PLUS PLUS 24 Fisco

DOCUMENTI UFFICIALI

AGENZIA DELLE ENTRATE

Risposte agli interpelli 26 novembre 2018, n.85

Articolo 88, commi 4-bis e 4-ter del TUIR di cui al d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 - Trattamento fiscale della sopravvenienza attiva da falcidia concordataria ALFA

Sopravvenienze attive da falcidia concordataria - Concordato di risanamento - Trattamento fiscale - Art. 88, comma 4-ter, Tuir

QUESITO

La società istante ALFA dichiara che dal periodo d'imposta 2010 ha optato unitamente alla BETA S.r.l. - della quale fino al 18 aprile 2018 deteneva l'intero capitale e che successivamente ha incorporato - per l'applicazione della disciplina del "consolidato fiscale nazionale" fino all'esercizio chiuso al 31 dicembre 2017, non essendosi verificata alcuna causa interruttiva del consolidato di cui all'articolo 124 del TUIR e non essendo intervenuta la revoca ex articolo 125 del TUIR.

L'interpellante fa presente di essere stata sottoposta alla procedura di cui all'articolo 186-bis del R.D. 16 marzo 1942, n. 267 "Concordato con continuità aziendale" che ha previsto, in estrema sintesi:

- la falcidia del 95 per cento dei crediti non strategici;

- la conversione del rimanente 5 per cento in azioni di Classe B, prive di diritti amministrativi;

- il pagamento integrale dei debiti strategici;

- il riconoscimento di un debito finanziario verso gli istituti di credito garantito da un pegno sul marchio.

In relazione alla riduzione del 95 per cento dei crediti non strategici e alla riduzione di un impegno che la società aveva verso un soggetto terzo per il pagamento di royalties future, nel periodo d'imposta 2017 si è generata una sopravvenienza attiva fiscale da esdebitamento.

Con riferimento alla conversione del rimanente 5 per cento in azioni di Classe B, inoltre, l'istante precisa che sarà rilevata una ulteriore sopravvenienza attiva fiscale (corrispondente ai crediti convertiti in capitale sociale).

Tanto premesso, l'istante chiede chiarimenti circa il trattamento fiscale della più volte citata sopravvenienza attiva da falcidia concordataria nonché di quella derivante dalla conversione del 5 per cento dei debiti non strategici in capitale sociale, ai sensi della disciplina contenuta nell'articolo 88, comma 4-ter, del TUIR e del richiamato comma 4-bis. In particolare vorrebbe precisazioni circa:

1. l'identificazione delle "perdite trasferite al consolidato nazionale di cui all'articolo 117 e non ancora utilizzate" di cui al citato comma 4-ter;

2. le modalità di erosione degli interessi passivi di cui al comma 4 dell'articolo 96 del TUIR;

3. le modalità tecnico-applicative della normativa in oggetto, in relazione alle modalità di compilazione della dichiarazione dei redditi;

4. l'applicazione del comma 4-bis del medesimo articolo 88 ai componenti derivanti dalla conversione del rimanente 5 per cento dei crediti non strategici in azioni di Classe B della società.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA

PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La società ritiene, in primis, che il concordato in continuità aziendale eALFA articolo 186-bis del R.D. n. 267 del 1942 rientri nell'ambito di applicazione dell'articolo 88 del TUIR che nel secondo capoverso fa espresso richiamo al "concordato di risanamento". Nel caso di specie è evidente che non ci si trovi nell'ambito di

applicazione del concordato liquidatorio, in quanto ALFA S.p.A. ha proseguito e continua a svolgere l'attività, non avendo né ceduto a terzi e né concesso in affitto l'azienda.

Ciò premesso, in relazione al quesito n. 1, la società istante è dell'avviso che il riferimento alle "perdite trasferite al consolidato nazionale di cui all'articolo 117 e non ancora utilizzate" deve essere inteso nel senso che rilevano esclusivamente le perdite apportate dalla stessa società e non anche quelle apportate eventualmente anche da altre società partecipanti.

Sembrerebbe evidente quindi che, in applicazione della richiamata normativa, la parte non imponibile della sopravvenienza emersa debba essere quella eccedente l'ammontare delle perdite trasferite al consolidato solo dalla consolidante ALFA S.p.A..

Una diversa interpretazione della disposizione normativa creerebbe delle disparità nei confronti di un gruppo societario che abbia deciso di aderire alla tassazione di gruppo rispetto al gruppo che non abbia acceduto al consolidato fiscale.

Con riferimento al quesito n. 2, l'istante osserva che l'articolo 88, comma 4-ter, del TUIR, nella parte in cui dispone che "la riduzione dei debiti dell'impresa non costituisce sopravvenienza attiva per la parte che eccede ... gli interessi passivi e gli oneri finanziari assimilati di cui al comma 4 dell'articolo 96 del presente testo unico", debba essere interpretato in modo tale che (non) sorgano effetti distorsivi e discriminatori rispetto ai casi in cui la società non presenti eccedenze di periodo e riportabili di interessi passivi.

In fattispecie come quella che attiene al caso in oggetto, in cui nel periodo d'imposta di conseguimento della sopravvenienza attiva da esdebitamento, non vi è il conseguimento di un ROL sufficiente a permettere il recupero delle eccedenze di interessi passivi - anche in ragione del fatto che la sopravvenienza essendo classificata, in tutto o in parte, tra i proventi finanziari non è idonea a formare il ROL - l'istante ritiene che debba essere permesso l'utilizzo integrale della eccedenza di interessi passivi a scomputo della sopravvenienza senza alcuna limitazione, anche in assenza del ROL.

Ad avviso dell'istante si tratterebbe, infatti, di applicare un meccanismo simile a quello delle perdite pregresse che possono essere utilizzate, per espressa previsione normativa, senza la limitazione dell'80 per cento. In base a tale interpretazione la

società intende quindi cancellare definitivamente - cosicché non potrà più essere utilizzata in futuro - l'eccedenza di interessi passivi di cui all'articolo 96, comma 4, del TUIR, riveniente dal Modello Redditi Società di Capitali 2017.

Per quanto concerne il quesito n. 3, la società ritiene che sul piano operativo l'articolo 88, comma 4-ter, potrebbe trovare evidenza in dichiarazione in due diversi modi, in relazione alle perdite; propone perciò le seguenti due soluzioni:

a) una variazione in diminuzione (che rappresenta la parte non imponibile della sopravvenienza attiva) nel quadro RF, per un importo pari alla differenza tra la sopravvenienza attiva complessiva e la somma tra perdita di periodo potenziale (ovvero calcolata senza sopravvenienza attiva) e le perdite apportate al consolidato e non ancora utilizzate di euro, con evidente trasferimento al consolidato fiscale per il periodo d'imposta 2017 di un reddito che troverebbe integrale compensazione con le perdite pregresse riferibili alla consolidante ALFA Spa;

b) una variazione in diminuzione nel quadro RF di un importo pari alla differenza tra la sopravvenienza attiva complessiva e la perdita di periodo, calcolata senza tener conto della sopravvenienza attiva, con conseguente trasferimento al consolidato fiscale di un imponibile pari a zero. In tal caso nella dichiarazione del consolidato fiscale la società provvederà a stralciare definitivamente, con impossibilità di qualsiasi uso futuro, un importo di perdite pregresse corrispondente all'ammontare delle perdite fiscali apportate negli anni al consolidato da parte di ALFA S.p.A..

Con riferimento agli interessi passivi (quesito n. 3), nel presupposto che possano essere integralmente utilizzabili, intende cancellare definitivamente dal prospetto degli interessi passivi non deducibili quelli riportabili ed effettuare la variazione in diminuzione nel quadro RF del Modello di dichiarazione dei redditi, al lordo degli interessi passivi di cui all'articolo 96, comma 4.

In relazione al quesito n. 4, riguardante la conversione in capitale sociale del 5 per cento dei crediti residui dopo la falcidia, l'istante ritiene che laddove la società, che in esito agli effetti del concordato ha convertito il 5 per cento dei propri crediti in capitale sociale della ALFA S.p.A., non riceva dai soci la dichiarazione sostitutiva dell'atto notorio previsto dal comma 4-bis con indicazione del valore fiscale oppure riceva una dichiarazione con valore fiscale pari a zero, la sopravvenienza attiva che ne consegue non assume rilevanza ai sensi dell'articolo 88, comma 4-ter.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare si rappresenta che esula dall'analisi della presente istanza la corretta determinazione e quantificazione delle perdite di periodo e pregresse e gli ammontari delle medesime trasferite al consolidato, restando impregiudicato qualsiasi potere di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria volto alla corretta determinazione delle stesse.

Ciò premesso, si osserva che l'articolo 88, comma 4-ter, del Tuir stabilisce, al primo periodo, un regime di detassazione piena per le sopravvenienze attive derivanti dalla riduzione dei debiti in sede di concordato preventivo liquidatorio o fallimentare e, al secondo periodo, un regime di detassazione parziale per le procedure di concordato di risanamento.

Nella fattispecie in esame l'istante dichiara di trovarsi in "concordato con continuità aziendale" ai sensi dell'articolo 186-bis della legge fallimentare; tale procedura ad avviso della scrivente è assimilabile a quelle di risanamento e, pertanto, nel caso in esame alla sopravvenienza da esdebitamento derivante dallo stralcio dei crediti non strategici si applicherà il secondo periodo del citato articolo 88, comma 4-ter.

Il citato comma 4-ter dispone che in caso di concordato di risanamento la riduzione dei debiti dell'impresa non costituisce sopravvenienza attiva per la parte che eccede la somma di determinate componenti prodotte dalla stessa impresa.

In particolare, il legislatore, per stabilire quale parte della sopravvenienza non assume rilevanza fiscale, precisa che è tale la quota che risulta sottraendo dalla sopravvenienza attiva stessa l'ammontare delle perdite, pregresse e di periodo, di cui all'articolo 84, senza considerare il limite dell'ottanta per cento, delle perdite trasferite al consolidato nazionale di cui all'articolo 117 e non ancora utilizzate, della deduzione di periodo e dell'eccedenza relativa all'aiuto alla crescita economica, degli interessi passivi e degli oneri finanziari assimilati di cui al comma 4 dell'articolo 96 del TUIR.

Ciò stante in risposta al quesito n. 1, riguardante le perdite fiscali trasferite al consolidato e non ancora utilizzate, si ritiene che, poiché le componenti da considerare ai fini del suddetto calcolo sono valori riconducibili al soggetto in concordato, laddove la disposizione normativa prevede anche l'utilizzo delle perdite trasferite al consolidato nazionale e non ancora utilizzate dalla fiscal unit, la stessa

fa riferimento esclusivamente alle perdite prodotte dalla medesima società e trasferite al consolidato e non a quelle riferibili alle altre società che partecipano al consolidato stesso.

Per quanto concerne il quesito n. 2, relativo alle modalità di erosione degli interessi passivi e degli oneri assimilati di cui al comma 4 dell'articolo 96 del TUIR, si evidenzia che la ratio del regime previsto per le sopravvenienze attive da esdebitamento è di evitare che alcune poste sorte in capo al soggetto in stato di crisi finanziaria possano dar luogo a una riduzione degli imponibili dei successivi periodi d'imposta.

Sulla base di tale logica il legislatore con riferimento alle perdite pregresse ha previsto, novellando il precedente testo normativo, che le stesse sono utilizzabili oltre il limite dell'80 per cento al fine di individuare la quota di sopravvenienza attiva detassata.

Pertanto, poiché gli interessi passivi pregressi al pari delle perdite pregresse rappresentano delle poste fiscali che negli esercizi successivi potrebbero dar luogo alla determinazione di un minor reddito imponibile, si ritiene che anche in relazione a tali oneri finanziari trovi applicazione la medesima regola di consumazione integrale prevista per le perdite fiscali.

Ciò significa, quindi, che tali interessi passivi devono intendersi consumati e non più riportabili negli esercizi successivi a prescindere dai limiti ordinari imposti all'utilizzo dal comma 4 dell'articolo 96 del TUIR.

In relazione al quesito n. 3, concernente le modalità operative di applicazione della disposizione normativa in commento, è necessario dare chiara evidenza in dichiarazione dell'utilizzo delle componenti di cui all'articolo 88, comma 4-ter, ai fini del calcolo della quota di sopravvenienza attiva da detassare, in quanto tali componenti risultano erose e dunque non più riportabili negli esercizi successivi.

Pertanto, il contribuente, in relazione all'utilizzo della perdita d'esercizio, dovrà effettuare una variazione in diminuzione nel quadro RF nel modello della dichiarazione dei redditi per un importo pari alla differenza tra la sopravvenienza attiva e la perdita di periodo (calcolata senza tener conto della sopravvenienza attiva), le perdite trasferite al consolidato nazionale e non ancora utilizzate e gli interessi passivi indeducibili di cui al comma 4 dell'articolo 96 del TUIR.

Di conseguenza, l'ammontare della perdita trasferita al consolidato e non utilizzata dalla fiscal unit, sottratta dalla sopravvenienza attiva, sarà compensata nel modello CNM riducendo l'importo rilevato nel rigo CS1 che, pertanto, dovrà risultare ridotto rispetto all'anno precedente per l'importo delle perdite pregresse che risultano erose.

Per quanto concerne gli interessi passivi indeducibili di cui all'articolo 96, comma 4, del TUIR sottratti dalla sopravvenienza attiva, dovrà emergere un'apposita variazione in diminuzione. Nel periodo d'imposta successivo, l'ammontare degli interessi passivi indeducibili riportati dovrà essere ridotto per una quota pari a quelli utilizzati in applicazione del citato articolo 88, comma 4-ter del Tuir.

Per quanto riguarda infine, il quesito n. 4, attinente alla conversione del debito in capitale, si rileva che laddove in applicazione dei corretti principi contabili la contabilizzazione della conversione in parola evidenzi un provento, quest'ultimo concorre alla formazione del reddito imponibile, secondo le modalità disposte nel citato articolo 88, comma 4-bis.

A tal proposito si evidenzia che nella relazione illustrativa all'articolo 13, comma 1, lettera a), del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, si legge che il tenore letterale del rinvio contenuto nell'ultimo periodo del più volte citato articolo 88, comma 4-ter, secondo cui "le disposizioni del presente comma si applicano anche per le operazioni di cui al comma 4-bis", determina l'estensione del meccanismo di detassazione qui in commento anche ai componenti positivi di reddito che emergono a seguito della conversione di crediti in strumenti partecipativi.