

Risposta n. 876/2021

OGGETTO: interpello ordinario - interessi passivi - ROL fiscale - disposizioni transitorie ex art. 13 del D.Lgs. n. 142 del 2018

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

QUESITO

ALFA (di seguito, "Società") presenta un'istanza di interpello ordinario c.d. puro ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera a), della L. n. 212 del 2000 volta a conoscere la corretta interpretazione e applicazione delle disposizioni transitorie contenute nell'articolo 13 del decreto legislativo 29 novembre 2018, n. 142, relative alla determinazione del risultato operativo lordo della gestione caratteristica utile alla deduzione ai fini dell'IRES degli interessi passivi, con specifico riferimento alle svalutazioni di magazzino.

Nell'istanza, la Società evidenzia di essere un soggetto IAS adopter (che dispone anche di un bilancio di verifica ITA Gaap) e di svolgere l'attività di vendita di beni contraddistinti dal proprio marchio (di seguito, "area ALFA") nonché di aver svolto le attività (dal ... a ...) di prototipia, di campionario e di produzione delle collezioni e accessori a marchio BETA (di seguito, "area BETA" e unitamente all'area ALFA, "Divisione ALFA"), e quella di licenziatario per la produzione e per la

commercializzazione di abbigliamento a marchio "GAMMA" (di seguito, "Divisione GAMMA").

Per quanto attiene il periodo d'imposta 2019, la Società evidenzia di applicare le disposizioni recate dall'articolo 96 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito, "TUIR" e, in caso di riferimento al citato articolo 96, solo "articolo 96"), come modificato dall'articolo 1 del D.Lgs. n. 142 del 2018, per la deducibilità degli interessi passivi di periodo e per il riporto della relativa eccedenza.

Nell'ambito dell'istanza, la Società sottolinea che la quantificazione delle rimanenze dei vari magazzini (e delle variazioni delle stesse) assume rilevanza ai fini della determinazione del reddito di impresa della Società e del risultato operativo lordo (di seguito, "ROL"). Nello specifico, la Società rappresenta di iscrivere (contabilmente) le proprie rimanenze al minore tra il costo di acquisto o di produzione (determinato secondo il metodo del costo medio) e il valore di presumibile realizzo (desumibile dall'andamento del mercato). A fronte di rimanenze di magazzino obsolete o a "lento rigiro", la stessa Società iscrive un fondo di svalutazione che riflette ragionevolmente il fenomeno dell'obsolescenza stilistica e il valore netto di realizzo del relativo magazzino.

Infatti, per quanto riguarda la voce "materie prime e sussidiarie", la Società evidenzia che questa accoglie il valore delle relative rimanenze alla fine dell'esercizio, determinato secondo il criterio del costo medio ponderato, mentre l'eventuale adeguamento al (minor) valore di presumibile realizzo è rilevato mediante un apposito fondo svalutazione. Allo stesso modo, la voce "prodotti finiti" accoglie il valore delle relative rimanenze alla fine dell'esercizio, determinato secondo il criterio del costo medio ponderato, mentre l'eventuale adeguamento al (minor) valore di presumibile realizzo è rilevato mediante un apposito fondo svalutazione.

In relazione all'esercizio 2019, la Società rappresenta che:

...

Ai fini fiscali (ex articolo 92, comma 5, del TUIR), sempre in relazione al 2019, considerato che le svalutazioni operate relative alle "materie prime e sussidiarie" della Divisione ALFA non assumono rilevanza fiscale, la Società rappresenta di aver effettuato una variazione in aumento ai fini dell'IRES (di euro xxx), corrispondente all'incremento complessivo del relativo fondo svalutazioni.

Per quanto riguarda il valore fiscale delle rimanenze di "prodotti finiti" dell'area ALFA, la Società rileva che, alla chiusura dell'esercizio 2019, questo è stato determinato in funzione del valore normale medio dei prodotti finiti rilevato nell'ultimo mese (dicembre 2019) ai sensi del citato comma 5. La diversa valorizzazione fiscale di tali rimanenze si è riflessa in una svalutazione complessiva (fiscalmente rilevante) di euro xxx (di cui euro xxx imputata contabilmente al conto economico 2019 e i restanti euro xxx imputata "alle svalutazioni eseguite precedentemente" - così pag. 19 dell'istanza - i.e. ossia, agli accantonamenti a fondo svalutazione "prodotti finiti" non precedentemente dedotti ai fini fiscali).

Per quanto riguarda l'area BETA, invece, la Società rileva di aver effettuato una variazione in diminuzione ai fini IRES pari a euro xxx a seguito dell'utilizzo/liberazione a conto economico della svalutazione non precedentemente dedotta.

In relazione alla Divisione GAMMA, la Società rappresenta che, sempre per il periodo d'imposta 2019:

...In proposito, la Società rileva che nel corso del 2019 ha proceduto a liberare a conto economico, per l'importo complessivo di euro xxx, l'intero fondo svalutazione "materie prime e sussidiarie" e quello "prodotti finiti" a seguito della completa dimissione della Divisione Missoni, effettuando ai fini dell'IRES una corrispondente variazione in diminuzione (non avendo gli accantonamenti a detti fondi rilevanza fiscale).

Posta tale ricostruzione dei fatti, la Società evidenzia che a seguito delle

attuazione della legge 25 ottobre 2017, n. 163 è stato adottato il D.Lgs. n. 142 del 2018 il quale ha modificato l'articolo 96 in relazione alla deduzione degli interessi passivi ai fini dell'IRES, introducendo anche una disciplina transitoria prevista dall'articolo 13, comma 3, del citato D.Lgs. per quanto concerne la determinazione del (ROL) della gestione caratteristica di cui al comma 4 dell'articolo 96.

Per quanto interessa ai fini dell'istanza, la Società rileva che l'articolo 96 prevede che in luogo del "ROL contabile" (rilevante ai fini dell'articolo 96 ante modifiche) calcolato assumendo le voci che lo compongono nella loro quantificazione contabile, si utilizzi un "ROL fiscale" in cui le voci che lo compongono sono assunte in misura pari al loro valore fiscale, rilevante ai fini delle disposizioni in materia di determinazione del reddito d'impresa.

In particolare, il comma 4 dell'articolo 96, come modificato dall'articolo 1, comma 1, del D.Lgs. n. 142 del 2018, prevede che: "per risultato operativo lordo della gestione caratteristica si intende la differenza tra il valore e i costi della produzione di cui all'articolo 2425 del codice civile, lettere A) e B), con esclusione delle voci di cui al numero 10), lettere a) e b), e dei canoni di locazione finanziaria di beni strumentali, assunti nella misura risultante dall'applicazione delle disposizioni volte alla determinazione del reddito di impresa. Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali si assumono le voci di conto economico corrispondenti".

La Società fa presente che, nel prevedere tale nuova modalità (fiscale) di determinazione del ROL utile ai fini della deduzione degli interessi passivi, il legislatore del D.Lgs. n. 142 del 2018 ha previsto una specifica disciplina transitoria (articolo 13, comma 3) secondo la quale: "per la determinazione del risultato operativo lordo della gestione caratteristica di cui al comma 4 dell'articolo 96 del testo unico delle imposte sui redditi, come modificato dall'articolo 1 del presente decreto:

a) non si tiene conto dei proventi e degli oneri rilevati all'interno del valore e dei costi della produzione nel conto economico dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2018

o degli esercizi precedenti e per i quali sussistono tutte le seguenti condizioni: ai fini dell'articolo 96, nel testo vigente anteriormente alle modifiche apportate dall'articolo 1, hanno concorso alla formazione del risultato operativo lordo dell'esercizio in cui sono stati rilevati contabilmente; al termine dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2018 non hanno ancora assunto, in tutto o in parte, rilevanza fiscale e assumono rilevanza fiscale negli esercizi successivi;

b) le voci del valore e dei costi della produzione rilevate nei conti economici degli esercizi successivi a quello in corso al 31 dicembre 2018 che rappresentano una rettifica con segno opposto di voci del valore e dei costi della produzione rilevate nel conto economico dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2018 o degli esercizi precedenti sono assunte per il loro valore contabile, indipendentemente dal valore, eventualmente diverso, risultante dall'applicazione delle disposizioni volte alla determinazione del reddito di impresa".

Alla luce di tale quadro normativo, la Società chiede alla scrivente chiarimenti in merito alla corretta interpretazione e applicazione della disciplina transitoria prevista dal citato articolo 13, comma 3, in ordine alla rilevazione ai fini del ROL fiscale delle svalutazioni dei magazzini sopra descritte eseguite nel periodo d'imposta 2019. In particolare, la Società "chiede quale sia il trattamento delle svalutazioni fiscali di magazzino conseguite nel 2019 e relative a fondi svalutazioni magazzino formatesi sia nel corso del medesimo esercizio sia in quelli precedenti relativamente al loro concorso nella determinazione del cosiddetto "ROL fiscale" - indicato nell'articolo 96, comma 4 del TUIR - a partire dal periodo d'imposta chiusa al 31 dicembre 2019, nonché le conseguenti e successive movimentazioni del fondo svalutazione magazzino ai fini della determinazione del ROL fiscale degli anni successivi" (così pag. 3 dell'istanza).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La Società ritiene che, per quanto riguarda la Divisione ALFA, l'accantonamento di euro xxx relativo al fondo svalutazione "materie prime e sussidiarie", transitato nel 2019 a conto economico e per il quale è stata operata una corrispondente variazione fiscale in aumento ai fini IRES "dal momento che fiscalmente non sussistono le condizioni di deducibilità di tale accantonamento" (così pag. 17 dell'istanza), non sarà sostanzialmente rilevante ai fini del ROL fiscale (ossia, rileverà in misura pari a zero non avendo alcun valore fiscale).

Per quanto riguarda sempre la Divisione ALFA, in relazione al fondo svalutazione "prodotti finiti", la Società intende, ai fini della determinazione del ROL fiscale:

- includere: (a) il valore contabile della liberazione di magazzino dal momento che questa è riferita a componenti di reddito che hanno concorso alla formazione del ROL contabile in periodi d'imposta precedenti al 2019 e (b) il valore (contabile) dell'accantonamento a fondo svalutazione "prodotti finiti" effettuato nel 2019 atteso che questo ha rilevanza anche fiscale ai sensi dell'articolo 92, comma 5, del TUIR;

- non includere la variazione in diminuzione ai fini dell'IRES di euro xxx in quanto riferibile ad un componente reddituale che ha concorso a formare il risultato civilistico (e, quindi, il ROL contabile) in periodi d'imposta antecedenti al 2019.

In relazione a tale ultimo aspetto, la Società sottolinea che "la predetta ricostruzione riconferma che laddove la variazione in diminuzione IRES della svalutazione fiscale di periodo sia riferita a precedenti accantonamenti la stessa non deve essere assunta nella determinazione del ROL fiscale ai sensi dell'articolo 13, comma 3 del Decreto ATAD" (così pag. 19 dell'istanza). La Società rileva che alla luce dell'esposta soluzione si creano in capo alla Società due "categorie" di fondo svalutazione contabile: una di ammontare pari a 1,17 milioni di euro composta da componenti di redditi imputati a conto economico a partire dal 2019 ed entrati nella formazione del ROL e un'altra di ammontare pari a circa 28,03 milioni di euro composta da componenti di reddito imputati a conto economico in esercizi precedenti

al 2019 (rilevanti per il ROL contabile) e non rilevati ai fini del ROL fiscale. In proposito, la Società intenderebbe "consumare" negli esercizi successivi, in via prioritaria degli accantonamenti formati in via più remota e cioè quelli effettuati antecedentemente al 31 dicembre 2019 (cfr. pag. 19 dell'istanza).

Per quanto riguarda la Divisione GAMMA, la Società evidenzia che i fondi svalutazione "materia prime" e "prodotti finiti" hanno subito un decremento complessivo per euro xxx determinando il completo azzeramento dei medesimi (dovuto alla cessazione dell'attività di licenziataria da parte della Società); ai fini della determinazione del reddito d'impresa la Società ha eseguito una variazione in diminuzione IRES di un corrispondente importo in considerazione del fatto che si tratta di una liberazione di un fondo priva di rilevanza fiscale.

Per tali fondi, la Società ritiene che, ai fini della determinazione del ROL fiscale, questi rientrino nella disposizione transitoria prevista dall'articolo 13, comma 3, del D.Lgs. n. 142 del 2018 "includendo" il valore contabile della liberazione dei fondi svalutazione magazzino "materie prime" e "prodotti finiti" della Divisione GAMMA per euro xxx "in quanto trattasi di una rettifica di una voce di costo che ha già concorso alla formazione del reddito civilistico di esercizi precedenti al 2019 (e dunque è stato assunto ai fini della determinazione del ROL contabile)" (così pag. 20 dell'istanza).

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Occorre premettere che la Società chiede di conoscere la corretta applicazione della disciplina transitoria recata dall'articolo 13, comma 3, del D.Lgs. n. 142 del 2018 in merito alla transizione da un regime di deducibilità degli interessi passivi parametrato su un risultato operativo lordo basato su valori contabili (di seguito, "ROL contabile") previsto dall'articolo 96 nella sua formulazione vigente fino al 31 dicembre 2018 ad uno basato su valori fiscali (di seguito, "ROL fiscale") previsto dall'articolo 96

nella sua formulazione introdotta dall'articolo 1 del citato D.Lgs. n. 142 del 2018, nello specifico caso rappresentato nell'istanza concernente le svalutazioni fiscali di magazzino e relative a fondi svalutazioni magazzino formatesi sia nel corso del 2019 che in esercizi precedenti.

Orbene, va ricordato che le previsioni contenute nel comma 3 hanno - come si evince dalla Relazione illustrativa allo schema di decreto legislativo - la funzione di "evitare che il passaggio da un regime di deducibilità degli interessi passivi parametrato al "ROL contabile" a un regime di deducibilità degli interessi passivi parametrato al "ROL fiscale" determini, in capo ai contribuenti, distorsioni".

Pertanto, il citato comma 3 prevede che, per la determinazione del ROL fiscale, "non si dovranno considerare i componenti positivi e negativi di reddito rilevati nel valore o nei costi della produzione nel conto economico dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2018 o di uno degli esercizi precedenti che al termine di tale esercizio non hanno ancora assunto rilevanza fiscale e che assumono rilevanza fiscale negli esercizi successivi; tali componenti hanno, infatti, già concorso, in vigenza della precedente disciplina, alla determinazione del "ROL contabile"; poiché essi assumono rilevanza fiscale in vigenza della nuova disciplina, in assenza di esplicita esclusione, concorrerebbero alla determinazione (anche) del "ROL fiscale", con evidenti e distorsivi effetti duplicativi".

Per quanto riguarda tale aspetto, la Relazione rileva che la previsione di cui alla richiamata lettera a) disciplina fattispecie analoghe a quelle che si verificano, in via esemplificativa, in caso del compenso di un amministratore, contabilizzato per competenza nell'esercizio chiuso il 31 dicembre 2018 ma corrisposto nell'esercizio successivo. Detto compenso concorrerebbe al ROL contabile per il 2018, esercizio in cui viene imputato per competenza, e al ROL fiscale nel 2019, anno in cui assume rilevanza ai fini fiscali; la richiamata previsione transitoria esclude che detto compenso che ha già concorso al ROL contabile, concorra nuovamente (negli esercizi successivi) al ROL fiscale.

Inoltre, sempre ai fini della determinazione del ROL fiscale, la Relazione rileva che: "le voci del valore e dei costi della produzione rilevate in periodi d'imposta di vigenza della nuova disciplina e che rappresentano una "rettifica con segno opposto" di voci del valore e dei costi della produzione rilevate in periodi d'imposta di vigenza della precedente disciplina devono essere assunte - in deroga alla regola generale che dispone, come visto, che le voci del ROL devono essere assunte in misura pari a loro valore fiscale, rilevante ai fini delle disposizioni in materia di determinazione del reddito d'impresa - per il loro valore contabile, anche qualora diverso dal valore fiscale".

In relazione a tale ultimo aspetto, nella Relazione viene portato l'esempio di "un accantonamento a un fondo rischi contabilizzato nell'esercizio chiuso il 31 dicembre 2018 e fiscalmente indeducibile per il quale, nell'esercizio successivo, si verifica la totale o parziale esuberanza, con conseguente contabilizzazione di una sopravvenienza attiva non imponibile". In proposito, viene evidenziato che, a fronte della rilevanza (in diminuzione) ai fini della determinazione del ROL contabile dell'accantonamento operato nell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2018, la riduzione (totale o parziale) per esuberanza del corrispondente fondo si qualifichi come ""rettifica", con segno opposto, di tale accantonamento" con il conseguente effetto che il ROL fiscale del periodo di rilevazione di tale riduzione (ossia, dell'esercizio successivo a quello chiuso al 31 dicembre 2018) sarà aumentato del valore contabile della relativa sopravvenienza attiva (la quale, altrimenti - non essendo fiscalmente imponibile -, non avrebbe concorso alla determinazione - in aumento - del "ROL fiscale" di quest'ultimo periodo).

In relazione al caso in esame, occorre evidenziare - come sottolineato nell'istanza, cfr. pag. 17 - che l'accantonamento per euro xxx al fondo svalutazione magazzino "materie prime e sussidiarie" della Divisione ALFA ha determinato una corrispondente variazione in aumento ai fini dell'IRES, non avendo questo alcuna rilevanza fiscale.

Tale posta non rientra nelle fattispecie prese in considerazione dalla disciplina transitoria sopra richiamata poiché non determina alcuna delle "distorsioni" che il citato comma 3 intende prevenire. Infatti, non incidendo tale accantonamento sul valore fiscalmente riconosciuto delle rimanenze della Divisione ALFA formato in vigenza del ROL contabile, il minor valore delle rimanenze (emerso contabilmente tramite detto accantonamento) assumerà rilevanza fiscale anche ai fini della formazione del ROL fiscale (riducendolo), nel momento in cui tali materie prime saranno immesse nel circuito produttivo.

Di conseguenza, per l'esercizio di imputazione a conto economico del predetto accantonamento, questo rileverà per il suo valore fiscale (ossia, pari a zero) ai fini del ROL fiscale di periodo.

Per quanto riguarda il fondo svalutazione magazzino "prodotti finiti", si ritiene che, sempre in relazione al periodo d'imposta 2019:

- il "componente positivo" derivante dalla liberazione del predetto fondo privo di rilevanza fiscale dell'area BETA concorrerà, per il suo intero importo (contabile) di euro xxx, alla determinazione del ROL fiscale ai sensi del citato comma 3, lettera b), analogamente a quanto indicato nell'esempio riportato nella Relazione illustrativa sopra richiamata;

- l'accantonamento a fondo svalutazione per euro xxx eseguito nel 2019 (i.e. la riduzione del valore rimanenze al termine dell'esercizio), con rilevanza ai fini fiscali ai sensi dell'articolo 92, comma 5, del TUIR concorrerà a ridurre il valore del ROL fiscale di periodo secondo le regole ordinarie previste dal comma 4 dell'articolo 96;

- la variazione in diminuzione ai fini dell'IRES di euro xxx corrispondente all'ulteriore svalutazione del valore dei "prodotti finiti" fiscalmente riconosciuta ai sensi dell'articolo 92, comma 5, del TUIR non concorrerà alla formazione del ROL fiscale ai sensi dell'articolo 13, comma 3, lettera a), del D.Lgs. n. 142 del 2018 poiché le corrispondenti riduzioni di valore delle relative rimanenze hanno già concorso contabilmente alla formazione del risultato operativo lordo (ossia, del ROL contabile)

degli esercizi precedenti al 2019, assumendo nel periodo d'imposta 2019 esclusivamente riconoscimento fiscale (come sopra evidenziato).

Inoltre, va rilevato che l'azzeramento dei fondi svalutazione "materie prime e sussidiarie" e "prodotti finiti" della Divisione GAMMA ha generato componenti positivi "priv[i] di rilevanza fiscale", visto che sono stati effettuati dalla Società corrispondenti variazioni in diminuzione ai fini dell' IRES nel corso del medesimo esercizio 2019 (cfr. pag. 20 dell'istanza). Analogamente a quanto sopra rilevato, dunque, si ritiene che, ai sensi dell'articolo 13, comma 3, lettera b), del D.Lgs. n. 142 del 2018 tali componenti debbano concorrere alla formazione del ROL fiscale per il loro valore contabile in quanto vanno a rettificare, anch'essi, una voce di costo che ha già concorso alla formazione del reddito civilistico in esercizi precedenti.

Da ultimo, in merito all'utilizzo dei fondi che vedono una stratificazione dei relativi accantonamenti in parte in periodi d'imposta precedenti al 2019 e in parte nel 2019 o successivi, si deve ritenere che, in assenza di specifiche indicazioni da parte del legislatore, l'articolo 13, comma 3, del D.Lgs. n. 142 del 2018 si debba interpretare nel senso che le eventuali rettifiche vadano ad incidere in via prioritaria sugli accantonamenti effettuati in data più lontana al fine di consentire un celere adeguamento al regime ordinario dell'articolo 96 attraverso una conseguente riduzione al minimo della durata del regime transitorio previsto e la semplificazione nella sua gestione.

Il presente parere prescinde da ogni verifica e/o valutazione della correttezza della condotta contabile posta in essere e dei valori contabili e fiscali indicati nell'istanza, suscettibili di essere verificati nelle competenti sedi accertative.

Pertanto, il presente parere viene reso sulla base dei fatti, dei dati e degli elementi prima esaminati, assunti acriticamente così come esposti nell'istanza di interpello e nei relativi allegati, nel presupposto della loro veridicità e concreta realizzazione.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)