

Risposta n. 105/2022

OGGETTO: rivalutazione del marchio d'impresa - deduzione extracontabile delle quote di ammortamento e vincolo di sospensione d'imposta sulle riserve del Patrimonio netto a seguito della transizione ai principi contabili internazionali - articolo 110 del Decreto Legge 14 agosto 2020, n. 104

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

QUESITO

_____ S.p.A. (di seguito, anche "Istante" o "Società") sviluppa e produce sistemi high-tech per il settore farmaceutico e della medicina nucleare ed è specializzata in soluzioni tecnologiche di isolamento per la medicina rigenerativa e l'ingegneria tissutale.

La Società ha l'esercizio non coincidente con l'anno solare, con chiusura al 31 marzo di ciascun anno e redige il proprio bilancio d'esercizio in applicazione dei principi contabili nazionali (OIC).

La Società è intenzionata a rivalutare, anche ai fini fiscali mediante il versamento di apposita imposta sostitutiva del 3%, un marchio d'impresa di cui la stessa risulta proprietaria, regolarmente iscritto nel bilancio al 31 marzo 2020, in ottemperanza a quanto previsto dall'art. 110 del Decreto Legge 14 agosto 2020, n. 104, convertito con Legge 13 ottobre 2020, n. 126.

Il valore contabile del suddetto marchio risulta pari a Euro _____ e coincide

con il valore fiscale. Si tratta di costi sostenuti dalla Società per la registrazione del marchio, capitalizzati tra le immobilizzazioni immateriali, per i quali è previsto un processo di ammortamento sia contabile che fiscale di 18 anni.

Il valore di mercato del marchio, rispetto al quale quantificare la rivalutazione, risulterebbe pari a circa Euro ____ milioni, sulla base delle valutazioni interne fatte dalla Società e dalle analisi finora effettuate dal perito incaricato; valore individuato mediante l'applicazione del metodo delle Royalties (anche detto "Relief from Royalties Method"), il quale è generalmente applicabile nella valutazione di beni intangibili come marchi, tecnologie brevettate e non brevettate.

Ciò detto, la Società sta analizzando gli effetti contabili e fiscali derivanti da un'eventuale futura transizione ai principi contabili internazionali (IAS/IFRS) che prevedono l'obbligo per la Società di eliminare dal punto di vista contabile il valore di iscrizione del marchio (sia con riferimento alla componente di costo capitalizzato ante rivalutazione, sia con riferimento al maggior valore attribuito in sede di rivalutazione), in ottemperanza a quanto statuito rispettivamente dal principio contabile IFRS 1 e IAS38. Tale eliminazione dovrebbe essere effettuata in contropartita di una posta di Patrimonio Netto, comprensiva della riserva di rivalutazione costituita in base alla previsione del citato articolo 110 D.L. 104 del 2020, al netto del relativo effetto fiscale, senza alcun impatto sul Conto Economico. Di conseguenza, a partire dall'esercizio di FTA, il valore del marchio precedentemente iscritto nell'attivo dello Stato Patrimoniale ante passaggio agli IAS/IFRS dovrebbe essere totalmente rettificato in diminuzione e, quindi, completamente stornato con interruzione del relativo processo di ammortamento civilistico.

La società istante intende effettuare la rivalutazione versando la sola imposta sostitutiva pari al 3%, così come previsto dal citato art. 110 D.L. 104/2020, senza avvalersi della facoltà di affrancare la riserva di rivalutazione generatasi a seguito di tale operazione, con la conseguenza che la stessa risulterebbe in sospensione d'imposta al momento della transizione ai nuovi principi contabili.

Ciò precisato, la società chiede di sapere se

- ci sia la "possibilità, a decorrere dall'esercizio di prima applicazione dei principi contabili internazionali (IAS/IFRS), di continuare a dedurre ai fini IRES e IRAP, ancorché in via extracontabile, le quote di ammortamento del marchio comprensive anche del maggiore valore attribuito in sede di rivalutazione, non più capitalizzabile nell'attivo del bilancio d'esercizio in applicazione di tali principi" **(Quesito n. 1)**; - ci sia "l'obbligo di ricostituzione del vincolo di sospensione d'imposta su una o più riserve presenti nel Patrimonio Netto della Società post transizione ai principi contabili internazionali, stante l'eliminazione della riserva di rivalutazione, così come dettagliatamente descritto nel quesito numero 1" **(Quesito n. 2)**.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Con riferimento al **Quesito n. 1**, la Società istante riferisce che tutti i requisiti soggettivi ed oggettivi previsti dalla disciplina di cui all'articolo 110 del Decreto Legge 14 agosto 2020, n. 104 risulterebbero soddisfatti: opzione per la rivalutazione, versamento dell'imposta sostitutiva del 3%, apposizione del vincolo di sospensione d'imposta sulla riserva di rivalutazione all'uopo costituita nel Patrimonio Netto. Conseguentemente il valore contabile e fiscale del marchio sarebbe pari all'importo dei costi capitalizzati e del maggior valore attribuito allo stesso in sede di rivalutazione. In questo contesto, a parere dell'istante, risulta applicabile la disciplina transitoria prevista dall'art. 13 del D. Lgs. n. 38 del 2005 in tema di eliminazione di costi precedentemente capitalizzati e stornati al momento della transizione ai principi contabili internazionali. In base a questa disposizione, l'eliminazione, in sede di transizione ai principi contabili internazionali, di tali immobilizzazioni immateriali (che avviene con diretta imputazione a Patrimonio Netto) non rileva ai fini fiscali e la relativa deduzione, tramite ammortamento del loro costo prosegue in via extracontabile sulla base dei criteri di determinazione delle quote di ammortamento

applicati prima della transizione stessa.

In ordine al Quesito n. 2, la società istante ritiene che non debba essere ricostituito il vincolo di sospensione d'imposta su una o più riserve presenti nel Patrimonio Netto della Società, post transizione ai principi contabili internazionali, in quanto l'eliminazione definitiva della riserva di rivalutazione dal Patrimonio Netto della Società comporterebbe il venir meno *ab origine* del rischio di un "salto d'imposta", rappresentato dalla possibilità di distribuzione di una riserva formata da utili non tassati in capo al soggetto che li distribuisce, che costituisce la *ratio* sottostante alla previsione in commento.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 110 del Decreto Legge 14 agosto 2020, n. 104, ha previsto la possibilità, per le società che adottano i principi contabili nazionali, di procedere alla rivalutazione, nel bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2020, dei beni d'impresa materiali e immateriali che risultino iscritti nel bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2019.

La società istante asserisce di integrare i presupposti oggettivi e soggettivi di applicazione della disciplina delle rivalutazione, tra cui anche il possesso dei beni potenzialmente rivalutabili sia alla fine dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2020, sia alla fine dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019.

La disciplina in questione è facoltativa sia sul piano civilistico che su quello fiscale. In quest'ultima ipotesi il contribuente è tenuto al versamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive e di eventuali addizionali nella misura del 3%, da applicarsi al maggiore valore attribuito in sede civilistica ai beni ammortizzabili e non ammortizzabili oggetto di rivalutazione.

E' intenzione della Società dare rilevanza fiscale a tale regime opzionale di

rivalutazione, mediante apposito versamento dell'imposta sostitutiva del 3%, così come previsto dal citato articolo 110, comma 4, Decreto Legge 104 citato, con contestuale apposizione del vincolo di sospensione d'imposta sulla riserva di rivalutazione all'uopo costituita nel Patrimonio Netto.

In particolare, intende esercitare l'opzione per la rivalutazione del marchio nell'esercizio in chiusura al 31 marzo 2021 - in relazione ai beni d'impresa materiali e immateriali che risultino iscritti nel bilancio relativo all'esercizio chiuso al 31 marzo 2020

La Società intende, altresì, transitare ai principi contabili internazionali IAS/IFRS nella redazione del bilancio di esercizio in chiusura al 31 marzo 2022.

Lo IAS 38, al paragrafo 63, prevede che "*marchi, testate giornalistiche, diritti di editoria, anagrafiche clienti ed elementi simili nella sostanza, se generati internamente, non devono essere rilevati come attività immateriali*". Tale previsione si inserisce nel più ampio divieto previsto dal medesimo principio contabile di iscrizione di attività generate internamente e di capitalizzazione di costi e spese, fatta eccezione per i costi di sviluppo.

Le ragioni alla base di tali divieto sono sostanzialmente rinvenibili nella difficoltà di dimostrare che tali attività genereranno benefici economici futuri e nell'impossibilità di distinguere il loro costo rispetto al costo complessivo dello sviluppo dell'attività aziendale. Pertanto, il successivo passaggio ai principi contabili internazionali comporterebbe l'obbligo di completa eliminazione del valore di iscrizione del marchio dall'attivo di Stato Patrimoniale, sia della componente di costi capitalizzati ante rivalutazione, sia del maggiore valore attribuito in sede di rivalutazione volontaria, con la conseguente interruzione del relativo processo di ammortamento civilistico.

In relazione al **Quesito n. 1** si ritiene di poter concordare con la soluzione prospettata dalla società istante per cui si conferma che nel caso di specie risulta applicabile l'articolo 13, comma 5, del D.lgs. n. 38 del 2005, secondo il quale "i/

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".

Tale norma si colloca nell'ambito della disciplina transitoria introdotta dal legislatore ed è volta a garantire la neutralità fiscale, in sede di transizione, ai soggetti che adottano per la prima volta i principi contabili internazionali.

In base a questa disposizione, l'eliminazione, in sede di transizione ai principi contabili internazionali, delle immobilizzazioni immateriali (che avviene con diretta imputazione a Patrimonio Netto) non rileva ai fini fiscali per cui il valore fiscale del bene viene mantenuto a fronte dell'eliminazione contabile e la relativa deduzione, tramite ammortamento, del relativo costo prosegue in via extracontabile sulla base dei criteri di determinazione delle quote di ammortamento applicati prima della transizione stessa.

Nel caso in esame, pertanto, il valore fiscalmente riconosciuto del marchio, comprensivo della rivalutazione legittimamente operata, rimane immutato a seguito della transizione ai principi contabili internazionali e può essere dedotto in via extracontabile secondo le ordinarie regole:

- ai fini IRES ai sensi dell'art. 103, comma 1, del TUIR che prevede che *"le quote di ammortamento [...] relative al costo dei marchi d'impresa sono deducibili in misura non superiore ad un diciottesimo del costo"*

- ai fini IRAP, ai sensi dell'art. 5 del D.P.R. n. 446/1997, comma 3, ultimo periodo, secondo il quale *"sono comunque ammesse in deduzione quote di ammortamento del costo sostenuto per l'acquisizione di marchi d'impresa e a titolo di avviamento in misura non superiore a un diciottesimo del costo indipendentemente dall'imputazione al conto economico"*.

In ordine al **Quesito n. 2**, l'articolo 13, comma 1, della Legge n. 342 del 2000, al quale il citato articolo 110 D.L. 104/2020 fa espresso rimando, stabilisce sul piano civilistico che *"il saldo attivo risultante dalle rivalutazioni ...deve essere imputato al capitale o accantonato in una speciale riserva designata con riferimento alla presente legge, con esclusione di ogni diversa utilizzazione"* e che tale riserva, *"ove non venga imputata al capitale, può essere soltanto con l'osservanza delle disposizioni dei commi secondo e terzo dell'articolo 2445 del codice civile"* e che, in caso di sua utilizzazione a copertura di perdite, *"non si possa far luogo a distribuzione di utili fino a quando la riserva non è reintegrata o ridotta in misura corrispondente con deliberazione dell'assemblea straordinaria ..."*.

Ai vincoli di ordine civilistico che non sono oggetto di esame e di valutazione in sede di interpello, si aggiunge, sul piano fiscale, un regime di sospensione d'imposta che impedisce l'utilizzo del saldo attivo di rivalutazione per la distribuzione, pena la ripresa a tassazione, per corrispondente ammontare, della rivalutazione eseguita.

Nel confermare in questa sede che l'utilizzo della riserva in conseguenza della transizione ai principi contabili internazionali IAS/IFRS non costituisce un'ipotesi di distribuzione che comporti la ripresa a tassazione, si ritiene di non poter condividere la soluzione prospettata dall'istante in ordine al **Quesito n.2**.

Proprio in virtù del citato principio di neutralità, si ritiene che così come il transito ai principi contabili internazionali non determini il disconoscimento dei maggiori valori riferibili al marchio, allo stesso modo tale passaggio non può comportare la sparizione del vincolo di sospensione originariamente appostato su una riserva che non trova più evidenza in bilancio. Ne consegue, pertanto, che la società istante, in sede di transizione agli IAS, debba mantenere inalterato quanto effettuato in ossequio delle prescrizioni poste dalla legge di rivalutazione e, quindi, ha l'obbligo di ricostituire il vincolo di sospensione su un'altra riserva, anche di capitale, esistente in bilancio.

Il presente parere viene reso sulla base dei fatti, dei dati e degli elementi in

precedenza esaminati, assunti acriticamente così come illustrati e documentati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta realizzazione.

Resta impregiudicato, ai sensi dell'articolo 10-bis della L. n. 212 del 2000, ogni potere di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria volto a verificare se lo scenario delle operazioni descritto nell'istanza di interpello, anche per effetto di eventuali ulteriori atti, fatti o negozi ad esso collegati e non rappresentati nell'istanza, possa condurre a una diversa qualificazione della fattispecie ovvero a identificare un diverso censurabile disegno abusivo.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)