Gli interpelli su fusioni e scissioni

Esito deciso da valore degli asset ed esistenza di ragioni gestionali

Nel caso di consolidato fiscale, le norme che limitano il riporto delle perdite valgono solo per quelle anteriori all'ingresso

Pagina a cura di
Alessandro Germani

Le operazioni di fusione e di scissione prevedono, per il riporto delle posizioni soggettive (perdite fiscali, eccedenze di interessi passivi, Ace), la presentazione di un interpello disapplicativo (articolo 11, comma 2 della legge 212/2000).

Si tratta dell'unico caso di interpello obbligatorio nel sistema tributario (circolare 9/E/16 paragrafo 1.4). Ciò risponde all'esigenza di evitare che le operazioni in questione siano poste in essere al solo scopo di sfruttare le perdite, ragionamento poi esteso a ricomprendere anche gli interessi passivi e l'Ace.

Per le fusioni l'articolo 172, comma 7 del Tuir stabilisce che le perdite fiscali maturate in capo alle società che partecipano alla fusione, comprese quelle dell'incorporante, sono riportabili in capo all'incorporante o risultante dalla fusione con tre limitazioni di legge:

- il test di vitalità delle partecipanti, per cui le perdite non sono riportabili se si registra un ammontare di ricavi e proventi dell'attività caratteristica e un ammontare di spese per lavoro subordinato e relativi contributi inferiore al 40% della media dei due esercizi precedenti;
- il limite del patrimonio netto risultante dall'ultimo bilancio o, se inferiore, dalla situazione patrimoniale straordinaria redatta in base all'articolo 2501-quater del Codice civile, non tenendo comunque conto dei versamenti e dei conferimenti effettuati nei 24 mesi anteriori alla data di riferimento del bilancio o della situazione patrimoniale;
- le precedenti svalutazioni fiscalmente dedotte (concetto venuto meno con l'introduzione della Pex).

In relazione al test di vitalità, occorre considerare che esso deve essere effettuato anche per il periodo interinale che va dall'inizio dell'esercizio fino alla data di efficacia giuridica della fusione (risoluzioni 116/06 e 143/08). Ciò vale anche nell'ipotesi in cui la fusione sia retrodatata fiscalmente (oltre che contabilmente). Il test di vitalità e il limite del patrimonio netto si applicano anche per il riporto delle eccedenze degli interessi passivi indeducibili ex articolo 96 del Tuir e delle eccedenze Ace. Le limitazioni al riporto delle posizioni soggettive valgono anche per le scissioni, in quanto l'articolo 173, comma 10 del Tuir fa riferimento a quanto sancito per le fusioni dall'articolo 172, comma 7 del Tuir.

Quindi, se le società coinvolte nelle operazioni straordinarie non superano il test di vitalità o il limite del patrimonio netto ma intendono riportare le perdite fiscali (o le altre posizioni), dovranno presentare apposito interpello disapplicativo. Lo stesso potrà trovare accoglimento da parte dell'agenzia delle Entrate se:

- l'operazione è supportata da valide ragioni gestionali
- gli asset trasferiti con l'operazione, valutati a valori reali, risultino superiori all'ammontare delle perdite trasferite (risposte a interpello 93/18 e 94/18).

Se le perdite sono utilizzate senza preventiva presentazione dell'interpello, è prevista una sanzione da 2mila euro a 21mila euro, raddoppiata se l'amministrazione finanziaria disconosce la disapplicazione delle norme.

Una considerazione va fatta nel caso di fusioni e scissioni che riguardino società appartenenti a uno stesso consolidato fiscale: esso, consentendo la compensazione intersoggettiva delle perdite, garantisce già di per sé quegli effetti che attraverso la fusione o la scissione si vorrebbero ottenere circa le perdite. Motivo per cui le disposizioni limitative al riporto delle perdite si applicano solo a quelle anteriori all'ingresso nel consolidato (circolare 9/E/10).

I DUE AMBITI

In relazione alle operazioni straordinarie gli interpelli vanno considerati sotto due ambiti. Da un lato vi sono gli interpelli disapplicativi per il riporto delle perdite, interessi passivi indeducibili ed eccedenze Ace, che sono obbligatori per le fusioni e scissioni. Occorre operare il test di vitalità e verificare il limite del patrimonio delle società coinvolte nelle operazioni. Se non si superano va presentato l'interpello per ottenere il via libera al riporto da parte delle Entrate. Vi sono poi tutte le altre operazioni straordinarie per le quali il contribuente può valutare di ottenere un parere preventivo delle Entrate sulla liceità ai fini dell'abuso del diritto.

© RIPRODUZIONE RISERVATA