Reddito di impresa. Le novità in vigore a partire dal periodo d'imposta 2016

Sopravvenienze attive, tutte le modifiche ai raggi x

Angelo D'Ugo
Alessandro Germani

L'articolo 13 comma 1 lettera a) del decreto legislativo numero 147/15 ha modificato la disciplina delle **sopravvenienze attive** ai sensi dell'articolo 88 del Testo unico delle imposte sui redditi (Tuir) con decorrenza dal periodo di imposta 2016 prevedendo:

- l'intassabilità dei soli versamenti a fondo perduto o in conto capitale (comma 4);
- la tassazione della rinuncia dei soci ai crediti per la parte che eccede il relativo valore fiscale (comma 4-bis);
- la modifica della disciplina delle riduzioni dei debiti in sede di procedure concorsuali (comma 4-ter).

La rinuncia del socio al credito comporterà quindi:

- la non imponibilità per la società della sopravvenienza attiva da conversione del debito in equity nel limite del valore fiscale in capo al socio del credito rinunciato;
- l'incremento del costo fiscale della partecipazione del socio nel limite di quello del credito rinunciato (articolo 94, comma 6 del Tuir).

I comportamenti

Come chiarito dal nuovo principio Oic (Organismo italiano contabilità) 28, la rinuncia riguarda sia i crediti finanziari sia quelli commerciali, purché risulti da un atto formale da cui si evinca, inequivocabilmente, la volontà di patrimonializzare la partecipata.

Questa dovrà effettuare una variazione in aumento pari alla differenza fra il valore nominale del credito e:

- il costo fiscale, in caso di rettifica ai sensi dell'articolo 106 o 101 del Tuir;
- il corrispettivo pagato, in caso di acquisto del credito ad un valore inferiore al nominale.

Invece, in caso di svalutazione tassata, il costo fiscale coinciderà sempre con il valore nominale del credito e la successiva rinuncia del socio non determinerà alcuna sopravvenienza attiva imponibile sulla partecipata.

Il socio, con dichiarazione sostitutiva di atto notorio, dovrà comunicare alla partecipata il valore fiscale del credito.

In assenza di tale comunicazione lo stesso è assunto pari a zero, generando per l'intera rinuncia una sopravvenienza attiva integralmente tassata in capo alla società.

La relazione ministeriale al provvedimento ha chiarito che questa modifica equipara il regime dell'acquisto del credito a sconto e la successiva rinuncia da parte del socio all'ipotesi di apporto di somme alla società partecipata e definizione a saldo e stralcio del debito di quest'ultima con il creditore terzo in quanto entrambe le operazioni vengono ad essere ora tassate.

Queste disposizioni si applicano anche ai casi di conversione del credito in partecipazioni, ove il valore fiscale delle stesse equivarrà a quello del credito convertito, al netto delle perdite rilevate al momento della conversione.

Le ricadute

Per il principio di derivazione dal bilancio le novità non si estendono all'Irap e le società debitrici che in base all'Oic 28 contabilizzano la rinuncia nell'equity, senza transito da conto economico, non dovranno effettuare alcuna variazione in aumento.

Controverso risulta, invece, il coordinamento fra l'articolo 94, comma 6 del Tuir, per il quale la rinuncia al credito effettuata con finalità di sostegno alla partecipata è indeducibile, incrementando il costo della partecipazione, e l'articolo 101 comma 5 del Tuir, in quanto la cancellazione del credito può integrare gli elementi certi e precisi per dedurre la perdita.

Infatti, anche la rinuncia a crediti commerciali con finalità finanziaria dovrebbe comportare l'applicazione dell'articolo 94 del Testo unico delle imposte sui redditi, senza possibilità di deduzione.

Viceversa, in presenza di una partecipazione non significativa e ricorrendo gli elementi certi e precisi, la perdita su crediti di natura commerciale potrebbe essere considerata deducibile, a fronte di una sopravvenienza attiva tassata in capo alla società, fatta salva la possibilità per il fisco di sindacare le perdite da operazioni infragruppo che celano atti di liberalità (circolare dell'agenzia delle Entrate 26/E/13).

Le procedure concorsuali

Le novità impattano anche sulle procedure concorsuali. Le riduzioni dei debiti, infatti, non costituiscono sopravvenienza attiva nelle seguenti procedure liquidatorie:

- concordato fallimentare e preventivo liquidatorio;
- procedure estere equivalenti in Stati con scambio di informazioni.

Nelle procedure risanatorie, invece (concordato in continuità, accordo di ristrutturazione dei debiti, piano attestato o procedure estere equivalenti), le riduzioni dei debiti non costituiscono sopravvenienza attiva per la parte che eccede le perdite, pregresse e di periodo, comprese quelle trasferite al consolidato, senza considerare il limite dell'80 per cento e gli interessi passivi e oneri ai sensi dell'articolo 96 comma 4 del Tuir.

Queste disposizioni si applicano anche alle rinunce dei soci. Pertanto il meccanismo di calcolo delle sopravvenienze previsto per le procedure concorsuali opera anche per le rinunce effettuate nell'ambito di tali procedure.

© RIPRODUZIONE RISERVATA