

Risposta n. 104/2023

OGGETTO: Soggetto Ias Adopter – sopravvenienze attive da ristrutturazione del debito – trattamento IRAP

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

QUESITO

La ALFA SPA - che è "a capo del gruppo multinazionale focalizzato nell'ingegneria del sottosuolo a 360 gradi" - redige il bilancio separato secondo i principi contabili internazionali IAS/ IFRS. In data xx/xx/xxxx, ALFA e alcune società controllate "hanno sottoscritto gli accordi per la realizzazione della complessiva operazione di ripatrimonializzazione di ALFA e di ristrutturazione dell'indebitamento del Gruppo ALFA". In particolare, la sottoscrizione dell'Accordo di Ristrutturazione e la sua implementazione anche attraverso l'Aumento di Capitale hanno determinato sotto il profilo contabile l'emersione:

- della Sopravvenienza Attiva da Conversione di Euro xxx.xxx.xxx,xxx - di cui Euro xxx.xxx.xxx a titolo di capitale e Euro x.xxx.xxx a titolo di interessi, per effetto della conversione e contestuale rinuncia dei crediti finanziari vantati dalle banche - rilevata nella voce Proventi finanziari del conto economico;

- della sopravvenienza attiva di Euro xx.xxx.xxx,xx - interamente in linea capitale e con uno stralcio implicito del credito originario pari al xx%, - iscritta tra i Proventi finanziari del conto economico;

- della sopravvenienza attiva di Euro xx.xxx.xxx,xx per effetto della modifica dei termini e delle condizioni del debito bancario residuo.

Ciò premesso, ALFA chiede chiarimenti in merito alla rilevanza ai fini IRAP, ai sensi dell'art. 6, comma 9 del decreto legislativo n. 446 del 1997, delle predette sopravvenienze attive, derivanti dall'omologazione di un accordo di ristrutturazione dei debiti di cui all'articolo 182 bis della legge fallimentare.

In particolare, ALFA chiede di conoscere se assumano o meno rilevanza ai fini del valore della produzione le sopravvenienze attive che si originano per effetto:

a) di rinuncia, totale o parziale, definitiva e irrevocabile da parte delle banche finanziatrici dei propri crediti finanziari, nel contesto di un aumento di capitale da sottoscrivere mediante conversione di detti crediti in azioni ordinarie di nuova emissione;

b) di rinuncia, totale o parziale, definitiva e irrevocabile da parte delle banche finanziatrici dei propri crediti finanziari in ipotesi di accordo di saldo e stralcio;

c) della rinegoziazione del debito bancario residuo, con la previsione di nuovi termini e condizioni più favorevoli a quelle precedenti.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che:

a) con riferimento alla sopravvenienza attiva da conversione, il differenziale positivo in linea capitale sia da escludere dalla base imponibile Irap, in quanto provento finanziario non avente natura di interesse o provento assimilato e non correlato ad altre voci del valore della produzione rilevanti ai fini Irap. Per quanto concerne il differenziale positivo in linea interessi, invece, ALFA ritiene che sia da assoggettare a Irap in quanto, pur costituendo un provento finanziario non avente natura di interesse o provento assimilato, risulta tuttavia correlato ad altre voci del valore della produzione rilevanti ai fini Irap e, nello specifico, a interessi passivi dedotti in precedenti esercizi;

b) con riferimento alla sopravvenienza attiva da rinuncia, interamente in linea capitale, il differenziale positivo sia da escludere dalla base imponibile Irap in quanto provento finanziario non avente natura di interesse attivo o provento assimilato e non correlato ad altre voci del valore della produzione rilevanti ai fini Irap né di precedenti esercizi né di futuri esercizi;

c) con riferimento alla sopravvenienza attiva da riscadenziamento del debito, il differenziale attivo sia da includere nella base imponibile Irap, in quanto provento finanziario avente natura di interesse attivo o provento assimilato, e, comunque, correlato ad altre voci del valore della produzione deducibili ai fini Irap in successivi esercizi. Si tratta, infatti di un differenziale attivo che sarà riassorbito nei successivi esercizi tramite lo stanziamento di maggiori interessi passivi (rispetto a quelli negoziali) deducibili ai fini IRAP.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si evidenzia che la risposta è fornita nel presupposto dichiarato dall'istante che ALFA rientri tra le società di partecipazione non finanziaria ricomprese nell'articolo 6, comma 9 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 ai fini della determinazione della base imponibile Irap.

Ciò premesso, si fa presente che tale ultima disposizione stabilisce che *"per le società di partecipazione non finanziaria e assimilati, la base imponibile è determinata aggiungendo al risultato derivante dall'applicazione dell'articolo 5 la differenza tra gli interessi attivi e proventi assimilati e gli interessi passivi e oneri assimilati. Gli interessi passivi concorrono alla formazione del valore della produzione nella misura del 96 per cento del loro ammontare"*.

Ne deriva che per le società di partecipazione non finanziaria, la base imponibile Irap è determinata secondo i criteri dettati per le società industriali e commerciali di cui all'articolo 5 del medesimo decreto legislativo n. 446 del 1997 ed aggiungendo la differenza tra interessi attivi (e proventi assimilati) e interessi passivi (e oneri assimilati).

Nell'ambito del predetto articolo 5, il comma 2 stabilisce che *"per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali, la base imponibile è determinata assumendo le voci del valore e dei costi della produzione corrispondenti a quelle indicate nel comma 1"*.

In altri termini, i soggetti IAS/IFRS determinano la base imponibile Irap qualificando le operazioni secondo i criteri previsti dai principi contabili internazionali e

includendo le conseguenti componenti nelle voci del valore e dei costi della produzione previste negli schemi di bilancio redatto secondo i criteri del codice civile.

Ciò premesso, il quesito posto dall'istante riguarda la rilevanza ai fini Irap della sopravvenienza derivante:

a) dalla rinuncia da parte delle banche finanziatrici dei propri crediti finanziari, sia in linea capitale che in linea interessi, nel contesto di un aumento di capitale da sottoscrivere mediante conversione di detti crediti in azioni ordinarie di nuova emissione;

b) dalla rinuncia, totale o parziale, definitiva e irrevocabile da parte delle banche finanziatrici dei propri crediti finanziari in ipotesi di accordo di saldo e stralcio;

c) dalla rinegoziazione del debito bancario residuo, con condizioni più favorevoli rispetto a quelle precedenti.

Con riferimento alle sopravvenienze attive di cui alle lettere a), b) e c), l'istante evidenzia che tali proventi sono da considerare contabilmente proventi finanziari.

Ciò considerato, deve ritenersi che i proventi in esame non rientrino tra i proventi assimilati di cui all'articolo 6, comma 9 del decreto legislativo n. 446 del 1997. Sul piano strettamente fiscale, si tratta, infatti, di proventi che - a differenza di un interesse attivo che matura nell'ambito dell'ordinaria attività dell'impresa sulla base del decorso del tempo - emergono a seguito della riduzione del debito per effetto di una procedura straordinaria prevista dall'articolo 182-bis della legge fallimentare in materia di accordo di ristrutturazione dei debiti. Tuttavia, con riferimento alle sopravvenienze attive di cui alla lettera a), riferite alla linea interessi, e alla lettera c) occorre considerare che l'articolo 5, comma 4, stabilisce che *"i componenti positivi e negativi classificabili in voci del conto economico diverse da quelle indicate al comma 1 concorrono alla formazione della base*

imponibile se correlati a componenti rilevanti della base imponibile di periodi d'imposta precedenti o successivi".

In tale contesto, si ritiene che tali sopravvenienze attive debbano essere incluse nella base imponibile Irap, in quanto è rinvenibile in tali ipotesi la correlazione con gli interessi passivi contabilizzati nei precedenti e successivi esercizi e inclusi nella relativa base imponibile Irap, così come previsto dalla norma da ultimo citata.

In definitiva, le sopravvenienze attive di cui:

- alla lettera a) riferita alla linea capitale e alla lettera b), non assumono rilevanza ai fini IRAP in quanto proventi non assimilati agli interessi attivi e non correlati a componenti rilevanti ai fini nel tributo regionale nei periodi d'imposta precedenti o successivi;

- alla lettera a) riferita alla linea interessi e alla lettera c), assumono rilevanza ai fini IRAP in quanto, pur essendo proventi non assimilati agli interessi attivi, risultano correlati a componenti rilevanti ai fini nel tributo regionale nei periodi d'imposta precedenti o successivi.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione Regionale dell'Emilia Romagna, viene resa dalla scrivente sulla base di quanto previsto al paragrafo 2.8 del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia del 4 gennaio 2016, come modificato dal Provvedimento del 1° marzo 2018.

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)