Scissioni e fusioni, perdite riportabili in base all'esito del «test di vitalità»

RIASSETTI AZIENDALI

Gli interpelli guidano le ultime verifiche prima dell'invio di Redditi

Il controllo deve considerare anche le frazioni dei diversi esercizi

A cura di
Davide Cagnoni
Angelo D'Ugo

Con l'approssimarsi della scadenza per l'invio dei modelli di dichiarazione - il prossimo 2 dicembre - le società che hanno effettuato fusioni o scissioni nel 2018 sono tenute agli ultimi controlli dei dati rilevanti da riportare nella sezione II del quadro RV del modello. Tale sezione va compilata da ciascun soggetto beneficiario della scissione, incorporante o risultante dalla fusione in relazione a ciascuna operazione intervenuta durante il periodo di imposta 2018.

Tra i righi che richiedono maggior attenzione ci sono l'RV 27 e 28 destinati ad accogliere le perdite fiscali che la società risultante può utilizzare negli esercizi successivi, in considerazione dei limiti stabiliti dall'articolo 172, comma 7 del Tuir (*activity test*). La società che porta in dote le perdite deve verificare che, dal conto economico del bilancio di esercizio precedente a quello in cui la fusione è stata deliberata, risulti un ammontare di ricavi e proventi dell'attività caratteristica e di spese per prestazioni di lavoro dipendente e relativi contributi superiore al 40% della media dei rispettivi importi risultanti dai due bilanci precedenti. In caso di retrodatazione della fusione (articolo 172, comma 9), le limitazioni si applicano anche al risultato negativo relativo all'intervallo temporale che va dall'inizio del periodo d'imposta alla data antecedente a quella di efficacia giuridica dell'operazione. Se il test non viene superato, le perdite sono inutilizzabili. In caso contrario, invece, le perdite sono "buone" ma nel limite del patrimonio netto dell'ultimo esercizio chiuso prima della fusione o, se inferiore, della situazione patrimoniale ai sensi dell'articolo 2501-quater del Codice civile senza però tener conto dei versamenti e conferimenti effettuati negli ultimi 24 mesi anteriori alla data cui si riferisce la situazione patrimoniale.

I chiarimenti di giudici e prassi

Nel tempo, l'Agenzia ha fornito importanti chiarimenti sulla corretta applicazione del test. In relazione ai ricavi dell'area caratteristica delle *holding* è stato chiarito (risoluzioni 337/E/2002, 143/E/2008, 183/E/2009) che devono essere considerati anche i proventi dell'area finanziaria. Per le società costituite da meno di due esercizi, invece, l'Agenzia (risoluzione 337/2002, principio di diritto 6/2018 e risposta 127/2018) ha precisato che è necessario presentare istanza di interpello per verificare in base ad altri parametri la "vitalità" dell'azienda.

Inoltre è stato chiarito che il test deve essere effettuato anche sul bilancio relativo alla frazione di esercizio che si chiude con la delibera di fusione (risoluzioni 116/E/2006 e 143/E/2008). Questa interpretazione è stata criticata dalla dottrina (Assonime 31/2007 e Aidc 176/2009). Infatti, allargare il test anche per tale frazione di esercizio significa non attenersi al testo della norma che si riferisce unicamente al conto economico dell'esercizio precedente a quello nel quale la fusione viene deliberata (Ctr Milano 6353/36/16).

L'interpello disapplicativo

Il test di vitalità nasce per contrastare il cosiddetto commercio di "bare fiscali", realizzabile mediante fusioni e scissioni con società prive di capacità produttiva, unicamente con lo scopo di compensare le perdite di una società con gli utili dell'altra (risposte 109/E/2018 e 127/E/2018). Per tale ragione, in caso di mancato superamento del test, è possibile presentare istanza di interpello disapplicativo ai sensi dell'articolo 11, comma 2, legge 212/2000 al fine di dimostrare che la fusione e scissione è supportata da valide ragioni economiche e opportunità di business e che non è realizzata solo per abbattere il reddito imponibile di una delle società partecipanti all'operazione con le perdite fiscali accumulate negli esercizi precedenti da altra società.

A tal riguardo, va tenuto conto della recente risposta 416/2019 con la quale l'Agenzia ha disapplicato integralmente la norma antielusiva anche nel caso in cui una società superi il "test di vitalità" ma risulti limitata nel riporto delle perdite dal "paletto quantitativo" del patrimonio netto. In sostanza, anche se l'ostacolo al riporto delle perdite sia rappresentato dal patrimonio netto, l'istanza va comunque incentrata sulla dimostrazione che non sussistano finalità elusive. In questo senso si era già pronunciata la Ctp di Reggio Emilia 24/2/2013.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

L'ESEMPIO

1. Il caso

Ipotizziamo che nel 2018 la società Alfa Srl abbia incorporato la società Beta Srl. L'incorporante Alfa ha in dote 100.000 euro di perdite fiscali tutte prodotte dal quarto periodo d'imposta in avanti ed ha un patrimonio netto contabile di 80.000 euro

Dati di bilancio

ALFA SRL			
Periodo d'imposta	2015	2016	2017
Proventi e ricavi caratteristici	300.000	250.000	150.000
Spese lavoro subordinato	60.000	40.000	30.000
BETA SRL			
Periodo d'imposta	2015	2016	2017
Proventi e ricavi caratteristici	150.000	100.000	40.000
Spese lavoro subordinato	40.000	30.000	25.000

2. La dichiarazione

Solo Alfa supera il test di vitalità in quanto sia i ricavi caratteristici (150.000 euro) sia i costi per lavoro dipendente (30.000 euro) del 2017 sono superiori al 40% della media del biennio 2015 e 2016 (110.000 euro per i proventi e 20.000 euro per le spese di lavoro dipendente).
Beta Srl non supera il test in quanto solo le spese per lavoro dipendente del 2017 (25.000 euro) sono superiori al 40% della media del biennio 2015 e 2017 (14.000 euro).
Alfa potrà quindi utilizzare le perdite fiscali ma nel limite del proprio patrimonio netto e quindi per 80.000 euro.

Perdite fiscali			Importo	Importo riportabile
RV58	In misura limitata	1	100.000,00	2 80.000,00
RV59	In misura piena		,00	,00
RV60		TOTALE	100.000,00	80.000,00