



Modalità di attuazione dei commi da 12 a 14 dell'articolo 23 del decreto legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA

In base alle attribuzioni conferitegli dalle norme riportate nel seguito del presente provvedimento,

Dispone:

Articolo 1 (Definizioni)

Nel seguito del provvedimento, s'intende per:

- “*decreto legge n. 98 del 2011*”: il decreto legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111;
- “*decreto legge n. 185 del 2008*”: decreto legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2;
- “*TUIR*”: Testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni;
- “*regime dell'imposta sostitutiva*”: regime di cui ai commi 10-*bis* e 10-*ter* dell'articolo 15 del decreto legge n. 185 del 2008;
- “*imposta sostitutiva*”: l'imposta sostitutiva prevista all'articolo 15, comma 10, del decreto legge n. 185 del 2008, con aliquota del 16 per cento;

- “*operazione straordinaria o traslativa*”: operazioni di fusione, scissione, conferimento d’azienda, cessione d’azienda o di partecipazioni, conferimento di partecipazioni di controllo e scambio di partecipazioni;
- “*bilancio individuale*”: il bilancio d’esercizio di cui agli articoli 2423 e seguenti del codice civile ovvero il corrispondente documento previsto dai principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 luglio 2002, conforme agli schemi di bilancio previsti dalle singole autorità di vigilanza;
- “*bilancio consolidato*”: il documento di cui agli articoli 25 e seguenti del Capo III, rubricato “Bilancio consolidato”, del decreto legislativo 9 aprile 1991, n. 127 ovvero il corrispondente documento previsto dai principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 luglio 2002, conforme agli schemi di bilancio previsti dalle singole autorità di vigilanza;
- “*partecipazioni di controllo*”: le partecipazioni che presentano i requisiti di cui all’articolo 26 del decreto legislativo 9 aprile 1991, n. 127 ovvero quelle che soddisfano i requisiti di cui allo IAS 27 e relative interpretazioni, per i soggetti che adottano i principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 luglio 2002;
- “*partecipazioni di controllo congiunto*”: le partecipazioni che presentano i requisiti di cui all’articolo 37 del decreto legislativo 9 aprile 1991, n. 127 ovvero quelle che soddisfano i requisiti di cui allo IAS 27 e relative interpretazioni, per i soggetti che adottano i principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 luglio 2002.

Articolo 2

(Ambito di applicazione)

1. Sono ammesse al regime le società di capitali, le società di persone e gli enti commerciali.
2. Il regime dell'imposta sostitutiva si applica ai soggetti di seguito indicati, che abbiano iscritto nel bilancio individuale una partecipazione di controllo per effetto di un'operazione straordinaria o traslativa:
 - a) incorporanti o risultanti dalla fusione in operazioni di fusione;
 - b) beneficiari in operazioni di scissione;
 - c) conferitari in operazioni di conferimento d'azienda;
 - d) conferitari in operazioni di conferimento di partecipazioni di controllo ai sensi dell'articolo 175 del TUIR;
 - e) conferitari in ipotesi di scambio di partecipazioni mediante conferimento ai sensi dell'articolo 177 del TUIR;
 - f) cessionari in ipotesi di compravendita di partecipazione di controllo;
 - g) cessionari in ipotesi di compravendita d'azienda, che includa partecipazioni di controllo;
 - h) scambianti che, per effetto di operazioni di scambio di partecipazioni mediante permuta ai sensi dell'articolo 177 del TUIR, ricevono a loro volta una partecipazione di controllo;
 - i) soci che, per effetto del rapporto di concambio, ricevono una partecipazione di controllo a seguito di un'operazione di fusione o scissione;
 - j) conferenti che ricevono una partecipazione di controllo in operazioni di conferimento di azienda;
 - k) conferenti che, per effetto di operazioni di conferimento di partecipazioni di controllo ai sensi dell'articolo 175 del TUIR, ricevono a loro volta una partecipazione di controllo;

- l) conferenti che, per effetto di operazioni di scambio di partecipazioni mediante conferimento ai sensi dell'articolo 177 del TUIR, ricevono a loro volta una partecipazione di controllo.

3. I soggetti di cui al comma 2 possono esercitare l'opzione per il regime dell'imposta sostitutiva a condizione che facciano parte di un gruppo nel cui bilancio consolidato, riferibile all'esercizio in corso al 31 dicembre 2010, a seguito di una delle ipotesi di cui al comma precedente, sia stata iscritta una voce a titolo di avviamento, marchi di impresa e altre attività immateriali.

4. Nei limiti di quanto indicato all'articolo 3, resta fermo che:

- a) in presenza di più soggetti che redigono il bilancio consolidato all'interno del medesimo gruppo, ciascun soggetto incluso in una delle ipotesi di cui al comma 2, può esercitare l'opzione per il regime dell'imposta sostitutiva;
- b) in presenza di più soggetti rientranti in una delle ipotesi di cui al comma 2, appartenenti ad un unico gruppo, ciascuno di essi può esercitare l'opzione per il regime dell'imposta sostitutiva, ancorchè il bilancio consolidato venga redatto esclusivamente dalla capogruppo;
- c) il soggetto che, a seguito di una delle ipotesi di cui al comma 2, abbia acquisito in più fasi o incrementato il controllo, anche per il tramite di un soggetto partecipato, può, anche insieme a quest'ultimo, esercitare l'opzione per il regime dell'imposta sostitutiva. La riduzione o perdita del controllo intervenute successivamente al verificarsi di una delle ipotesi di cui al comma 2 non preclude la facoltà di esercitare l'opzione per il regime dell'imposta sostitutiva;
- d) i soggetti che, a seguito di una della ipotesi di cui al comma 2, abbiano acquisito una partecipazione di controllo congiunto, possono esercitare l'opzione per il regime dell'imposta sostitutiva;
- e) il soggetto che, a seguito di una della ipotesi di cui al comma 2, abbia acquisito una partecipazione di controllo in una società estera può esercitare l'opzione per il regime dell'imposta sostitutiva;

- f) l'opzione per il regime dell'imposta sostitutiva può essere esercitata dal soggetto in qualsiasi momento subentrato, a seguito di fusione o scissione, ad uno dei soggetti di cui al comma 2 che, se ancora esistente, avrebbe potuto esercitare tale opzione.

Articolo 3
(Base imponibile)

1. La determinazione della base imponibile da assoggettare al regime dell'imposta sostitutiva, anche in misura parziale, deve avvenire secondo le regole contenute nei commi seguenti.
2. Per le ipotesi di cui alle lettere da a) ad e) del comma 2 dell'articolo 2 la base imponibile è costituita dal minore fra:
 - a) la differenza fra il valore contabile della partecipazione di controllo iscritto nel bilancio individuale a seguito di una delle operazioni di cui alle citate ipotesi e il valore della partecipazione risultante dalla situazione contabile redatta dalla società fusa, incorporata, scissa o conferente alla data di efficacia giuridica dell'operazione;
 - b) il corrispondente valore di avviamento, marchi d'impresa ed altre attività immateriali, in proporzione alla percentuale di partecipazione acquisita per effetto di una delle operazioni di cui alle citate ipotesi, iscritto nel bilancio consolidato riferibile all'esercizio in corso al 31 dicembre 2010, ancorché rappresentato nel medesimo bilancio in connessione ad altre partecipazioni in conformità ai principi contabili adottati.
3. Per le ipotesi di cui alle lettere da f) ad h) del comma 2 dell'articolo 2 la base imponibile è costituita dal minore fra:
 - a) la differenza fra il valore contabile della partecipazione di controllo iscritto nel bilancio individuale a seguito di una delle operazioni di cui alle citate ipotesi e la corrispondente quota di patrimonio netto della partecipata risultante dal

bilancio riferibile all'esercizio chiuso prima dell'operazione di cui alle citate ipotesi;

- b) il corrispondente valore di avviamento, marchi d'impresa ed altre attività immateriali, in proporzione alla percentuale di partecipazione acquisita per effetto di una delle operazioni di cui alle citate ipotesi, iscritto nel bilancio consolidato riferibile all'esercizio in corso al 31 dicembre 2010, ancorché rappresentato nel medesimo bilancio in connessione ad altre partecipazioni in conformità ai principi contabili adottati.

4. Per le ipotesi di cui alle lettere da i) ad l) del comma 2 dell'articolo 2 la base imponibile è costituita dal minore fra:

- a) la differenza fra il valore contabile della partecipazione di controllo iscritto nel bilancio individuale a seguito di una delle operazioni di cui alle citate ipotesi e il valore del patrimonio netto o della partecipazione oggetto di conferimento, fusione o scissione così come risultante dalla situazione contabile redatta dalla società conferente, fusa, incorporata o scissa alla data di efficacia giuridica dell'operazione;
- b) il corrispondente valore di avviamento, marchi d'impresa ed altre attività immateriali, in proporzione alla percentuale di partecipazione acquisita per effetto di una delle operazioni di cui alle citate ipotesi, iscritto nel bilancio consolidato riferibile all'esercizio in corso al 31 dicembre 2010, ancorché rappresentato nel medesimo bilancio in connessione ad altre partecipazioni in conformità ai principi contabili adottati.

5. Il medesimo valore di avviamento, marchi d'impresa ed altre attività immateriali iscritto nel bilancio consolidato, già affrancato - in tutto o in parte - con il regime dell'imposta sostitutiva da un soggetto incluso in una delle ipotesi di cui al comma 2 dell'articolo 2, non può essere assoggettato - per la quota già affrancata da un altro soggetto - al medesimo regime, in relazione alla stessa operazione ovvero ad una delle altre operazioni incluse nelle ipotesi di cui al medesimo comma 2.

6. Nei limiti di quanto previsto al precedente comma 5, resta fermo che:

- a) nelle ipotesi di cui ai commi da 2 a 4, l'importo assoggettato ad imposta sostitutiva non rileva ai fini della determinazione del valore fiscale della partecipazione;
- b) nelle ipotesi di cui ai commi da 2 a 4, non rilevano gli incrementi - intervenuti successivamente all'acquisizione - del valore contabile della partecipazione derivanti da fenomeni valutativi, incluse le circostanze in cui tale valore si sia modificato per effetto di una legge di rivalutazione, nè i decrementi di tale valore derivanti da fenomeni valutativi né i decrementi della percentuale di partecipazione intervenuti successivamente all'acquisizione;
- c) nell'ipotesi di cui alla lettera a) del comma 4 dell'articolo 2 ciascun soggetto può affrancare una quota di avviamento, marchi d'impresa ed altre attività immateriali iscritti nel proprio bilancio consolidato pari, al massimo, al maggior valore della partecipazione di controllo ad esso riferibile;
- d) nell'ipotesi di cui alla lettera c) del comma 4 dell'articolo 2, ciascun soggetto facente parte del gruppo può affrancare una quota di avviamento, marchi d'impresa e altre attività immateriali pari, al massimo, al maggior valore della partecipazione direttamente detenuta;
- e) nell'ipotesi di cui alla lettera e) del comma 4 dell'articolo 2, il valore della partecipazione di controllo e il valore delle voci avviamento, marchi d'impresa ed altre attività immateriali devono essere considerati in base ai valori in euro al cambio, rispettivamente, della data di efficacia giuridica dell'operazione - o, se anteriore al 1° gennaio 2002, di tale ultima data - e di quello utilizzato nel bilancio consolidato riferibile all'esercizio in corso al 31 dicembre 2010;
- f) i soggetti di cui alle lettere da h) ad l) del comma 2 dell'articolo 2 non possono affrancare la quota delle voci avviamento, marchi d'impresa ed altre attività immateriali già assoggettata ad imposta sostitutiva da parte dei soggetti di cui alle lettere da a) ad e) e di cui alla lettera h), e viceversa;
- g) nelle ipotesi di conferimento d'azienda, ai fini della determinazione della base imponibile di cui al comma 4, il valore del patrimonio netto oggetto di

conferimento deve essere determinato escludendo l'avviamento già iscritto nel bilancio individuale del soggetto conferente e stornato - per effetto dell'operazione straordinaria in questione - dalla contabilità del soggetto medesimo, in quanto non rientrante nel complesso delle attività e delle passività oggetto di trasferimento al soggetto conferitario.

Articolo 4

(Effetti dell'esercizio dell'opzione)

1. La deduzione di cui all'articolo 103 del TUIR e agli articoli 5, 6 e 7 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 del valore affrancato dell'avviamento, dei marchi d'impresa e delle altre attività immateriali, comprese quelle a vita utile definita, può essere effettuata in misura non superiore ad un decimo, a prescindere dall'imputazione al conto economico, a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2012.
2. Gli effetti fiscali prodotti in virtù dell'esercizio dell'opzione di cui al regime dell'imposta sostitutiva non s'intendono revocati in presenza di atti di realizzo riguardanti sia le partecipazioni di controllo, sia i marchi d'impresa, le altre attività immateriali o l'azienda cui si riferisce l'avviamento affrancato.
3. L'esercizio dell'opzione per i regimi di riallineamento dei valori fiscali e contabili previsti dagli articoli 172, comma 10-*bis*, 173, comma 15-*bis*, e 176, comma 2-*ter*, del TUIR e dall'articolo 15, commi 10, 11 e 12, del decreto legge n. 185 del 2008 non preclude la possibilità di optare per il regime dell'imposta sostitutiva, né l'esercizio dell'opzione per quest'ultima preclude l'esercizio dell'opzione per i predetti regimi di riallineamento.
4. Il versamento dell'imposta a debito da parte dei soggetti che esercitano l'opzione per il regime dell'imposta sostitutiva è effettuato entro il 30 novembre 2011 secondo le modalità previste dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni, esclusa la compensazione ivi prevista.

5. Gli effetti fiscali di cui al comma 1 sono riconosciuti nei limiti dell'importo della base imponibile determinata - in conformità a quanto disposto dall'articolo 3 - ai fini della commisurazione dell'imposta versata.
6. In apposito prospetto della dichiarazione dei redditi e della dichiarazione IRAP relative al periodo di imposta in corso al 30 novembre 2011, deve essere data indicazione, per ciascuna delle ipotesi di cui al comma 2 dell'articolo 2 in relazione alla quale si è proceduto all'esercizio dell'opzione per il regime dell'imposta sostitutiva, degli importi assoggettati ad imposta sostitutiva rispetto ai valori delle voci avviamento, marchi d'impresa e altre attività immateriali suscettibili di affrancamento secondo quanto disposto dall'articolo 3.
7. Tutti gli altri elementi necessari ai fini dell'attività di controllo e di accertamento sulla corretta applicazione del regime dell'imposta sostitutiva, ivi incluse le informazioni relative alle differenze fra i valori contabili delle partecipazioni e/o del patrimonio netto delle imprese controllate emersi in una delle ipotesi di cui al comma 2 dell'articolo 2 e quelle relative alla riconducibilità delle predette differenze ai valori di avviamento, marchi d'impresa e altre attività immateriali, iscritti nei bilanci consolidati riferiti all'esercizio in corso al 31 dicembre 2010, devono essere evidenziati in un apposito documento extracontabile da esibire, su richiesta, all'ufficio competente.

Articolo 5

(Ambito temporale di applicazione)

1. Le disposizioni di cui al regime dell'imposta sostitutiva si applicano, in conformità ai precedenti articoli, alle operazioni di cui al comma 2 dell'articolo 2 effettuate entro il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2010, avendo riguardo ai valori residui di avviamento, marchi d'impresa ed altre attività immateriali iscritti nel bilancio consolidato riferibile all'esercizio in corso al 31 dicembre 2010.

Motivazioni

L'articolo 23, commi da 12 a 15, del decreto legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111 ha aggiunto i commi 10-*bis* e 10-*ter* all'articolo 15 del decreto legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2.

Con tale modifica viene introdotta la possibilità, previo pagamento di un'imposta sostitutiva, di affrancare, in tutto o in parte, i valori relativi ad avviamenti, marchi d'impresa ed altre attività immateriali iscritti nel bilancio consolidato, anziché nel bilancio d'esercizio, sempre che siano riferibili ai maggiori valori contabili delle partecipazioni di controllo acquisite ed iscritte nel bilancio individuale per effetto di operazioni straordinarie o traslative. Ciò, in deroga ai principi generali che governano il sistema tributario italiano, che si basa, invece, sulla derivazione dell'imponibile fiscale dalle risultanze contabili del bilancio d'esercizio.

In particolare, il comma 15 dell'articolo 23 del citato decreto legge n. 98 del 2011 ha previsto che, con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, siano stabilite le modalità di attuazione del regime dell'imposta sostitutiva.

Riferimenti normativi

a) Attribuzioni del Direttore dell'Agenzia delle entrate:

- decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300 (art. 57; art. 62; art. 66; art. 67, comma 1; art. 68 comma 1; art. 71, comma 3, lettera a); art. 73, comma 4);
- Statuto dell'Agenzia delle entrate, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 42 del 20 febbraio 2001 (art. 5, comma 1; art. 6, comma 1);
- Regolamento di amministrazione dell'Agenzia delle entrate, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 36 del 13 febbraio 2001 (art. 2, comma 1);
- decreto del Ministro delle finanze 28 dicembre 2000, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 9 del 12 febbraio 2001;
- articolo 1, comma 361, della legge 24 dicembre 2007, n. 244;

b) Disciplina normativa di riferimento:

- articolo 23, commi da 12 a 15, del decreto legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111;
- articolo 15, commi da 10 a 12, del decreto legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2.

La pubblicazione del presente provvedimento sul sito internet dell’Agenzia delle entrate (<http://www.agenziaentrate.gov.it>) tiene luogo della pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale, ai sensi dell’articolo 1, comma 361, della legge 24 dicembre 2007, n. 244.

Roma, 22 novembre 2011

IL DIRETTORE DELL’AGENZIA

f.to Attilio Befera