



Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso

Roma, 29 luglio 2005

Oggetto: Istanza di Interpello – Rilevanza della riclassificazione dell'avviamento operata in applicazione degli IAS ai fini della determinazione del reddito di impresa.

Con istanza di interpello concernente la rilevanza assunta dalla riclassificazione dell'avviamento in diritti di sfruttamento commerciale di un software operata in sede di prima applicazione dei principi contabili internazionali, nella determinazione del reddito di impresa la YZ S.r.l. ha proposto il seguente

Quesito

La società istante ha acquistato, nel febbraio 1998, un ramo di azienda comprensivo di tutti i diritti di proprietà della cedente tra cui i diritti di autore e di sfruttamento commerciale relativi al prodotto software P realizzato dalla società cedente in collaborazione con la società attuale controllante dell'istante.

Tali diritti, pur rappresentando l'"asset principale" del ramo di azienda acquisito, essendo stati generati internamente, non risultavano capitalizzati dalla società cedente. La società istante precisa che nell'atto di cessione tali diritti sono stati ricompresi nella voce avviamento e l'intero importo dello stesso ha rappresentato per la società cedente una plusvalenza regolarmente assoggettata a tassazione.

Fino a tutto l'esercizio chiuso al 31/12/2004, l'istante ha contabilizzato nel conto economico l'ammortamento dell'avviamento e i ricavi scaturenti dalle royalties legate alla commercializzazione del prodotto P.

A partire dall'esercizio 2005 la YZ S.r.l., appartenendo ad un gruppo quotato al nuovo mercato di Borsa Italiana, ha intenzione di adottare i principi contabili internazionali e, in base a quanto disposto dagli IAS 36 e 38 nonché del IFRS 3, dovrà iscrivere il valore delle attività immateriali derivanti da operazioni di aggregazione di imprese (nel caso in questione l'operazione di cessione del ramo d'azienda) al valore equo (*fair value*) alla data della sua acquisizione.

Poichè i diritti di autore e di sfruttamento commerciale, acquisiti a seguito della cessione di ramo d'azienda costituivano risorse generate internamente dalla società cedente e non erano stati dalla stessa capitalizzati, la società istante intende ridenominare l'avviamento mediante l'iscrizione degli stessi al loro valore equo, che assorbirà integralmente lo sbilancio contabile tra le attività e le passività trasferite, già imputato ad avviamento.

Considerato, inoltre, che nel corso del 2005 è prevista la cessione dei predetti diritti sul prodotto P, la società istante chiede di sapere se, ai fini della determinazione del reddito di impresa sia corretto assumere come valore di carico di tali diritti il valore che gli stessi hanno dopo la riclassificazione dell'importo residuo dell'avviamento e, quindi, assumere detto valore ai fini determinazione della plusvalenza o minusvalenza che potrebbe derivare dalla vendita in parola.

Soluzione prospettata

La società istante sostiene che il costo fiscalmente riconosciuto dei diritti deve assumersi per un ammontare pari al costo non ammortizzato dell'avviamento. Ciò in quanto l'avviamento è stato acquistato a titolo oneroso e nell'atto di cessione il prezzo pagato è collegato al prodotto P. Inoltre, la riclassificazione dell'importo residuo del valore dell'avviamento viene effettuata per obbligo di legge.

La società istante ritiene, infine, che il mancato riconoscimento del costo fiscale in riferimento ai diritti ceduti comporterebbe l'emersione di una plusvalenza tassabile, pari al corrispettivo conseguito dalla cessione dei diritti, nonché la rilevazione di una perdita deducibile pari all'importo residuo dell'avviamento, considerato che "detta voce non potrebbe più essere mantenuta in bilancio dopo la vendita dei diritti del prodotto P".

Parere

La società istante, essendo controllata da una società i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati ha la facoltà di redigere il bilancio d'esercizio in conformità ai principi contabili internazionali, secondo quanto disposto dall'articolo 4, comma 4, del d.Lgs. 28 febbraio 2005, n. 38, recante disposizioni riguardanti l'esercizio delle opzioni previste dall'articolo 5 del regolamento CE n. 1606/2002 in materia di principi contabili internazionali, a partire dall'esercizio chiuso o in corso al 31 dicembre 2005.

Nella relazione al d.Lgs. del 28/2/2005, n. 38, emanato in attuazione della delega contenuta nell'articolo 25 della legge del 31/10/2003, n. 306, si afferma che le modifiche alla disciplina fiscale sono state apportate nel rispetto di alcuni criteri guida. In particolare si sostiene la necessità di garantire una condizione di neutralità fiscale rispetto all'introduzione degli IAS; di mantenere immutati i meccanismi di determinazione della base imponibile, fondati sulla derivazione dal risultato del conto economico, e, infine, di salvaguardare la neutralità dell'imposizione rispetto ai diversi criteri di redazione nel bilancio di esercizio, considerato che alcuni contribuenti applicheranno obbligatoriamente o in via facoltativa gli IAS, mentre altri contribuenti continueranno ad applicare, anch'essi obbligatoriamente o in via facoltativa i principi contabili nazionali.

In aderenza ai predetti criteri, il comma 5 dell'articolo 13 del d.Lgs. del 28/02/2005 n. 38, stabilisce 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 esercizi precedenti 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".

Premesso che esulano dalla competenza della scrivente valutazioni in ordine alla corretta applicazione degli IAS al caso in specie e delle conseguenti scritture contabili, si osserva quanto segue.

Qualora in coincidenza con la prima applicazione dei principi contabili internazionali la società istante intenda eliminare dall'attivo patrimoniale il valore dell'avviamento in quanto costo "iscritto e non più capitalizzabile", si ritiene che detta eliminazione, per effetto di quanto disposto dal richiamato comma 5 dell'articolo 13 del d.Lgs. n. 38 del 2005, debba essere neutrale, ai fini della determinazione del reddito imponibile. Pertanto, la perdita non sarà deducibile e il valore fiscalmente riconosciuto della voce avviamento rimarrà immutato.

Come previsto dal citato comma 5, per i costi iscritti e non più capitalizzabili resta ferma "la deducibilità sulla base dei criteri applicabili negli esercizi precedenti". Si ritiene, pertanto, che il costo dell'avviamento eliminato dalle attività potrà essere ammortizzato negli esercizi successivi in base ai criteri disposti dal comma 3 dell'articolo 103, del TUIR, mediante variazioni in diminuzione in dichiarazione, effettuate ai sensi del comma 4, lettera a), dell'articolo 109 del TUIR (vedi nota n. 9/2715 del 22 dicembre 1980 Dir. II.DD.).

Conseguentemente la cessione dei diritti di sfruttamento commerciale, in assenza di un corrispondente costo fiscalmente riconosciuto, comporterà l'emersione di una plusvalenza imponibile pari al corrispettivo conseguito.

Si osserva, inoltre, che la prospettata operazione di riclassificazione civilistica dell'avviamento sarebbe fiscalmente neutrale anche nell'ipotesi in cui fosse realizzata a prescindere da un obbligo (facoltà) derivante dall'applicazione dei principi contabili internazionali. In tale ipotesi, non trovando applicazione il comma 5 dell'articolo 13 del decreto legislativo n. 38 del 2005, la neutralità è comunque garantita dalle disposizioni del TUIR.

Pertanto la perdita derivante dall'eliminazione dell'avviamento non sarà deducibile ai sensi del comma 5 dell'articolo 101 del TUIR e il relativo costo fiscale sarà ammortizzabile negli esercizi successivi ai sensi dell'articolo 103, comma 3 del TUIR mediante variazioni in diminuzione in dichiarazione, effettuate ai sensi del comma 4, lettera a), dell'articolo 109 del TUIR (vedi nota n. 9/2715 del 22 dicembre 1980 Dir. II.DD.).

Anche in tale ipotesi, quindi, l'iscrizione dei diritti di sfruttamento non avrà riconoscimento fiscale ai sensi dell'articolo 110, comma 1, lettera c) e, di conseguenza, la successiva cessione comporterà l'emersione di una plusvalenza imponibile pari all'intero corrispettivo.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza d'interpello presentata alla Direzione Regionale, è resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.