

**Risposta n. 533/2022**

**OGGETTO:** Riallineamento - Deduzione dell'importo riallineato relativo ad attività immateriali a vita utile definita - Articolo 110, comma 8-ter, del decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104.

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

**QUESITO**

La società *ALFA* S.p.A. (di seguito anche solo "*ALFA*", la "Società" ovvero l'"Istante") svolge le attività di intermediazione assicurativa e di holding di partecipazioni detenendo partecipazioni di controllo in varie società che compongono il gruppo *BETA* (il "Gruppo").

La Società, a partire dall'esercizio 2018, redige il proprio bilancio di esercizio sulla base dei principi contabili internazionali. Per quanto interessa ai fini della presente istanza, si rappresenta che la Società nella propria dichiarazione dei redditi per il periodo d'imposta 2020 (Modello Redditi SC 2021) ha esercitato l'opzione per la disciplina del c.d. riallineamento ai sensi dell'art. 110, comma 8-*bis* del Decreto Legge 14 agosto 2020, n. 104 (Decreto Agosto). In particolare, oggetto del riallineamento è stato il disallineamento tra il valore contabile e fiscale esistente al 31 dicembre 2020 e relativo ad una componente delle attività immateriali esistente nel bilancio d'esercizio chiuso al 31 dicembre 2019, ossia l'asset denominato *Customer Relationship*.

Per ragioni di chiarezza, si ritiene utile fornire una breve sintesi circa i passaggi che hanno portato la Società ad iscriverne la *Customer Relationship* tra le voci del proprio attivo.

In data *GG MM* 2019 si è perfezionata la fusione inversa per incorporazione di *GAMMA* S.p.A. (di seguito "*GAMMA*"), che allora deteneva il controllo totalitario di *ALFA*, in quest'ultima società (di seguito, la "Fusione"). La Fusione, che ha avuto effetti contabili e fiscali retrodatati al 1° gennaio 2019, rappresentava il completamento dell'operazione di aggregazione aziendale con cui *GAMMA* aveva acquisito (indirettamente) nel giugno 2018 la Società. Come riportato nel bilancio d'esercizio di *ALFA* al 31 dicembre 2019, nell'ambito della Fusione è emerso in capo a *ALFA*, in qualità di soggetto incorporante, un disavanzo pari ad Euro ... milioni che è stato allocato alle attività e alle passività sulla base del processo di Purchase Price Allocation (la "PPA") predisposto ai fini del bilancio consolidato. Nello specifico, sulla base della PPA la Società ha allocato Euro ... milioni alla voce *Customer Relationship*. In particolare, per quanto interessa ai fini della presente istanza, l'asset *Customer Relationship* è stato iscritto in quanto rappresentativo della valorizzazione economica del duraturo rapporto instaurato da *ALFA* con gli operatori assicurativi e gli altri soggetti i cui prodotti e servizi sono offerti attraverso il sistema di *Online Price Comparison* offerto da *ALFA*. Tale intangibile è stato iscritto in bilancio a seguito della PPA, predisposta ai sensi del principio contabile IFRS 3, in quanto risultavano integrati tutti i requisiti previsti dal principio contabile IAS 38, par. 8, per la rilevazione delle attività immateriali, ossia l'identificabilità, il controllo da parte della Società nonché la possibilità che l'attività immateriale generi benefici economici futuri.

La vita utile di tale intangibile è stata determinata implicitamente sulla base del tasso di abbandono della clientela stimato ai fini della PPA in misura pari a 20 anni.

Come descritto in dettaglio nel bilancio d'esercizio di *ALFA* al 31 dicembre 2019, la Società ha iscritto inizialmente la *Customer Relationship*, alla data del 1°

gennaio 2019, per un importo di Euro ... milioni, pari al *fair value* definito alla data di acquisizione da parte di *GAMMA* (giugno 2018) al netto dell'ammortamento dell'attività immateriale sino al 31 dicembre 2018 (Euro ... milioni). L'ammortamento dell'esercizio 2019 è stato pari a Euro ... milioni, sicché il valore netto dell'asset al 31 dicembre 2019 risultava pari a Euro ... milioni. Il valore contabile residuo della *Customer Relationship*, al netto del relativo fondo ammortamento, risultante dal bilancio d'esercizio della Società chiuso al 31 dicembre 2020 risultava pari ad Euro ... . Non avendo la Società, a seguito della Fusione, optato per alcun regime che consentisse il riconoscimento ai fini fiscali dei plusvalori emersi in sede di allocazione del disavanzo, il valore fiscale dell'asset rappresentato dalla *Customer Relationship* risultava pari a zero.

Ai fini dell'esercizio dell'opzione per il riallineamento, la Società ha provveduto a compilare la sezione XXIV del Quadro RQ del proprio modello Redditi SC 2021, presentato in data 30 novembre 2021, riportando nel rigo RQ101 l'importo del disallineamento da riallineare ai sensi dell'art. 110, comma 8-*bis* del Decreto Agosto e nel rigo RQ102 l'importo totale dell'imposta sostitutiva dovuta e l'ammontare dovuto a titolo di prima rata. In data 30 giugno 2021 la Società ha inoltre provveduto al tempestivo versamento della prima rata dell'imposta sostitutiva, pari ad Euro ..., ai sensi dei commi 4 e 6 dell'art. 110 del Decreto Agosto.

In sede di approvazione del bilancio d'esercizio relativo al 2021, la Società provvederà ad apporre uno specifico vincolo di sospensione d'imposta su una riserva di patrimonio netto per un importo corrispondente al differenziale riallineato, al netto dell'imposta sostitutiva, come richiesto dall'art. 110, comma 8 del Decreto Agosto.

Essendosi perfezionata sulla base di quanto sopra l'opzione per il riallineamento, sulla scorta di quanto previsto dal comma 4 dell'art. 110 del Decreto Agosto, il maggiore valore oggetto di riconoscimento fiscale a seguito dell'esercizio dell'opzione è riconosciuto a decorrere dal periodo d'imposta 2021, i cui modelli dichiarativi (i.e. Redditi SC 2022 ed IRAP 2022) dovranno essere presentati, salvo proroghe, entro il

30 novembre 2022. In sede di calcolo delle imposte dovute per il periodo d'imposta 2021, con riferimento alla *Customer Relationship*, sono sorti dei dubbi interpretativi in relazione alla misura degli ammortamenti fiscalmente deducibili.

In particolare i dubbi traggono la propria origine da alcune circostanze nuove di cui l'Istante non poteva essere a conoscenza in sede di esercizio dell'opzione. Ci si riferisce:

- all'introduzione, da parte dell'art. 1, comma 622 della Legge 30 dicembre 2021, n. 234 (la "Legge di Bilancio 2022"), del comma 8-*ter* dell'art. 110 del Decreto Agosto in base al quale, per la parte rilevante ai fini della presente istanza, dispone che: "*[l]a deduzione ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive del maggior valore imputato ai sensi dei commi 4, 8 e 8-bis alle attività immateriali le cui quote di ammortamento, ai sensi dell'art. 103 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, sono deducibili in misura non superiore ad un diciottesimo del costo o del valore, è effettuata, in ogni caso, in misura non superiore, per ciascun periodo d'imposta, a un cinquantesimo di detto importo*"; e

- alla pubblicazione da parte dell'Agenzia delle Entrate della risposta a interpello n. 108 in data 14 marzo 2022 (la "Risposta 108"): tale documento di prassi ha ad oggetto, *inter alia*, una richiesta di chiarimenti in merito alla disciplina del riallineamento di cui all'art. 110, comma 8-*bis* del Decreto Agosto, ovvero la medesima norma di cui si è avvalsa la Società al fine del riallineamento in relazione alla *Customer Relationship*.

In particolare, nella Risposta 108, con riferimento alla portata applicativa della disposizione di cui al citato comma 8-*ter* introdotto dalla Legge di Bilancio 2022, viene affermato che: "*devono ritenersi attratte nel perimetro della disposizione in esame tutte le attività immateriali che, come nel caso di specie, "sono deducibili in misura non superiore ad un diciottesimo" (rectius, fiscalmente ammortizzabili in un periodo pari o superiore a 18 anni)*".

In mancanza di espliciti chiarimenti da parte dell'amministrazione finanziaria in merito a una fattispecie comparabile a quella descritta, la Società chiede di confermare la correttezza delle soluzioni interpretative di seguito discusse in merito al seguente quesito interpretativo.

Si richiedono chiarimenti circa l'ambito applicativo della richiamata disposizione di cui all'art. 110, comma 8-ter del Decreto Agosto, con la quale è stata prevista l'estensione del periodo di ammortamento fiscale in relazione ad alcune categorie diintangibili oggetto di riallineamento ai sensi del comma 8-bis della medesima norma. In particolare, si chiede di chiarire se tale estensione del periodo di ammortamento fiscale si renda o meno applicabile anche con riferimento alla *Customer Relationship* in relazione alla quale l'Istante ha esercitato l'opzione per il riallineamento.

#### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L'Istante ritiene che la *Customer Relationship* non rientri tra le attività immateriali per cui il comma 8-ter dell'art. 110 del Decreto Agosto prevede un'estensione del periodo di ammortamento fiscale a 50 periodi d'imposta. Per l'effetto, si chiede di confermare che la Società possa dedurre, ai fini IRES alternativamente ai sensi dell'articolo 103, comma 1 o 83, comma 1 del TUIR, e ai fini IRAP ai sensi dell'art. 5 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 le quote di ammortamento che risultino imputate a conto economico lungo la vita utile dell'intangibile a decorrere dal periodo d'imposta 2021.

In aggiunta, anche ove l'Agenzia delle Entrate dovesse ritenere che la novella di cui al comma 8-ter è applicabile a tutte le attività immateriali che *"sono deducibili in misura non superiore ad un diciottesimo"* (rectius, *fiscalmente ammortizzabili in un periodo pari o superiore a 18 anni*), l'Istante ritiene che la disposizione dell'art. 110, comma 8-ter, del Decreto Agosto non debba trovare applicazione nel caso di specie in quanto, stante l'assenza di una norma fiscale che, come nel caso dei marchi e

dell'avviamento, limiti la misura della quota fiscalmente deducibile ad un diciottesimo del costo, il processo di ammortamento dell'asset riferibile alla *Customer Relationship* è destinato ad esaurirsi in un periodo inferiore a 18 anni. A questo riguardo, l'Istante, al fine di perfezionare l'opzione per il riallineamento, ha adottato la seconda delle modalità di imputazione previste dall'art. 5 del D.M. 13 aprile 2001, n. 162, ovvero ha riallineato *"soltanto i valori dell'attivo lordo"*. Così facendo, l'Istante imputerà il riallineamento esclusivamente al costo storico dell'asset *Customer Relationship* (e non al costo storico e al relativo fondo di ammortamento). Ne consegue che nel caso di specie, la quota di ammortamento imputata a conto economico pari a circa Euro ... milioni (che è interamente deducibile anche ai fini fiscali sulla base, alternativamente dell'art. 103, comma 1 del TUIR o art. 83, comma 1 del TUIR), sebbene rappresenti un ventesimo del costo storico dell'asset (pari a Euro ... milioni) consentirà di dedurre integralmente il costo riallineato degli asset (pari a Euro ... milioni) entro un arco temporale di 17,5 anni. Non dovrebbero esservi dubbi circa la libertà per l'Istante di adottare tale metodologia di imputazione del riallineamento, sulla base di quanto sancito dall'Agenzia delle Entrate nella recente risposta ad interpello n. 106 del 14 marzo 2022, né si potrebbe obiettare che, in base a tale metodologia, si perviene ad un riallineamento soltanto "parziale" dell'asset *Customer Relationship*.

#### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

In via preliminare si rappresenta che con la presente risposta si esprime esclusivamente un parere di tipo interpretativo attinente al quesito formulato, con esclusione di qualsiasi valutazione in relazione alla sussistenza dei requisiti soggettivi e/o oggettivi richiesti dal regime del riallineamento di cui all'articolo 110 del Decreto Agosto, nonché ogni giudizio, qualitativo e/o quantitativo, riferibile alle modalità operative e/o ai criteri adottati dalla società interpellante in sede di esercizio dell'opzione nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta chiuso al 31

dicembre 2020 (modello Redditi SC 2021)

È altresì esclusa dall'ambito del presente interpello ogni valutazione in ordine alla corretta applicazione dei principi contabili di riferimento ed alla genesi qualitativa e/o quantitativa dei valori fiscalmente riconosciuti e di bilancio con riferimento all'asset *Customer Relationship* oggetto di interpello.

Restano comunque impregiudicati i poteri di controllo e verifica da parte dell'Amministrazione finanziaria da esercitare nelle opportune sedi.

Ciò premesso, l'articolo 110 del Decreto Agosto sopra richiamato ha previsto la facoltà di procedere, *inter alia*, all'adeguamento dei valori fiscali ai maggiori valori dei beni relativi all'impresa che risultano iscritti nel bilancio (c.d. "riallineamento").

In particolare, il comma 7 prevede 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"*.

Il successivo comma 8 stabilisce 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"*.

Infine il comma 8-bis del medesimo articolo 110, introdotto dall'articolo 1, comma 83, della legge 30 dicembre 2020, n. 178 (Legge di Bilancio 2021), prevede che *"Le disposizioni dell'articolo 14 della legge 21 novembre 2000, n. 342, si applicano anche all'avviamento e alle altre attività immateriali risultanti dal bilancio"*

*dell'esercizio incorso al 31 dicembre 2019".*

La legge 30 dicembre 2021, n. 234 (Legge di Bilancio 2022) ha introdotto alcune novità di rilievo nella disciplina in rassegna.

L'articolo 1, comma 622, della suddetta legge, in particolare, ha inserito nell'articolo 110 in esame:

· il comma 8-ter, in base al quale "*La deduzione ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive del maggior valore imputato ai sensi dei commi 4, 8 e 8-bis alle attività immateriali le cui quote di ammortamento, ai sensi dell'articolo 103 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, sono deducibili in misura non superiore ad un diciottesimo del costo o del valore, è effettuata, in ogni caso, in misura non superiore, per ciascun periodo d'imposta, a un cinquantesimo di detto importo (...)*";

· il comma 8-quater, il quale dispone che "*In deroga alle disposizioni di cui al comma 8-ter, è possibile effettuare la deduzione del maggior valore imputato in misura non superiore, per ciascun periodo d'imposta, a un diciottesimo di detto importo, mediante il versamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive e di eventuali addizionali nella misura corrispondente a quella stabilita dall'articolo 176, comma 2-ter, del citato testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, al netto dell'imposta sostitutiva determinata ai sensi del comma 4 del presente articolo (...)*".

La Circolare n. 6/E del 1° marzo 2022, emanata a commento della disciplina della rivalutazione e del riallineamento contenuta nel citato articolo 110 del *Decreto Agosto*, ha fornito le prime indicazioni in ordine alle novità introdotte con le disposizioni da ultimo citate.

Con specifico riferimento alla definizione dell'ambito applicativo delle disposizioni recate dai commi 8-ter e 8-quater, la risoluzione n. 46/E del 2 agosto

2022 - pubblicata successivamente alla presentazione dell'interpello in esame - ha da ultimo chiarito che rientrano nel perimetro delle suddette previsioni:

- i marchi e l'avviamento, indicati espressamente dalla relazione illustrativa alla norma più volte sopra citata;
- le attività immateriali a vita utile indefinita di cui all'articolo 10 del D.M. 8 giugno 2011, la cui deduzione è ammessa, a prescindere dall'imputazione al conto economico, alle stesse condizioni e con gli stessi limiti annuali previsti per i marchi d'impresa e dell'avviamento, ai fini IRES, dall'art. 103 del TUIR e, ai fini IRAP, dagli articoli 5, 6 e 7 del decreto IRAP.

Non sono, invece, ricomprese nell'ambito applicativo del citato comma 8-*ter* le attività immateriali, diverse dalle precedenti, le cui quote di ammortamento, ai sensi dell'articolo 103, comma 1, prima parte, del TUIR, sono in linea generale deducibili in misura non superiore al 50 per cento.

Tanto premesso, in linea con la soluzione interpretativa prospettata dalla Società, la *Customer Relationship* oggetto di interpello, qualificata contabilmente dall'Istante come attività immateriale a vita utile definita, non rientra nel perimetro applicativo del comma 8-*ter*.

Pertanto, in coerenza con la modalità di imputazione dell'importo riallineato adottata dalla Società - nel presupposto del rispetto dei principi contabili di redazione del bilancio, non sindacabile in sede di risposta ad interpello - l'Istante potrà dedurre ai fini IRES ed IRAP le quote di ammortamento relative all'asset *Customer Relationship* imputate nel conto economico sulla base della vita utile definita in 20 anni.

Si ricorda, infine, che il presente parere produce effetto esclusivamente in relazione alla specifica questione per la quale è stato formulato il quesito oggetto della presente istanza e non si estende, neanche indirettamente, a questioni diverse, per le quali non sia stato formulato espressamente alcun dubbio interpretativo o che, come nel caso di specie, siano state prospettate "in subordine", quali soluzioni alternative, da valutare in caso di mancato accoglimento della tesi principale sostenuta

dall'interpellante.

**firma su delega del Direttore Centrale,  
Capo Divisione aggiunto  
Vincenzo Carbone  
Delega n. 324214 del 10 agosto 2022**

**IL CAPO SETTORE**

**(firmato digitalmente)**