avvalersi del riallineamento anche "all'avviamento e alle altre attività immateriali risultanti dal bilancio dell'esercizio in

corso al 31 dicembre 2019".

Per quanto concerne le tipologie di divergenze riallineabili, come precisato nell'articolo 10 del D.M del 13 aprile 2001, n. 162 - richiamato dall'articolo 110, comma 7, del decreto legge n. 104 del 2020 - la disciplina del riallineamento "può essere richiesta indipendentemente dalla fruizione della disciplina di rivalutazione per ottenere il riconoscimento fiscale dei maggiori valori dei beni, anche singolarmente considerati, di cui all'articolo 10 della legge, divergenti da quelli fiscali a qualsiasi titolo" (sottolineatura aggiunta).

In altri termini, stante l'ampia formulazione delle previsioni di carattere generale contenute nell'articolo 14 della Legge n. 342 n. 2000 e nell'articolo 10 del D.M. n. 162 del 2001, il riallineamento è possibile in tutti i casi in cui i valori iscritti in bilancio risultino superiori ai corrispondenti costi fiscalmente riconosciuti alla data di chiusura dell'esercizio di riferimento (cfr. Circolare n. 18/E del 13 giugno 2006; Circolare n. 14/E del 2017).

Non appare essere dunque ostativa, a tali fini, la circostanza che (a) il costo storico degli avviamenti abbia già trovato, in passato, riconoscimento fiscale (per effetto di precedenti discipline di riallineamento/affrancamento) (b) tale valore abbia già concorso, medio tempore, alla formazione del reddito e del valore della produzione attraverso il ciclo di ammortamento fiscale gestito extra contabilmente.

In particolare, per i soggetti IAS adopter, è da ritenersi che siano riallineabili anche le divergenze relative all'avviamento e ai marchi che si siano generate per effetto della deduzione in via extracontabile delle quote di ammortamento, così come previsto, ai fini IRES, dall'articolo 103, comma 2-bis, del TUIR e, ai fini IRAP, dall'articolo 5 del d. lgs. n. 446 del 1997 (cfr. circolare n. 18/E del 2006).

Tanto premesso, stante l'assenza di disposizioni che limitano espressamente le tipologie di divergenze riconoscibili, deve ritenersi che - alla luce del richiamo contenuto nella disciplina del riallineamento in esame all'articolo 14 della Legge n. 342 n. 2000 e all'articolo 10 del D.M. n. 162 del 2001 - la Società possa beneficiare

della disciplina del riallineamento in esame con riferimento a tutte le tipologie di disallineamento esistenti sugli avviamenti e sul marchio di impresa iscritti in bilancio al 31.12.2019, indipendentemente dalle cause che hanno dato origine al disallineamento di valori.

Il presente parere, di tipo ordinario o interpretativo, viene reso sulla base delle informazioni fornite dal richiedente, assunte acriticamente così come illustrate nell'istanza e in sede di documentazione integrativa, nel presupposto della loro veridicità e completezza ed esula da qualsiasi considerazione in merito alla corretta determinazione dei valori oggetto di riallineamento.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)