

IFRIC 12 e riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti in bilancio

Nei giorni scorsi la stampa specializzata ha dato risalto ad alcune risposte ad istanze di interpello rese dall'Agenzia delle entrate (e ad oggi non ancora pubblicate) che avrebbero affermato l'**impossibilità di accedere alla disciplina del riallineamento** di cui all'art. 110, commi 8 e 8-bis, del decreto-legge n. 104/20 **con specifico riguardo ai disallineamenti tra valori contabili e fiscali scaturenti**, in capo a imprese IAS-adopter concessionarie di servizi di pubblica utilità, **dall'adozione del modello contabile del c.d. "intangibile asset"** previsto dall'**IFRIC 12**.

Si ricorda che l'IFRIC 12 prevede – nel caso in cui l'impresa abbia il diritto di applicare una tariffa agli utilizzatori dell'infrastruttura – l'iscrizione di un **unico intangibile asset** (i.e., il diritto di sfruttamento dell'infrastruttura), in luogo dei diversi *asset* materiali e immateriali relativi alla concessione (che sarebbero, invece, distintamente rilevati in bilancio come beni gratuitamente devolvibili da un'impresa OIC-adopter).

Prescindendo in questa sede dal peculiare regime delle imprese concessionarie con attività regolate di cui all'art. 102-bis del TUIR, l'art. 8, comma 1, del DM 8 giugno 2011, in linea col principio di derivazione rafforzata, sancisce la rilevanza fiscale della qualificazione contabile adottata in base all'IFRIC 12, mantenendo peraltro ferma la possibilità per le imprese concessionarie di optare – con riguardo all'*intangibile asset* – per l'applicazione, in alternativa alle regole dettate dall'art. 103 del TUIR (applicabili per l'ammortamento dei beni immateriali), del regime di deduzione degli ammortamenti tipico dei beni gratuitamente devolvibili di cui all'art. 104 del TUIR (i.e., l'ammortamento finanziario).

Ciò posto, è chiaro che il predetto *intangibile asset* assume in determinati casi rilevanza fiscale. Si pensi ai casi delle società concessionarie costituite, sin dall'origine, come soggetti IAS-adopter o alle nuove concessioni acquisite da un soggetto IAS-adopter già esistente ovvero, ancora, alle società concessionarie che, in sede di prima applicazione degli IAS-IFRS, abbiano optato per il riallineamento da FTA di cui all'art. 15, commi 1-9, del decreto-legge n. 185/08.

Negli altri casi, invece, questa rilevanza fiscale non è riscontrabile e, pertanto, anziché l'*intangibile asset*, l'impresa continua a considerare esistenti fiscalmente i singoli *asset* (materiali e immateriali) gratuitamente devolvibili sottostanti, soggetti ad ammortamento secondo le discipline fiscali di riferimento recate rispettivamente dagli artt. 102, 102-bis e 103 ovvero, in alternativa, 104 del TUIR. Analogamente alle fattispecie sottese alle citate risposte ad istanze di interpello, su questi ultimi *intangibile* possono quindi coesistere **differenze di natura "qualitativa"**, tra la rappresentazione adottata ai fini contabili e quella valevole ai fini fiscali, e **"quantitativa"**, ad esempio per incrementi di valore contabile registrati sull'*asset* che non sono fiscalmente riconosciuti.

Ebbene, secondo la tesi interpretativa assunta dall'Agenzia delle entrate nelle citate risposte ad istanza di interpello, nei casi in cui l'*intangibile asset* non trova riconoscimento ai fini fiscali il **riallineamento sarebbe tout court precluso**:

- non solo perché **fiscalmente non è possibile individuare l'esistenza di alcuna attività immateriale da riallineare** ma anche
- in quanto **tale disciplina non avrebbe la finalità di riallineare anche i disallineamenti qualitativi tra asset fiscalmente riconosciuti e asset iscritti in bilancio**.

Tale impostazione solleva alcune riflessioni.

Per saperne di più

www.scgt.it

Roma

Piazza Adriana, 15
00193
Tel. 06 95216800

Milano

Foro Buonaparte, 50
20121
Tel. 02 49540100

Torino

Corso Duca degli
Abruzzi, 3 - 10128
Tel. 011 0412700

Per ulteriori
approfondimenti

info@scgt.it

Questo Tax Alert è finalizzato a fornire una prima informativa sulle principali novità nel settore tributario.

Sebbene una affidante soluzione di una questione fiscale dipenda sempre da una approfondita disamina dei fatti e del quadro normativo e interpretativo applicabile (analisi di cui lo Studio fa la sua principale vocazione), il presente documento offre brevi e fruibili spunti di riflessione su tematiche di stretta attualità e di potenziale interesse per la nostra clientela, ferma rimanendo la necessità di ulteriori approfondimenti in base alle caratteristiche dei singoli casi concreti.

In primo luogo, la conclusione secondo cui il riallineamento non avrebbe anche la finalità di far recepire ai fini fiscali la qualificazione contabile IAS-*compliant* potrebbe non risultare del tutto aderente al tenore letterale e alla *ratio* della disciplina di riallineamento, la quale infatti intende consentire la riunificazione delle differenze tra i valori fiscali (minori) e contabili (maggiori) riscontrabili “*a qualsiasi titolo*” (vd. art. 10 del DM n. 162/01), cioè a prescindere dalla motivazione che l’ha generata.

In secondo luogo, inibire alle imprese concessionarie IAS-*adopter* l’adozione della disciplina di riallineamento per via della differenza “qualitativa” tra i beni materiali e immateriali gratuitamente devolvibili riconosciuti fiscalmente e l’*intangible asset* iscritto in bilancio, finirebbe per precludere *tout court* a tali soggetti l’opzione per la disciplina di riallineamento e ciò anche su differenze “quantitative” (ad es. disavanzi allocati *post* fusione) che, i soggetti concessionari OIC-*adopter* possono invece pacificamente riallineare, con effetti discriminatori di non poco conto.

In ogni caso, laddove fosse possibile ammettere che la corrente disciplina di riallineamento non sia idonea a determinare il riallineamento di differenze di natura “qualitativa”, la logica conseguenza sarebbe quella di ritenere riallineabile l’intero importo dell’*intangible* iscritto in bilancio, a prescindere dal valore fiscale degli *asset* (materiali e immateriali) gratuitamente devolvibili sottostanti (la cui deduzione continuerebbe “in parallelo”), e non certo quella di inibire *tout court* il riallineamento di un bene correttamente iscritto in bilancio e privo di un valore fiscalmente riconosciuto.

C’è da ritenere che proprio sulla base di queste considerazioni in dottrina era stato sostenuto che la disciplina di riallineamento in esame fosse idonea a consentire il riconoscimento fiscale anche di differenze di carattere “qualitativo”, alla sola condizione che la fattispecie fosse considerata nella sua interezza, tenendo cioè conto tanto dei valori (contabili) dell’“attività IAS” (e.g., nel caso di specie, l’*intangible asset*) quanto dei valori (fiscali) dell’“attività fiscale” (e.g., nel caso di specie, i beni gratuitamente devolvibili), e che il riallineamento operasse nei soli limiti del differenziale netto positivo eventualmente esistente i due citati valori (vd. Assonime, circolare n. 6/21).

Un’eventuale ulteriore possibile soluzione interpretativa – meno in linea con lo spirito della disciplina ma capace di perequare le posizioni delle diverse imprese interessate – potrebbe essere quella di ritenere che **nei casi in cui esista una differenza “qualitativa”, il riallineamento possa comunque avvenire in termini esclusivamente “quantitativi”, con effetti fiscali soltanto a carico degli asset fiscalmente riconosciuti, cioè dei beni materiali e immateriali gratuitamente devolvibili sottostanti**, i quali – pur vedendosi attribuito un maggior valore – rimarrebbero soggetti alle rispettive discipline fiscali di riferimento dei singoli beni gratuitamente devolvibili (i.e., i citati artt. 102, 102-*bis*, 103, o 104 del TUIR) e non a quella che invece afferirebbe all’*intangible asset*.

Da ultimo, a prescindere da questi aspetti problematici, sembra comunque possibile ritenere che la tesi dell’Agenzia delle entrate qui in commento debba essere **circoscritta ai soli casi in cui esista una differenza “qualitativa”** tra la rappresentazione contabile derivante dall’adozione dell’IFRIC 12 e quella valevole ai fini fiscali. In altri termini, non dovrebbero sorgere dubbi circa la possibilità di accedere alla disciplina del riallineamento in tutti i casi in cui le differenze insistenti sull’*intangible asset* siano di natura meramente quantitativa, vale a dire in tutti quei casi in cui l’*intangible asset* abbia assunto per l’impresa concessionaria IAS-*adopter* la qualificazione fiscale di “bene immateriale”.

Carlo Sanna – Stefano Rota

8 giugno 2021

#SCGT #tax #riallineamento #IFRIC12 #IAS/IFRS #fiscalitàIAS