

Risposta n. 281

OGGETTO: Chiarimenti in merito a talune poste di bilancio contabilizzate alla data di prima applicazione dei principi contabili internazionali.

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

QUESITO

La Società chiede chiarimenti in merito a talune poste di bilancio contabilizzate alla data di prima applicazione dei principi contabili internazionali, ossia al 1° gennaio 2019.

1° Quesito

La Società è titolare di diritti di sfruttamento delle frequenze radiofoniche con tecnica analogica che coprono l'intero territorio nazionale.

In vigenza di principi contabili nazionali, l'istante ha modificato la vita utile dei diritti di sfruttamento delle frequenze, "allungandola prudenzialmente dai precedenti diciotto esercizi (con termine fissato all'anno 2024, data inizialmente stimata per lo *switch-off* delle frequenze con tecnica analogica e passaggio al digitale) a venti esercizi per tutti i valori residui e per le nuove acquisizioni".

A seguito della transizione ai principi contabili IAS/IFRS, a far data dal 1°

gennaio 2018, le frequenze "sono rientrate nella casistica delle attività immateriali con vita utile indefinita in quanto capaci di generare benefici economici per un orizzonte temporale di durata non predeterminabile".

Coerentemente con quanto disposto dallo IAS 38, l'attività immateriale non viene più ammortizzata, ma assoggettata almeno annualmente a *impairment test*.

Alla data di prima applicazione, "l'ammortamento eseguito con riferimento all'ultimo esercizio "OIC" 2018 è stato annullato e di conseguenza ripristinato un corrispondente maggior valore nell'attivo patrimoniale per i diritti di sfruttamento delle frequenze".

Ne deriva un valore civilistico IAS superiore al valore fiscale al netto delle acquisizioni e dismissioni rilevate nel corso dell'anno 2018.

Ciò premesso, l'istante chiede chiarimenti in merito al trattamento fiscale relativo alla eliminazione degli ammortamenti (ripristino di valore) delle frequenze. In particolare, la Società intende sapere:

a) se può "continuare - seppure mediante deduzioni extracontabili ai sensi dell'art. 103, comma 3-bis, del TUIR e dell'art. 5, comma 3, ultimo periodo, del d.lgs. n. 446/1997, rispettivamente, ai fini IRES e IRAP - a dedurre quote pari ad un ventesimo del costo delle Frequenze, assunto (in continuità di valore fiscale) al netto del ripristino effettuato in sede di FTA";

b) se può esercitare, "con riferimento alle Frequenze medesime, l'opzione per il riallineamento ai sensi del comma 3, lett. b), dell'Articolo 15, indipendentemente dalle scelte e/o dalle modalità di riallineamento di cui alla lett. a) dello stesso comma 3 dell'Articolo 15".

2° Quesito

Il fondo trattamento di fine rapporto è stato ricalcolato secondo le metodologie attuariali previste dallo IAS 19. Dall'applicazione di tali metodologie si è generato un effetto negativo sul patrimonio netto a seguito dell'aumento della passività iscritta in

bilancio.

Per tale posta contabile, "alla data di prima applicazione si ha un valore civilistico IAS superiore al valore fiscale".

Ciò premesso, l'istante chiede chiarimenti in merito al "trattamento fiscale in sede di FTA delle variazioni del debito per Trattamento di fine rapporto (TFR)".

3° Quesito

L'istante chiede chiarimenti in merito alle "modalità di esercizio dell'opzione per il riallineamento e la possibilità di integrare/rettificare i relativi dati successivamente".

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Soluzione al quesito 1

In relazione al quesito indicato al punto 1) lettera a), l'istante ritiene che, qualora non opti per il regime del riallineamento dei valori contabili e fiscali, possa "continuare - seppure mediante deduzioni extracontabili ai sensi dell'art. 103, comma 3-bis, del TUIR e dell'art. 5, comma 3, ultimo periodo, del d.lgs. n. 446/1997, rispettivamente, ai fini IRES e IRAP - a dedurre quote pari ad un ventesimo del costo delle Frequenze, assunto (in continuità di valore fiscale) al netto del ripristino effettuato in sede di FTA".

In relazione al quesito indicato al punto 1) lettera b), l'istante ritiene che, con riferimento alle frequenze medesime, possa esercitare "l'opzione per il riallineamento ai sensi del comma 3, lett. b), dell'articolo 15, indipendentemente dalle scelte e/o dalle modalità di riallineamento di cui alla lett. a) dello stesso comma 3 dell'articolo 15".

Soluzione al quesito 2

L'istante ritiene di poter procedere alla deduzione, nel primo periodo di applicazione degli IAS/IFRS (2019), di "un importo massimo pari alla differenza tra

l'importo che il TFR avrebbe ai sensi delle disposizioni del codice civile e il precedente valore fiscale del TFR, assumendo quest'ultimo parametro (in continuità) in misura pari all'ultimo valore fiscale del periodo precedente (valore fiscale OIC al 31 dicembre 2018)".

Soluzione al quesito 3

La Società ritiene "di poter correggere i dati indicati nella Sezione X del quadro RQ del modello Redditi Società di capitale 2019 mediante la presentazione di una dichiarazione integrativa (versando le eventuali maggiori imposte dovute, con sanzioni e interessi)".

Al riguardo, l'istante evidenzia di aver già esercitato l'opzione tempestivamente "ma subordinando la definitiva e corretta applicazione del metodo di riallineamento all'esito del presente interpello".

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si evidenzia che la risposta al presente interpello è fornita nel presupposto che la Società abbia correttamente applicato i principi contabili nelle operazioni oggetto dell'interpello in esame.

Ciò premesso, con riferimento ai quesiti posti, si fa presente quanto segue.

Risposta al quesito 1

Relativamente al quesito indicato al punto 1), lettera a), si osserva che in base ai principi contabili internazionali (IAS 38) il valore dei beni a vita utile indefinita non può essere oggetto di ammortamento, ma deve essere sottoposto a valutazione in base al cosiddetto *impairment test*.

In tale contesto, in sede di passaggio ai principi IAS/IFRS, l'istante ha ripristinato un maggiore valore nell'attivo patrimoniale per i diritti di sfruttamento delle frequenze, annullando l'ammortamento eseguito.

Ciò premesso, occorre evidenziare che alle componenti derivanti

dall'eliminazione del fondo ammortamento, in sede di prima applicazione degli IAS/IFRS, si rende applicabile il disposto dell'articolo 13, comma 5, del decreto legislativo n. 38 del 2005 nella parte in cui prevede che *"il ripristino e l'eliminazione nell'attivo patrimoniale in sede di prima applicazione dei principi contabili internazionali, rispettivamente, di costi già imputati al conto economico di precedenti esercizi e di quelli iscritti e non più capitalizzabili non rilevano ai fini della determinazione del reddito né del valore fiscalmente riconosciuto; resta ferma per questi ultimi la deducibilità sulla base dei criteri applicabili negli esercizi precedenti"*.

Sulla base di tale disposizione, il valore fiscalmente riconosciuto delle frequenze, alla data di passaggio ai principi IAS/IFRS, deve essere assunto in continuità con il precedente valore fiscale e potrà essere dedotto *"sulla base dei criteri applicabili nei precedenti esercizi"*, ossia secondo l'originario piano di ammortamento, fino al completo esaurimento dello stesso.

Tale deduzione potrà avvenire *"a prescindere dall'imputazione al conto economico"* dell'ammortamento, considerato che, per i beni immateriali a vita utile indefinita, l'articolo 10 del decreto 8 giugno 2011 rinvia ai fini IRES e IRAP alla medesima disciplina prevista per i marchi d'impresa e l'avviamento che, come noto, beneficiano di una deduzione in via extracontabile delle relative quote di ammortamento (cfr. articolo 103 bis del TUIR e articolo 5, comma 3 del decreto legislativo n. 446 del 1997).

In merito al successivo quesito di cui al punto 1), lettera b), si osserva che l'articolo 15, comma 3, lettera b), del decreto legge n. 185 del 2008 ha introdotto la possibilità di affrancare, mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, dell'IRAP, delle eventuali addizionali, le differenze emerse in sede di prima applicazione dei principi contabili internazionali, a seguito dell'attuazione del regime di neutralità fiscale previsto dall'articolo 13 del decreto legislativo n. 38 del 2005.

In particolare, tale riallineamento deriva *"dall'eliminazione di ammortamenti, di*

rettifiche di valore e di fondi di accantonamento, per effetto dei commi 2, 5 e 6 dell'articolo 13 del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38".

In tale contesto, pertanto, le differenze emerse in sede di prima applicazione dei principi contabili internazionali sul valore delle frequenze potranno essere riallineate ai sensi del predetto articolo 15, comma 3, lettera b).

In merito alle modalità applicative del riallineamento in esame e al coordinamento con il riallineamento previsto dalla lettera a) del medesimo articolo 15 del decreto legge n. 185 del 2008, si rinvia ai chiarimenti contenuti nella circolare n. 33/E del 2009.

Risposta al quesito 2

In via preliminare, appare opportuno evidenziare che lo IAS 19 individua una propria metodologia nella costituzione del fondo TFR, atteso che, comunque, l'effettiva somma da corrispondere in caso di cessazione del rapporto di lavoro è sempre quella determinata sulla base delle previsioni del codice civile.

In particolare, in base allo IAS 19, la quantificazione dell'accantonamento di periodo dipende:

- da un lato, da valutazioni di tipo attuariale, legate a variabili demografiche, quali la mortalità dei dipendenti e la rotazione del personale, ed a variabili finanziarie, che tengono conto anche dei futuri incrementi retributivi;
- dall'altro, dalla necessità di attualizzare i flussi relativi ai pagamenti futuri utilizzando un opportuno tasso di sconto.

In concreto, a seconda che nel calcolo dell'accantonamento abbiano maggior peso le predette variabili di tipo attuariale-finanziario ovvero prevalga l'effetto di "attualizzazione" conseguente all'applicazione del tasso di sconto, potranno emergere differenze, rispettivamente, positive o negative, tra l'ammontare accantonato in conformità ai principi contabili internazionali e quello derivante dall'applicazione della relativa disciplina civilistica (cfr. risoluzione n. 133/E del 16 novembre 2006).

Il documento OIC del 26 settembre 2007 ha chiarito, peraltro, che - a seguito della riforma previdenziale introdotta da legge 27 dicembre 2006, n. 296 - il TFR destinato dall'1 gennaio 2007 alla previdenza complementare o al fondo di tesoreria istituito presso l'INPS rientra nei piani a contribuzione definita di cui allo IAS 19, con conseguente contabilizzazione del solo costo per TFR maturato (escluso l'effetto della rivalutazione del fondo) e del movimento finanziario relativo ai versamenti effettuati (o l'eventuale debito per il versamento che fosse effettuato nell'esercizio successivo).

Ciò premesso, nel caso in esame il passaggio ai principi IAS/IFRS ha comportato l'iscrizione di un maggior valore del debito rispetto alla misura prevista dalle regole del codice civile e un conseguente effetto negativo sul patrimonio netto.

Da un punto di vista fiscale, la risoluzione n. 133/E del 16 novembre 2006 ha precisato che in aderenza al generale principio della neutralità - cui deve, per quanto possibile, ispirarsi il trattamento fiscale delle rettifiche contabili imposte per effetto della transizione ai principi contabili internazionali - il trattamento del TFR deve essere assimilato, in assenza di specifiche disposizioni, a quello dei fondi rischi ed oneri dedotti di cui all'articolo 13, comma 6, del decreto legislativo n. 38 del 2005.

La stessa risoluzione evidenzia che l'eliminazione parziale di tale fondo genera una sopravvenienza attiva non tassabile e un disallineamento tra il valore fiscalmente rilevante e il (minor) valore iscritto in bilancio.

Ciò premesso, appare ragionevole affermare che tali considerazioni debbano ritenersi applicabili anche al caso in esame, in cui il passaggio ai principi contabili internazionali ha comportato l'iscrizione di un maggior valore del debito e un conseguente effetto negativo sul patrimonio netto.

Ne deriva che ai fini della determinazione della quota di TFR deducibile dal reddito d'impresa assumerà rilevanza il precedente valore fiscale che, pertanto, risulterà disallineato rispetto a quello iscritto in sede di prima applicazione dei principi IAS/IFRS.

Tale disallineamento, come chiarito peraltro nella circolare n. 33/E del 2009,

rientra tra le divergenze "strutturali" non assoggettate al regime transitorio e non riallineabili.

In definitiva, ai fini IRES, la deducibilità delle quote del TFR dovrà avvenire secondo la disciplina prevista dall'articolo 2, comma 4 del decreto 1° aprile 2009, n. 48 in base al quale *"per i soggetti IAS, gli accantonamenti ai fondi di cui all'articolo 105, commi 1 e 2, del testo unico, deducibili in ciascun esercizio sono determinati in misura non superiore alla differenza fra l'importo complessivo dei fondi calcolati al termine dell'esercizio in conformità alle disposizioni legislative e contrattuali che regolano il rapporto di lavoro dei dipendenti, e l'importo di tali fondi fiscalmente riconosciuto al termine dell'esercizio precedente, assunto al netto degli utilizzi dell'esercizio"*.

Tale disposizione dovrà essere applicata, come sopra evidenziato, considerando il precedente valore fiscale del fondo TFR, ossia quello rinvenibile (in continuità) al 31 dicembre 2018.

Si ricorda, peraltro, che - ai fini dell'imputazione in bilancio - concorrono a determinare gli accantonamenti tutte le componenti positive e negative iscritte a conto economico o a patrimonio netto in contropartita di detti fondi (cfr. 2, comma 4 del decreto 1° aprile 2009, n. 48), la quota di utili e perdite attuariali imputata a patrimonio netto rileva ai fini dell'imputazione (cfr. articolo 2, comma 2 del decreto 8 giugno 2011) e la quota di *"interest cost"* imputata a conto economico è considerata accantonamento ai fini fiscali (cfr. articolo 9, comma 2 del decreto 8 giugno 2011).

Ai fini della disciplina IRAP, occorre evidenziare che l'articolo 11, comma 4-*octies* del decreto legislativo n. 446 del 15 dicembre 1997 stabilisce che *"per i soggetti che determinano il valore della produzione netta ai sensi degli articoli da 5 a 9, è ammessa in deduzione la differenza tra il costo complessivo per il personale dipendente con contratto a tempo indeterminato e le deduzioni spettanti ai sensi dei commi 1, lettera a), 1-bis, 4-bis.1 e 4-quater del presente articolo"*.

Per effetto di tale disposizione, sono ammesse in deduzione dalla base

imponibile IRAP le spese per il personale dipendente impiegato a tempo indeterminato, eccedenti l'ammontare di alcune deduzioni spettanti ai sensi dell'articolo 11 del decreto IRAP.

La circolare n. 22/E del 09 giugno 2015 ha precisato, al riguardo, che: a) quanto minori sono le deduzioni fruibili in applicazione dell'articolo 11 tanto maggiore è il differenziale deducibile; b) la circostanza che alcuni soggetti non beneficino di tutte le deduzioni richiamate dalla norma non li esclude dall'applicazione del beneficio.

La stessa circolare n. 22/E ha chiarito che le quote di TFR maturate a partire dall'esercizio 2015 (primo periodo di applicazione della norma per i c.d. "solari") - compresa la rivalutazione di quelle accantonate fino a tutto il 2014 - rientrano a pieno titolo nella determinazione delle spese per il personale dipendente deducibili ai sensi della norma in esame, trattandosi di costi sostenuti a fronte di debiti certi a carico del datore di lavoro.

Sulla base di tale chiarimento e del principio di previa imputazione in bilancio dei componenti negativi, deve ritenersi che per i soggetti IAS/IFRS:

1) l'importo deducibile del TFR ai fini IRAP non può superare quello determinato ai sensi dell'articolo 2120 del codice civile comprensivo della rivalutazione, essendo tale importo un debito certo a carico del datore di lavoro.

2) tale debito civilistico, rappresentato dalla quota civilistica comprensiva della rivalutazione, potrà essere concretamente dedotto sempreché risulti imputato in bilancio.

La quota di rivalutazione civilistica - che, sulla base dei chiarimenti contenuti nella circolare n. 22/E del 2015, è comunque deducibile ai fini IRAP - potrà essere, invece, concretamente dedotta sempreché risulti imputata in bilancio a titolo di "interest cost" e di utili e perdite attuariali.

Si ricorda, infatti, che - ai fini dell'imputazione in bilancio - la quota di utili e perdite attuariali imputata a patrimonio netto rileva ai fini dell'imputazione (cfr. articolo 2, comma 2 del decreto 8 giugno 2011) e la quota di "interest cost" imputata a

conto economico è considerata accantonamento ai fini fiscali (cfr. articolo 9, comma 2 del decreto 8 giugno 2011).

L'eventuale eccedenza della quota di rivalutazione civilistica non dedotta nel periodo d'imposta - poiché in applicazione dello IAS 19 non risulta imputata in bilancio a titolo di "interest cost" e di utili e perdite attuariali - assumerà rilevanza nell'esercizio in cui risulterà imputata in bilancio.

In tale ultimo esercizio, infatti, risulterà soddisfatta sia l'esigenza di consentire la deduzione di un importo complessivo non superiore al debito civilistico, comprensivo della rivalutazione, sia la presenza del requisito della previa imputazione in bilancio.

Appare opportuno evidenziare, peraltro, che tale soluzione è coerente con quanto già previsto espressamente dal legislatore ai fini IRES dall'articolo 2, comma 4 del decreto 1° aprile 2009, n. 48, ossia prima che la medesima tematica di deducibilità del TFR emergesse anche ai fini IRAP (cfr. articolo 11, comma 4-octies del decreto legislativo n. 446 del 1997 applicabile dal periodo 2015).

La norma in esame stabilisce, infatti, un meccanismo di deducibilità in base al quale qualora in un esercizio l'importo complessivo delle poste contabili del TFR *"sia inferiore a quello delle quote di TFR maturate ex articolo 2120 del cod. civ., la differenza"* è *"recuperata in un esercizio successivo, ove in tale esercizio si verifichi la situazione inversa"* (cfr. relazione illustrativa al decreto 1° aprile 2009, n. 48).

Tale soluzione, come riportato nella relazione illustrativa, ha il vantaggio di evitare una *"onerosa, complessa ed analitica gestione delle differenze per singoli dipendenti tra il TFR ex articolo 2120 del cod. civ. e quello IAS"*, poiché, diversamente, la quota non deducibile nel periodo d'imposta (differenza fra quota massima di cui all'articolo 2120 del codice civile e quella imputata in bilancio) *"risulterebbe fiscalmente deducibile solo nel periodo d'imposta in cui il dipendente lascia l'azienda, determinando la necessità di gestire in maniera analitica, per ciascun dipendente, sia le quote del fondo TFR in base all'articolo 2120 del codice civile sia le quote del fondo TFR IAS"*.

Anche in considerazione di tale esigenza - vale a dire al fine di evitare che nella deduzione IRAP in esame riemerge la medesima "*onerosa, complessa e analitica gestione delle differenze per singoli dipendenti*" evitata espressamente dal legislatore in ambito IRES - appare ragionevole ritenere che il predetto meccanismo di deducibilità previsto in ambito IRES sia sostanzialmente applicabile anche ai fini della deduzione IRAP prevista dall'articolo 11, comma 4-octies del decreto legislativo n.446 del 1997.

Anche ai fini IRAP, così come evidenziato ai fini IRES, nel calcolo della quota di TFR deducibile assumerà rilevanza il precedente valore fiscale del fondo TFR, ossia quello rinvenibile (in continuità) al 31 dicembre 2018.

Risposta al quesito 3

Con riferimento al terzo quesito, appare opportuno evidenziare che la nuova disciplina fiscale dettata per i soggetti IAS/IFRS - rafforzando il principio di derivazione del reddito dal bilancio di esercizio - consente di ridurre il fenomeno della formazione di nuove divergenze tra valori civilistici e valori fiscali. Tuttavia continuano a sussistere le divergenze che si sono create anteriormente, sia in sede di prima applicazione degli IAS sia negli esercizi precedenti l'adozione delle nuove regole fiscali.

Per non costringere le imprese a gestire tali disallineamenti presenti in bilancio, l'articolo 15 del decreto legge n. 185 del 2008 ha introdotto la possibilità di riallineare le differenze fra valori civili e fiscali.

La disciplina del riallineamento in esame assume carattere oneroso e facoltativo. La possibilità di operare il riallineamento è, infatti, subordinata tanto al pagamento di un'imposta sostitutiva, quanto all'esercizio di una specifica opzione da esercitare nella dichiarazione dei redditi.

Al riguardo, l'articolo 1, comma 2, del decreto 30 luglio 2009 ha stabilito che "*i contribuenti possono riallineare, ai fini dell'IRES, dell'IRAP e di eventuali addizionali, secondo le disposizioni dell'art. 15, commi 3, 4, 5, 6, 7, 7-bis e 9, del decreto legge 29*

novembre 2008, n. 185 (...), le divergenze (...) esistenti all'inizio del periodo d'imposta di prima applicazione dei principi contabili internazionali, con effetto a partire da tale inizio".

Lo stesso decreto stabilisce che *"l'opzione per il riallineamento delle divergenze è esercitata nella dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio precedente a quello di prima applicazione dei principi contabili internazionali"*.

Come precisato nella circolare del 10 luglio 2009, n. 33/E, la predetta opzione per la disciplina del riallineamento si intende perfezionata con l'indicazione in dichiarazione, a nulla rilevando l'omesso, insufficiente e/o tardivo versamento della relativa imposta sostitutiva.

Ciò premesso, la Società evidenzia di aver esercitato tempestivamente la relativa opzione "pur nella consapevolezza di dover rettificare i dati ivi indicati (nonché determinare l'imponibile da assoggettare ad imposta sostitutiva) sulla base delle risposte" fornite "in merito ai quesiti del presente interpello".

In tale contesto, la Società - avendo comunque esercitato l'opzione tempestivamente - potrà correggere i dati indicati nel modello Redditi Società di capitale 2019 secondo le ordinarie modalità previste in materia di presentazione della dichiarazione integrativa, provvedendo a versare le eventuali maggiori imposte dovute, con relativi interessi e sanzioni.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)