

IMPOSTE SUL REDDITO

Riallineamento ad ampio raggio per tutte le “attività immateriali”

di **Fabio Landuzzi**

Seminario di specializzazione

IL MODELLO 231 IN PRATICA

 **Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!**

[accedi al sito >](#)

Il **comma 8-bis**, introdotto nell'[articolo 110 D.L. 104/2020](#) (il “Decreto Agosto”) dalla L. 178/2020 (**Legge di Bilancio 2021**) consente, previo assolvimento dell'imposta sostitutiva, il **riconoscimento ai fini fiscali dei maggiori valori contabili** iscritti nel bilancio dell'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019 (che, per i soggetti con esercizio corrispondente all'anno solare, è il **bilancio 2020**), se queste differenze erano presenti già nel bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019, anche per l'**avviamento** e per le **altre attività immateriali**.

La recente **circolare Assonime n. 6/2021** ha affrontato alcune **questioni di rilievo** anche in merito al perimetro di applicazione di questa norma.

Dal **punto di vista soggettivo**, si sgombra subito il campo da ogni dubbio in ordine alle imprese a cui essa è rivolta; il **comma 8-bis** dell'articolo 110 si rivolge infatti non solo alle **imprese las Adopter**, ma anche alle imprese che redigono il **bilancio secondo le disposizioni del codice civile**.

Quanto al **perimetro oggettivo** di applicazione della norma, questo corrisponde *in toto* alla definizione di **beni materiali ed immateriali rivalutabili** ai sensi dello stesso [articolo 110 D.L. 104/2020](#), a cui il comma 8-bis **aggiunge anche l'avviamento e le “altre attività immateriali”**.

Si tratta di una **sostanziale novità** che contraddistingue questa edizione straordinaria della norma rispetto alle precedenti, in cui l'ambito oggettivo di applicazione era del tutto appiattito con quello della rivalutazione.

Per le **imprese Oic Adopter**, quindi, è riallineabile dapprima l'**avviamento**, frequentemente iscritto in conseguenza di operazioni straordinarie neutrali, come può essere il caso dell'allocazione di disavanzi di fusione o dell'esecuzione di conferimenti di azienda.

Ma, ancora più interessante, è il caso delle “**altre attività immateriali**”.

In merito, come ricorda Assonime, un utile riferimento può andare al chiarimento contenuto nella [circolare 28/E/2009](#), pubblicata dall’Agenzia delle Entrate in merito alla disciplina del riallineamento di cui all’[articolo 15, comma 10, D.L. 185/2008](#); in quella sede, infatti, nell’esemplificare le **tipologie di attività immateriali** eleggibili al riallineamento, venne fatto riferimento agli “**oneri pluriennali, ossia le spese capitalizzate in più esercizi, ammortizzabili fiscalmente ai sensi dell’articolo 108 del Tuir (ad es.: le spese di ricerca e sviluppo, spese di impianto e ampliamento, ecc.)**”.

Si tratta perciò di un ambito **estremamente ampio** che, per i **soggetti las Adopter**, consente di includere anche **altre attività immateriali** come è il caso, ad esempio, del c.d. “**Right Of Use**” (ROU) iscritto a seguito della prima adozione dell’Ifrs 16, oppure della “**customer list**” iscritta a seguito di una *business combination*.

Vi è poi un secondo aspetto molto significativo, che si riassume in un **semplice interrogativo**: sono riallineabili tutte le **tipologie di differenze di valore contabile e fiscale**, oppure l’origine e quindi la natura del disallineamento può diventare un discrimine per l’accesso alla facoltà in oggetto?

A tale proposito, la **risposta fornita da Assonime** va nella condivisibile direzione della più ampia definizione del campo di applicazione della norma, ovvero che **possono accedervi tutti i differenziali “comunque generatis”**,

Tale conclusione si fonda sul **piano normativo e regolamentare** su cui poggia anche la disciplina del **comma 8-bis dell’articolo 110**, costituito dall’[articolo 14 L. 342/2000](#), e dal **D.M. 162/2001** il cui articolo 10 ammette l’accesso al riallineamento quale facoltà del tutto autonoma dalla rivalutazione, e tale da poter coinvolgere **tutte le divergenze fra i valori contabili e fiscali**, a prescindere appunto dalla loro genesi.

Può quindi trattarsi, come sovente accadrà, di disallineamenti formati in occasione di **operazioni straordinarie fiscalmente neutrali**, come pure di **disallineamenti originatisi da FTA** o da adozione di nuovi principi contabili internazionali, ed infine anche da **disallineamenti prodottisi** a seguito di una **diversa scansione temporale degli ammortamenti contabili** rispetto a **quelli fiscali**.

Giova a questo riguardo il richiamo alla [circolare 18/E/2006](#) in cui, sempre con riguardo all’applicazione della rivalutazione di cui alla L. 342/2000, l’Agenzia delle Entrate conferma (al par. 1.9) che 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**”.

La stessa [circolare 18/E/2006](#) riporta, come **esempio di disallineamento**, quello generatosi a seguito dell’applicazione dell’[articolo 109, comma 4, lett. b\), Tuir](#), con l’attivazione dell’allora

Quadro EC (e sia i disallineamenti derivanti dalle deduzioni extracontabili, quanto quelli derivanti dal disinquinamento dei bilanci pregressi), oppure per operazioni straordinarie neutrali, o infine per via di **rivalutazioni effettuate sui beni con rilevanza solo civilistica**.

Di rilievo l'ulteriore chiosa di Assonime in cui si precisa che è a questo proposito **indifferente** che il **disallineamento derivi dalla iscrizione di maggiori valori contabili** ovvero dal **ripristino di costi già ammortizzati**, come pure da una combinazione di entrambi questi fenomeni.