

Risposta n. 273/2023

OGGETTO: Affrancamento – Termine di versamento per l'esercizio della relativa opzione e applicazione del principio contabile IFRS 3 – Articolo 15, comma 10, del decreto–legge 29 novembre 2008, n. 185

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

QUESITO

[ALFA], nel prosieguo istante, fa presente quanto qui di seguito sinteticamente riportato.

L'istante è una società che, al pari della propria consolidante ([BETA]), ai fini della redazione del proprio bilancio di esercizio adotta i principi contabili internazionali IAS/IFRS.

In data [...] dicembre 2021, l'istante ha acquistato «*le partecipazioni rappresentative dell'intero capitale sociale della [GAMMA] (nel seguito, "[GAMMA])", possedute da [DELTA] (nel seguito, "[DELTA]", id est, soggetto terzo*

rispetto al Gruppo [BETA]) (nel seguito, "**Partecipazioni** [GAMMA]"), a fronte del pagamento di un **corrispettivo pari a [...] mln di euro**;

- Di talché, al 31 dicembre 2021, [ALFA] ha rilevato nel proprio bilancio di esercizio, tra le immobilizzazioni dello stato patrimoniale alla voce "**Partecipazioni e altre attività finanziarie non correnti**", le Partecipazioni [GAMMA] per un valore pari a circa [...] mln di euro (**Allegato 2**);

- Sul punto, è opportuno rilevare come il valore contabile netto delle attività relative alle Partecipazioni [GAMMA] fosse pari, alla data di acquisizione (id est, il [...] dicembre 2021), a circa [...] mln di euro;

- D'altro canto, a seguito dell'acquisto delle Partecipazioni [GAMMA], da parte di [ALFA], [BETA] (id est, in qualità di consolidante) ha iscritto distintamente nel proprio bilancio consolidato dell'esercizio 2021 la corrispondente voce, a titolo di avviamento e altre immobilizzazioni immateriali, **per un importo pari [...] mln di euro** (**Allegato 3**);

- In esito alla procedura di Purchase Price Allocation (nel seguito, "**PPA**"), **conclusa** entro i limiti consentiti dall'IFRS 3 (nel caso di specie, **dicembre 2022**), la Società ha identificato (**Allegato 4**):

· **un avviamento positivo pari a [...] mln di euro**), dato dalla differenza tra (i) il corrispettivo trasferito a [DELTA] e (ii) il fair value delle attività nette acquisite relative alle Partecipazioni [GAMMA];

· **attività immateriali, rappresentate dalle relazioni con la clientela, per un importo netto pari a [...] mln di euro** (id est, [...] mln di euro al netto delle imposte

differite passive pari a [...] milioni di euro), per complessivi [...] mln di euro come, peraltro, riportato nel bilancio consolidato di [BETA] per l'esercizio 2021.».

Disponendo; a suo avviso, dei requisiti previsti per l'affrancamento di cui all'articolo 15, comma 10, del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, ma non avendo potuto versare l'imposta sostitutiva indicata da tale norma «entro la scadenza prevista del 30 giugno 2022» - ciò poiché, «in ragione della corretta applicazione del principio IFRS 3, la Società ha concluso la procedura di PPA solo nel dicembre 2022» - l'istante chiede che l'Agenzia delle entrate «si pronunci in merito alla legittimità delle seguenti interpretazioni:

1. la Società possiede tutti i requisiti soggettivi e oggettivi per l'esercizio dell'opzione di affrancamento dei maggiori valori derivanti dall'acquisto delle Partecipazioni [GAMMA] prevista all'articolo 15, comma 10 e ss. del DL n. 185/2008 con riferimento:

· alle attività immateriali, rappresentate dalle "relazioni con la clientela" per un valore netto pari a [...] mln di euro; e

· all'avviamento positivo, pari a [...] mln di euro

2. Il mancato pagamento dell'imposta sostitutiva nei termini di cui al comma 10 dell'art. 15 (id est, 30 giugno 2022), in ragione della corretta applicazione dei principi contabili, non pregiudica l'accesso, da parte della Società, al regime di affrancamento qualora essa proceda al versamento:

· dell'imposta sostitutiva;

· delle sanzioni e interessi ricorrendo al ravvedimento operoso di cui all'articolo 13 del D.Lgs. n. 472/1997;

3. a tale fine, la Società può procedere al versamento dell'imposta sostitutiva **entro un anno dall'omissione;**

4. i maggiori valori dell'avviamento e dei marchi di impresa assoggettati a imposta sostitutiva assumano rilevanza, ai fini dell'ammortamento, a **decorrere dal periodo di imposta successivo a quello nel corso del quale avrebbe dovuto essere versata l'imposta sostitutiva** ossia, nel caso di specie, a decorrere dall'anno di imposta 2023;

5. i maggiori valori assoggettati ad imposta sostitutiva si considerano riconosciuti fiscalmente a partire **dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale avrebbe dovuto essere versata l'imposta sostitutiva** ossia, nel caso di specie, a decorrere dall'anno di imposta 2022».

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, alla luce del quadro normativo e di prassi in essere, in assenza di specifiche indicazioni di ordine contrario, l'istante ritiene che le soluzioni interpretative ipotizzate vadano confermate.

In particolare, l'istante reputa *«che debba ritenersi impregiudicato il perfezionamento dell'opzione per l'affrancamento di cui al comma 10 e ss. dell'articolo 15, nel caso in cui si proceda al versamento dell'imposta sostitutiva oltre il termine previsto dalla norma ricorrendo, a tal fine, all'istituto del ravvedimento operoso di cui all'articolo 13 del D.Lgs. n. 472/1997.»*.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In base all'articolo 15, comma 10, del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2:

«In deroga alle disposizioni del comma 2-ter introdotto nell'articolo 176 del testo unico delle imposte sui redditi, [...] i contribuenti possono assoggettare, in tutto o in parte, i maggiori valori attribuiti in bilancio all'avviamento, ai marchi d'impresa e alle altre attività immateriali all'imposta sostitutiva di cui al medesimo comma 2-ter, con l'aliquota del 16 per cento, versando in unica soluzione l'importo dovuto entro il termine di versamento a saldo delle imposte relative all'esercizio nel corso del quale è stata posta in essere l'operazione. I maggiori valori assoggettati ad imposta sostitutiva si considerano riconosciuti fiscalmente a partire dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale è versata l'imposta sostitutiva. La deduzione di cui all'articolo 103 del citato testo unico e agli articoli 5, 6 e 7 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, del maggior valore dell'avviamento e dei marchi d'impresa può essere effettuata in misura non superiore ad un quinto, a prescindere dall'imputazione al conto economico a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello nel corso del quale è versata l'imposta sostitutiva. A partire dal medesimo periodo di imposta sono deducibili le quote di ammortamento del maggior valore delle altre attività immateriali nel limite della quota imputata a conto economico.».

A commento di tale disposizione è già stato precisato che, il «regime dell'affrancamento di cui all'articolo 15, commi 10, 11 e 12, del decreto-legge n. 185 del 2008 costituisce un regime opzionale alternativo sia a quello ordinario (nello specifico, quello di neutralità delle fusioni ex articolo 172 del TUIR) sia a quello dell'articolo 176, comma 2-ter, del TUIR, rimesso alla libera scelta del contribuente; regime, quello

dell'articolo 15 sopra richiamato, che "si perfeziona" con il versamento della relativa imposta sostitutiva (cfr. circolare n. 28/E del 2009, par. 7).

Al verificarsi dei suoi presupposti, il contribuente è libero di aderire al regime di affrancamento ex articolo 15, commi 10 e ss., del decreto-legge n. 185 del 2008 a fronte, in prospettiva, di un risparmio (sotto forma di maggiori ammortamenti o di una minore plusvalenza) dell'imposta ordinaria altrimenti dovuta. Pertanto, una volta che il contribuente ha posto in essere tutte le formalità per aderire a tale regime (il pagamento dell'imposta sostitutiva dovuta entro i termini previsti, come nel caso in specie), questo si è irrevocabilmente perfezionato.

Giova ricordare che il versamento da parte del contribuente di un'imposta c.d. volontaria (come quella sostitutiva ex articolo 15, commi 10 e ss., del decreto-legge n. 185 del 2008) è il frutto di una libera scelta dello stesso contribuente e implica una sua manifestazione di volontà inequivocabile e irretrattabile [...]» (così, tra le più recenti, la circolare n. 6/E del 1° marzo 2022).

Alla luce di quanto sopra, nessun dubbio può esserci sul fatto che il versamento rappresenta un elemento costitutivo dell'opzione in esame, la cui assenza impedisce l'esercizio della stessa e la corretta, tempestiva manifestazione di volontà che essa richiede, elementi che non possono essere sopperiti in sede di ravvedimento ex articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 [il quale, tra l'altro, si trasformerebbe in una forma di c.d. "remissione in bonis" oltre i limiti indicati dal decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16 (cfr. il relativo articolo 2, come modificato dalla legge di conversione 26 aprile 2012, n. 44), di per sé inammissibile non potendo l'omesso versamento essere ricondotto ad un adempimento di natura formale].

Non muta le conclusioni appena espresse l'applicazione del principio contabile IFRS 3. Occorre, infatti, sottolineare come lo stesso:

- secondo quanto ricordato anche dall'istante, non fissa un lasso temporale minimo (nel caso di specie il 31 dicembre dell'anno successivo all'esercizio in cui si effettua l'operazione) che deve necessariamente trascorrere per la determinazione dei valori da tenere in considerazione, ma solo un termine massimo, da leggersi quindi in conformità all'articolo 15, comma 10, del d.l. n. 185 del 2008;

- non vieta, né limita, il tempestivo esercizio dell'opzione in esame e, dunque, il versamento dell'imposta sostitutiva entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui è stata posta in essere l'operazione, nel rispetto della norma richiamata.

L'ordine logico delle questioni poste all'attenzione della scrivente rende assorbiti gli ulteriori quesiti formulati.

LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)