Direzione Regionale della Lombardia

Settore Persone fisiche, lavoratori autonomi, imprese minori ed enti non commerciali
Ufficio Consulenza

OGGETTO: Interpello n. 904-2406/2020
Articolo 11, comma 1, lett.a), legge 27 luglio 2000, n.212

Codice Fiscale Partita IVA
Istanza presentata il 18/11/2020

Con l'interpello specificato in oggetto e' stato esposto il seguente

QUESITO

La società istante ha presentato istanza d'interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000, in ordine alla corretta interpretazione delle disposizioni sulla rivalutazione beni immateriali, contenuta nell'articolo 110 del decreto legge n. 104 del 2020.

A tale proposito ha rappresentato di svolgere l'attività di produzione di pompe idrauliche e più precisamente di Pompe per Vuoto ad Anello Liquido, pompe

centrifughe (prodotti a) ed altre come soffiatori depressori e Booster.

La società istante è titolare di informazioni aziendali ed esperienze tecnico-industriali, comprese quelle commerciali o scientifiche proteggibili come informazioni segrete, giuridicamente tutelabili consistenti in Disegni, Costruttivi e di Produzione, sottostanti alle macchine prodotte (di seguito *"Know How").*

Il Know How è legalmente tutelato essendo costituito da informazioni "segrete", dotate di "valore economico e sottoposte, da parte delle persone, al cui legittimo controllo sono soggette, a "misure da ritenersi ragionevolmente adeguate a mantenerle segrete". Il tutto come dimostrato nel corso dell'istruttoria per l'agevolazione cd *"Patent Box"* svolta da codesta Direzione Regionale della Lombardia e conclusasi positivamente con la sottoscrizione dell'accordo di "Ruling" in data 8 aprile 2019 valido per il quinquennio 2016-2020.

La società interpellante non ha acquisito il Know How da terzi e non ha mai capitalizzato i costi sostenuti per il suo mantenimento e/o sviluppo i quali sono stati infatti sempre imputati a conto economico tra i costi di esercizio. Pertanto, il Know How non è mai stato iscritto nell'attivo bilancio né sottoposto a processo di ammortamento.

Considerato che intende rivalutare con effetti anche fiscali il Know How ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 110 del DL 104/2020, è dell'avviso che in ordine a tale disciplina, siano rivalutabili i beni materiali ed immateriali (tra questi ultimi certamente vi rientra il Know How), purché iscritti nell'attivo di bilancio tra le immobilizzazioni (con esclusione quindi dei cosiddetti "beni merce" iscritti nell'attivo circolante) sia nell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019 sia in quello successivo (nel quale la rivalutazione è effettuata).

Per l'interpellante, la *ratio* di tale previsione è quella di definire una "prova" legale di appartenenza del bene al patrimonio aziendale scongiurando al contempo

comportamenti "abusivi" che potrebbero consistere nell'acquisto "strumentale" dei beni successivamente all'introduzione della norma che prevede la rivalutazione al solo fine di sfruttare il regime fiscale che essa prevede.

Per le fattispecie nelle quali i beni non siano iscritti nell'attivo patrimoniale del bilancio in quanto di valore inferiore a 516,00 (spesabili a conto economico) e/o completamente ammortizzati è intervenuto il (DM 162/2001 art. 2 di seguito *"Decreto")il* quale ha stabilito da un lato che tali beni sano rivalutabili (comma 1: *"La rivalutazione ha per oggetto i beni di cui all'articolo 10 della legge, compresi i beni di costo unitario non superiore ad un milione di lire nonché quelli completamente ammortizzati']* e dall'altro (comma 2) che: *"Ai fini della rivalutazione i beni completamente ammortizzati si intendono posseduti se risultanti dal bilancio o rendiconto ovvero, per i soggetti di cui all'ultimo periodo del comma 1, dal libro dei cespiti ammortizzabili ovvero, relativamente ai beni immateriali completamente ammortizzati, se gli stessi siano tuttora tutelati ai sensi delle vigenti disposizioni in materia."*

Principio ribadito, con specifico riferimento ai beni immateriali, tra cui il know how, dall'Agenzia delle Entrate (Circolare 14/E/2017 par. 1 a sua volta anticipata dalla CM 207 del 16/11/2000 par. 1.2.1).

La questione interpretativa che si pone è se il medesimo principio, chiarito espressamente nel caso dei beni completamente ammortizzati, possa applicarsi all'analoga fattispecie nella quale il bene immateriale non sia stato iscritto in bilancio non a seguito dell'avvenuto esaurimento del processo di ammortamento (che tipicamente per i beni immateriali li effettua "in conto" e non mediante lo stanziamento di fondi ammortamento rettificativi dell'attivo) ma perché i relativi costi sono stati imputati a conto economico.

Questo accade molto frequentemente in tutti i casi in cui l'impresa non ha

sostenuto costi per l'acquisto del bene e non ha al contempo ritenuto di capitalizzare e sottoporre ad ammortamento le spese via via sostenute per le spese di registrazione e/o di difesa e/o sviluppo del bene medesimo.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

A parere dell'Istante la regola affermata dal Decreto, che consente di dare la prova dell'esistenza dei beni immateriali sul presupposto della sola presenza di una loro tutela giuridica deve ritenersi valida anche nei casi in cui, la mancata rilevazione di essi nell'attivo dello stato patrimoniale, dipenda da cause diverse da quella dell'ammortamento entro conto, quale può essere, ad esempio, l'imputazione immediata al conto economico dell'esercizio di sostenimento dei costi di acquisizione dei beni immateriali.

Concorrono in tal senso in primo luogo ragioni di ordine sistematico.

I beni immateriali come noto si connotano per il fatto che la procedura di ammortamento si esegue con il metodo detto "entro conto" che porta alla loro completa eliminazione dall'attivo dello stato patrimoniale.

In tal caso, come detto, il legislatore ha esplicitamente sostituito il requisito dell'iscrizione nell'attivo dalla protezione legale del bene che deve permanere al termine dell'esercizio nel quale la rivalutazione viene effettuata.

Evidentemente, quindi, il legislatore ha ritenuto di valorizzare il dato sostanziale dell'esistenza di tali beni la cui documentabilità è fornita dalla tutela giuridica degli stessi riconoscendo che la permanenza della protezione legale costituisca un elemento in grado *ex se* ed al di là delle risultanze contabili di conferire certezza ai fini della rivalutazione.

Se così é, come in effetti è, l'Istante ritiene che non vi sia alcun ragionevole

motivo per non riconoscere la possibilità di rivalutare quei beni immateriali mai iscritti in bilancio alla sola condizione che essi risultino tutelati legalmente sia alla data di chiusura del bilancio nel quale viene effettuata la rivalutazione ed in quello precedente.

Se così non fosse non si comprenderebbe la ragione per la quale è invece pacificamente consentita (art. 2 del Decreto) la rivalutazione dei beni materiali di valore unitario inferiore ad euro 516.

Questi al pari dei beni immateriali non acquisiti da terzi e per i quali l'impresa non ha capitalizzato mai i costi, normalmente non sano iscritti nell'attivo patrimoniale potendo essere direttamente spesati a conto economico nell'esercizio del loro acquisto. Anzi il principio contabile OIC 16 nella versione vigente al momento dell'emanazione del Decreto, ne imponeva la contabilizzazione a conto economico disponendo che le immobilizzazioni di *"modesta entità non vengono assoggettate all'ammortamento, ma direttamente imputate a spese nell'esercizio".* Evidentemente le due fattispecie sono del tutto analoghe.

In entrambi i casi i costi sono sempre e solo transitati in conto economico, magari anche in esercizi passati e certamente per questo NON possono in alcun modo risultare dal bilancio. Infine a sostegno della tesi qui sostenuta può anche richiamarsi il fatto che, per una situazione analoga, costituita dalla possibilità di usufruire del frazionamento delle plusvalenze per i beni posseduti da oltre tre anni, questa spettabile Agenzia delle Entrate, nella risposta ad interpello 19/2020 (si richiama anche in senso conforme la risalente RM 6/611 del 10/08/1991) ha affermato che la facoltà sussiste anche per i beni immateriali mai iscritti in bilancio in quanto non è stato sostenuto alcun costo per la loro acquisizione.

Pertanto la società istante ritiene di adottare il seguente comportamento: nel bilancio di esercizio che chiuderà con riferimento al 31 dicembre 2020 procederà a

rivalutare il Know How aziendale, mai precedentemente iscritto nell'attivo patrimoniale di bilancio ed i cui costi non sono mai stati contabilizzati in modo separato né evidenziati in alcun modo nelle note integrative relative ai bilanci depositati relativi agli esercizi fino a quello chiuso al 31 dicembre 2019, ai sensi e per gli effetti dell'art. 110 del DL 104/2020 sull'unico presupposto che lo stesso Know How, sia tutelato legalmente sia al termine dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2019 sia al termine dell'esercizio che chiuderà al 31 dicembre 2020 con riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, va evidenziato che questo Ufficio non esprimerà alcun giudizio, in questa sede, in merito alla correttezza dell'operazione di rivalutazione posta in essere dall'istante, e nemmeno alla rispondenza dei beni per i quali si vuole procedere alla rivalutazione rispetto ai requisiti richiesti dalla normativa di riferimento, aspetti che non sono oggetto del presente interpello. Inoltre, nella presente risposta, non saranno valutati i requisiti soggettivi necessari per accedere alle norme di rivalutazione indicate nell'istanza.

Al riguardo resterà fermo ogni potere di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria nell'ambito delle attività di accertamento e verifica.

Per quanto riguarda l'inquadramento normativo, si premette che l'art. 110 del decreto-legge 14 agosto 2020, n.104, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 ottobre 2020, n.126, e successivamente modificato dall'articolo 1 della legge n. 178 del 30 dicembre 2020, prevede - per i soggetti indicati nell'art. 73, comma 1, lettere a) e b), del TUIR che non adottano i princìpi contabili internazionali nella redazione del bilancio - la possibilità di rivalutare i beni di impresa e le partecipazioni di cui alla

sezione II del capo I della legge n. 342 del 21 novembre 2000 risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019, ad esclusione degli immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa.

La rivalutazione deve essere eseguita nel bilancio o rendiconto relativo all'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019, conseguendone quindi che, per i soggetti il cui esercizio coincide con l'anno solare, il bilancio nel quale procedere a detta operazione è quello relativo all'esercizio 2020; la rivalutazione deve essere inoltre annotata nel relativo inventario e nella nota integrativa.

Dal punto di vista fiscale, il comma 4 della norma in argomento ha statuito che il maggior valore attribuito ai beni in sede di rivalutazione si considera riconosciuto ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive a decorrere dall'esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita (ovvero, per i soggetti il cui esercizio coincide con l'anno solare, dal periodo d'imposta 2021), a condizione che sia avvenuto il versamento dell'imposta sostitutiva del 3% per i beni ammortizzabili o non ammortizzabili.

L'imposta sostitutiva in esame è versata in un massimo di tre rate di pari importo di cui la prima con scadenza entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita e le altre con scadenza entro il termine rispettivamente previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relativi ai periodi di imposta successivi.

Il successivo comma 5 del menzionato articolo 110 ha altresì specificato che " *Nel caso di cessione a titolo oneroso, di assegnazione ai soci o di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ovvero al consumo personale o familiare dell'imprenditore dei beni rivalutati in data anteriore a quella di inizio del quarto esercizio successivo a quello nel cui bilancio la rivalutazione è stata eseguita, ai fini*

della determinazione delle plusvalenze o minusvalenze si ha riguardo al costo del bene prima della rivalutazione".

Nel comma 7 è stata invece affermata l'applicabilità, nei limiti della loro compatibilità con la disposizione di cui al predetto articolo 110, delle disposizioni degli artt. 11, 13, 14 e 15 della legge n. 342 del 21 novembre 2000 nonché quelle dei regolamenti di cui ai D. M. n. 162 del 13 aprile 2001 e n. 86 del 19 aprile 2002 e dei commi 475, 477 e 478 dell'art. 1 della legge n. 311 del 30 dicembre 2004.

Il successivo comma 8 contempla l'applicabilità del riallineamento anche ai "soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n.1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio del 19 luglio 2002 (c.d. "soggetti IAS/Ifs").

Infine, il comma 8-bis stabilisce 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 in corso al 31 dicembre 2019.

Nella fattispecie in esame, la società interpellante, dopo aver evidenziato di volersi avvalere della possibilità di rivalutare alcuni cespiti aziendali usufruendo della normativa di cui all'art. 110 del D.L. 104 del 14 agosto 2020, in ordine ai beni oggetto della rivalutazione chiarisce che si tratta di "*Know How aziendale, mai precedentemente iscritto nell'attivo patrimoniale di bilancio ed i cui costi non sono mai stati contabilizzati in modo separato né evidenziati in alcun modo nelle note integrative relative ai bilanci depositati relativi agli esercizi fino a quello chiuso al 31/12/2019, ai sensi e per gli effetti dell'art. 110 del DL 104/2020 sull'unico presupposto che lo stesso Know How, sia tutelato legalmente sia al termine dell'esercizio chiuso al 31/12/2019 sia al termine dell'esercizio che chiuderà al 31/12/2020*".

A tale riguardo si ricorda che l'Agenzia delle Entrate, nella circolare n 14 del 27

aprile 2017, ebbe modo di chiarire che beni immateriali consistenti in diritti giuridicamente tutelati, come ad esempio i diritti di brevetto industriale ed i diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno, i diritti di concessione, licenze, marchi, *know-how*, altri diritti simili iscritti nell'attivo del bilancio, sono rivalutabili, ancorché non iscritti in quanto interamente ammortizzati, purché detti beni risultino ancora giuridicamente tutelati sulla base della normativa vigente.

Per tali immobilizzazioni immateriali assume quindi rilevanza la tutela giuridica ed è quindi necessaria, ai fini della rivalutazione in oggetto, la loro iscrizione nei registri previsti dalle relative disposizioni e il conseguente diritto di utilizzazione.

Pertanto, ove il bene immateriale da rivalutare risulti debitamente registrato e giuridicamente tutelato secondo la normativa vigente, come asserito dalla società istante, si ritiene che la stessa società possa procedere a rivalutare il *know-how* aziendale, ai sensi del citato articolo 110 del decreto-legge 14 agosto 2020, n.104 e successive modificazioni.

I documenti citati sono consultabili sul sito www.agenziaentrate.gov.it.

Firma su delega (prot. n. 176488 del 22 dicembre 2020)
del DIRETTORE REGIONALE

IL CAPO UFFICIO