

RISOLUZIONE N.68/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 16 ottobre 2013

OGGETTO: Istanza di disapplicazione presentata ai sensi dell'art. 37-bis, comma 8, del D.P.R. n. 600 del 1973 – Disciplina delle società in perdita sistematica (articolo 2, commi da 36-decies a 36-duodecies del D.L. 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148)

FATTISPECIE RAPPRESENTATA

ALFA S.r.l., esercente l'attività alberghiera e di ristorazione, si è disfatta, nel corso dell'anno 2010, di un proprio asset patrimoniale, costituito da un appartamento ad uso abitazione, separato fisicamente dall'attività ricettiva, ma a suo tempo effettivamente e amministrativamente incluso nello svolgimento della attività stessa.

La società istante dichiara di aver concordato il prezzo di cessione dell'immobile suddetto in Euro 205.000,00, registrando così una plusvalenza patrimoniale pari ad Euro 149.014,82 che ha comportato per il 2010 un utile di esercizio pari ad Euro 35.221,22 ma una perdita fiscale di Euro 25.522,00, in conseguenza dell'adozione della rateizzazione in 5 anni prevista dall'art. 86, comma 1, lett. a), b) e comma 4 del D.P.R. 917 del 1986.

L'istante evidenzia che la non applicazione della citata normativa avrebbe comportato per l'esercizio in parola un utile fiscale pari ad Euro 93.734,00 (invece della perdita predetta) con la conseguenza di far fuoriuscire la società dal campo di applicazione della disciplina antielusiva.

Inoltre, l'istante richiama il Provvedimento Direttoriale n. 87956/2012, lettera h), che prevede la disapplicazione della disciplina delle società in perdita sistematica "... per quelle società per le quali risulta positiva la somma algebrica della perdita fiscale di periodo e degli importi che non concorrono a formare il reddito imponibile per effetto di proventi esenti, esclusi o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva, ovvero di disposizioni agevolative".

ALFA S.r.l. ritiene che tra le disposizioni agevolative può essere senz'altro ricondotta la facoltà prevista dall'art. 86, comma 4, del TUIR, ossia la possibilità concessa al contribuente di rateizzare le plusvalenze realizzate nell'occasione di cessioni di beni strumentali in quote costanti in alternativa alla tassazione normale delle stesse interamente nel periodo di imposta del loro realizzo.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La società istante ritiene che nel caso rappresentato le disposizioni antielusive contenute nell'art. 2, comma 36-decies, del D.L. n. 138 del 2011 possano essere disapplicate trovandosi in presenza di "*oggettive situazioni*" che hanno comportato la presentazione di dichiarazioni in perdita fiscale nel triennio di osservazione.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. protocollo 2012/87956 dell'11 giugno 2012, sono state individuate *“determinate situazioni oggettive in presenza delle quali è consentito disapplicare le disposizioni sulle società in perdita sistematica di cui all'art. 2, commi da 36-decies a 36-duodecies, del decreto legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, nella legge 14 settembre 2011, n. 148, senza assolvere all'onere di presentare istanza di interpello ai sensi dell'articolo 37-bis, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600”*.

In particolare, alla lettera h) di tale Provvedimento è previsto che, tra le cause di disapplicazione automatica, rientri il caso relativo a *“società per le quali risulta positiva la somma algebrica della perdita fiscale di periodo e degli importi che non concorrono a formare il reddito imponibile per effetto di proventi esenti, esclusi o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva, ovvero di disposizioni agevolative”*.

La questione posta dall'interpellante verte sulla possibilità di includere nell'alveo delle *“disposizioni agevolative”* la modalità, prevista all'articolo 86, comma 4, del TUIR, di rateizzazione nel termine massimo di cinque anni, in quote costanti, delle plusvalenze realizzate a seguito di cessione di beni strumentali detenuti da almeno tre anni.

Al riguardo, si osserva che la disposizione di cui all'art. 86, comma 4, del TUIR consente al contribuente di tassare le plusvalenze patrimoniali realizzate, diverse da quelle rientranti nel regime di participation exemption di cui al successivo art. 87, alternativamente:

- a) per l'intero ammontare nell'esercizio in cui sono realizzate;
- b) in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi, ma non oltre il quarto, *“se i beni sono stati posseduti per un periodo non inferiore a tre anni”*.

Tale norma, lasciando la facoltà al contribuente di scegliere la modalità e la tempistica di tassazione delle plusvalenze, è qualificabile, pertanto, quale “*disposizione agevolativa*”, a condizione che risulti rispettato il requisito del possesso dei beni per un periodo di almeno tre anni.

In senso analogo si era espressa l’Amministrazione Finanziaria con la Risoluzione n. 110/2007, laddove si afferma che “*tale principio è rilevante agli effetti dell’applicazione di alcune disposizioni agevolative, quali la facoltà di rateizzazione delle plusvalenze ai sensi dell’articolo 86, comma 4, del TUIR o ai fini della fruizione del regime di participation exemption relativamente all’eventuale successiva cessione ad opera del conferente della partecipazione ricevuta a fronte del conferimento*”.

Sotto altro profilo, va osservato come la prassi dell’Agenzia sul punto si sia espressa anche con la Circolare n. 25/E del 2007, in materia di società di comodo di cui all’art. 30 della Legge n. 724 del 1994; in tale sede è stato affermato che, tra gli importi che non concorrono a formare il reddito imponibile devono essere considerati, ad esempio:

- i) i proventi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d’imposta o ad imposta sostitutiva;
- ii) il reddito esente ai fini IRES per effetto di specifiche disposizioni, quale, ad esempio, quella di parziale detassazione delle plusvalenze da realizzo di cui all’articolo 87 del TUIR;
- iii) i dividendi parzialmente esclusi da imposizione ai sensi dell’articolo 89 del TUIR.

Stante l’analogia sostanziale delle predette disposizioni con la norma qui in questione, di cui all’art. 86, comma 4, del TUIR, si può ritenere esteso anche all’ambito della disposizione in parola il principio espresso con la succitata Circolare n. 25/E del 2007.

Va, tuttavia, osservato che la casistica cui fa espresso riferimento la suddetta circolare appare accomunata dal fatto di avere quale minimo comune denominatore la circostanza per cui l' "agevolazione" in questione si manifesta riducendo la tassazione in maniera definitiva nell'ambito del periodo d'imposta in cui l'operazione stessa viene posta in essere, senza che ciò comporti alcuna ripresa a tassazione nei periodi d'imposta successivi.

Al contrario, nell'ipotesi prospettata nell'istanza, alla riduzione della base imponibile nell'anno in cui viene posta in essere la cessione – tramite una variazione in diminuzione da operare in dichiarazione – corrispondono le relative variazioni in aumento da effettuare per i successivi periodi d'imposta per i quali si è optato per la rateizzazione della plusvalenza.

La non definitività degli effetti derivanti dall'applicazione della "disposizione agevolativa" in questione comporta, in sostanza, che gli effetti fiscali della disposizione agevolativa legata all'esercizio dell'opzione per la rateizzazione delle plusvalenze ex art. 86, comma 4, del TUIR, devono essere sterilizzati, ai fini dell'applicazione della disciplina relativa alle società in perdita sistematica, non solo con riferimento al periodo di imposta in cui avviene il realizzo, ma anche in quelli successivi ai quali viene attribuita la quota parte della plusvalenza realizzata.

Alla luce di quanto sopra, si ritiene, pertanto, che la società istante possa determinare il risultato di periodo di riferimento per l'applicazione della disciplina di cui all'art. 2, comma 36-decies, del D.L. n. 138 del 2011:

- per il periodo d'imposta in cui viene realizzata la plusvalenza (2010), incrementando il risultato fiscale di periodo dell'importo pari alle quote di plusvalenza rinviate agli esercizi successivi, in virtù dell'esercizio dell'opzione di cui all'art. 86, comma 4, del TUIR;
- per i periodi d'imposta successivi, rispetto ai quali è stato operato il rinvio della tassazione, riducendo il risultato fiscale di periodo dell'importo corrispondente alla variazione in aumento effettuata in dichiarazione, in relazione alla quota di plusvalenza rinviata.

Ne consegue che la società istante potrà disapplicare automaticamente la disciplina delle società in perdita sistematica, senza quindi necessità di presentare l'istanza di disapplicazione, qualora a seguito del calcolo sopra indicato vengano meno le condizioni richieste dall'art. 2, commi da 36-decies) a 36-duodecies), per essere considerata società in perdita sistematica.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE