

Risposta n. 813/2021

OGGETTO: Articolo 84, comma 1, secondo periodo, del TUIR. Riporto da parte di soggetto che fruisce di un regime di esenzione dell'utile delle perdite acquisite in sede di fusione da s.r.l. incorporata.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

La società Alfa Soc. Coop. (di seguito, in breve, anche "Alfa"), riferisce di essere una società cooperativa (a mutualità prevalente), con scopo mutualistico e senza finalità di lucro, che ha per oggetto, tra l'altro,

All'inizio dell'esercizio ..., Alfa deteneva, tra l'altro, una partecipazione del ... per cento del capitale sociale della società Beta S.r.l. (di seguito anche "Beta" o "incorporata")

Beta - il cui oggetto sociale prevedeva ... - dal ... aveva la proprietà e la gestione del ..., sito in

Oltre alla società istante, la compagine sociale di Beta, all'inizio dell'esercizio ..., era così composta:

- Gamma Soc. Coop. ... per cento;
- Delta Soc. Coop. ... per cento;
- Cooperativa Epsilon ... per cento.

L'istante riferisce che gli altri soci di Beta avevano da tempo manifestato l'intenzione di "uscire" dal capitale sociale. Pertanto, a seguito della volontà espressa dagli altri soci di dismettere i propri investimenti nella Beta, nel corso dell'esercizio ... l'istante ha dapprima acquisito le quote di proprietà degli altri soci (di seguito l'"Acquisizione") e, una volta ottenuta la proprietà del 100 per cento del capitale sociale, ha optato, in un'ottica di razionalizzazione organizzativa e di semplificazione della struttura e dell'assetto partecipativo, per la sua incorporazione.

Il processo di Acquisizione è così avvenuto:

- Il ... è stato acquistato il pacchetto delle quote detenuto da Gamma pari al ... per cento;

- con atto stipulato in data ... è stato acquisito il pacchetto delle quote detenuto da Delta, pari al ... per cento;

- il ... Alfa e Epsilon hanno firmato l'atto di passaggio del restante ... per cento delle quote di Beta.

Terminata l'Acquisizione, è stata finalizzata l'operazione di fusione per incorporazione (di seguito la "Fusione") di Beta nella società istante (il relativo atto di fusione è stato formalizzato in data ... ed iscritto presso il Registro delle Imprese di ... in

Come risulta dall'atto di Fusione, gli effetti contabili e fiscali della Fusione sono stati retrodatati al ... (*i.e.* primo giorno dell'esercizio in cui ha avuto efficacia civilistica la fusione).

Per quanto d'interesse in questa sede, l'istante specifica, inoltre, che:

- Alfa, alla data del ..., non aveva perdite fiscali riportabili;

- Beta, alla data del ..., aveva perdite fiscali pregresse per Euro ... (come da Modello Unico ... allegato all'istanza) che, applicando le disposizioni di cui all'articolo 172, comma 7, del TUIR, possono essere riportate *post* Fusione per un importo pari a Euro

L'articolo 84, comma 1, secondo periodo, del TUIR, prevede che: «*Per i soggetti*

che fruiscono di un regime di esenzione dell'utile la perdita è riportabile per l'ammontare che eccede l'utile che non ha concorso alla formazione del reddito negli esercizi precedenti».

In proposito, l'istante rappresenta di fruire, in quanto cooperativa a mutualità prevalente, di talune disposizioni fiscali dirette ad escludere dall'imposta sul reddito quote di utile vincolate indissolubilmente, in base alla normativa civilistica, al rafforzamento del patrimonio sociale. Il riferimento, in particolare, è a quanto disposto dall'articolo 12 della legge n. 904 del 1977 e ai successivi limiti introdotti dall'articolo 6 del decreto-legge n. 63 del 2002 e dall'articolo 1, comma 463, della legge n. 311 del 2004. In base a tali norme, riferisce l'istante, per Alfa l'esclusione da IRES non si applica alla quota del 40 per cento degli utili netti annuali.

Le perdite fiscali di Beta - pari, come sopra esposto, ad Euro ... - potrebbero essere considerate come non riportabili *post* fusione, in quanto le stesse non eccedono gli utili della società istante che non hanno concorso alla formazione del reddito degli esercizi precedenti.

Con istanza presentata il ..., la società istante ha richiesto, ai sensi dell'articolo 11, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, la disapplicazione, relativamente alle perdite fiscali di Beta, delle disposizioni di cui all'articolo 84, comma 1, secondo periodo, del TUIR (di seguito "istanza di Disapplicazione").

In proposito, l'istante riferisce che la Direzione Regionale ... ha ritenuto di non poter dare seguito alla richiesta di disapplicazione poiché la disposizione di cui all'articolo 84, comma 1, secondo periodo, del TUIR, non è «*ricompresa tra le disposizioni antielusive suscettibili di disapplicazione mediante interpello, in quanto è da considerarsi norma di sistema per la determinazione delle perdite riportabili in presenza di utili non tassati*».

Tutto ciò premesso e considerato, la società istante chiede chiarimenti, con riferimento al caso di specie, in merito alla corretta interpretazione della norma contenuta nel secondo periodo, del comma 1, dell'articolo 84 del TUIR.

Ciò in quanto, ad avviso dell'istante, dalla lettura della sopra citata disposizione risulta oggettivamente non chiaro se le perdite fiscali di Beta - pari ad Euro ... - possano o meno essere considerate riportabili *post* fusione, nel presupposto che le stesse non eccedono gli utili della società istante che non hanno concorso alla formazione del reddito degli esercizi precedenti.

In altri termini, la società ritiene non chiaro se, nel caso di specie, il momento da considerarsi rilevante, ai fini della verifica delle condizioni previste dalla previsione normativa in parola, sia (i) l'esercizio in cui le perdite sono sorte in capo a Beta (società che non fruiva di alcun regime di esenzione dei propri utili) ovvero (ii) l'esercizio in cui le stesse sono entrate nella sfera giuridica della società istante a seguito della Fusione.

Con documentazione integrativa acquisita con nota R.U. prot. n. ..., l'istante ha precisato che non intende chiedere la disapplicazione dei limiti previsti dalla norma antielusiva specifica di cui all'articolo 172, comma 7, del TUIR.

Infatti, l'ammontare delle perdite dell'incorporata Beta in relazione a cui l'istante pone l'odierno quesito interpretativo (pari a Euro ...), è il risultato dell'applicazione dei limiti al riporto previsti dalla norma suddetta - in particolare, il c.d. "limite del patrimonio netto" - al totale delle perdite (teoricamente) riportabili da Beta al ... (ultimo esercizio prima della Fusione), pari a Euro

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Ad avviso della società istante, occorre tenere presente che, con effetto dal periodo d'imposta 2007, la Finanziaria 2007 ha introdotto nel comma 1 dell'articolo 84 del TUIR, dopo il richiamato principio generale di riportabilità delle perdite «*in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi*», i seguenti periodi (rispettivamente, secondo e terzo): «*per i soggetti che fruiscono di un regime di esenzione totale o parziale del reddito la perdita riportabile è diminuita in misura*

proporzionalmente corrispondente alla quota di esenzione applicabile in presenza di un reddito imponibile. Per i soggetti che fruiscono di un regime di esenzione dell'utile la perdita è riportabile per l'ammontare che eccede l'utile che non ha concorso alla formazione del reddito negli esercizi precedenti».

Con tale norma, evidenzia l'istante, si è inteso non accordare il "beneficio" del riporto delle perdite in presenza, rispettivamente, di fattispecie di esclusione dalla formazione del reddito dei risultati complessivi derivanti dall'esercizio di determinate attività d'impresa (regimi "di esenzione totale o parziale del reddito") e dei descritti regimi di esclusione "a monte", dalla determinazione del reddito, degli utili (ad esempio, quelli vincolati dalle cooperative a mutualità prevalente a riserva indivisibile). In questa prima versione, quindi, la norma si occupava sia delle fattispecie di esenzione del reddito imponibile che di quelle, ben diverse, di esenzione dell'utile civilistico.

Con successivo intervento - e con effetto dal medesimo periodo d'imposta 2007 - il legislatore, attraverso l'articolo 1, comma 33, lett. *f* e *g*), della legge n. 244 del 2007 (la "Finanziaria 2008"), ha tuttavia spostato la prima delle due fattispecie di limite alla riportabilità delle perdite (quella prevista per le attività che godono di un regime di esenzione del reddito).

La relazione di accompagnamento alla Finanziaria 2008 ha sottolineato il fatto che il legislatore ha espressamente inteso differenziare la disciplina delle due diverse fattispecie, eliminando ogni rischio di confusione tra loro e portando quella riguardante le perdite prodotte da soggetti che godono di esenzione del reddito nell'articolo 83 del TUIR, che riguarda la determinazione dell'imponibile. Invece, le perdite prodotte dai soggetti IRES beneficiari - come le cooperative a mutualità prevalente - di regimi di esenzione dell'utile, continuano ad essere regolate dal (solo) articolo 84 del TUIR, che si occupa del riporto delle perdite negli esercizi successivi.

L'Agenzia delle entrate, con la risoluzione del 13 dicembre 2010, n. 129/E, ha fornito alcune precisazioni sulla disciplina applicabile all'utilizzo e riporto delle

perdite, con particolare riferimento a quei soggetti che fruiscono di un regime di esenzione dell'utile, quali le cooperative a mutualità prevalente.

In particolare, con specifico riguardo alla perdita da assoggettare alla limitazione (cfr. Quesito 1.3), ha chiarito che: *«la limitazione in esame si applica se: a) esistono utili di esercizi precedenti che non hanno concorso alla formazione del reddito; b) esiste una perdita fiscale riportabile agli esercizi successivi. In particolare, con riferimento alla condizione di cui alla lettera b), si ritiene che - in assenza di una diversa previsione normativa - la perdita assoggettata alla riduzione sia quella di periodo e non anche quella formatasi in periodi d'imposta precedenti».*

La medesima risoluzione sottolinea, inoltre, che quanto sopra risulta, peraltro, del tutto coerente con quanto previsto dalla relazione tecnica al disegno di legge finanziaria 2007 che - commentando una formulazione formalmente diversa, ma sostanzialmente analoga al testo normativo definitivo - ha evidenziato come la norma stabilisca *«un limite al riporto futuro della perdita di esercizio».*

La conclusione a cui giunge la risoluzione è che *«la perdita realizzata in un determinato periodo d'imposta - dopo aver subito la limitazione di cui all'articolo 84 del TUIR in presenza di utili esentati in esercizi precedenti - non deve essere più assoggettata alla limitazione in esame nei periodi d'imposta successivi».*

Dal documento di prassi sopracitato, argomenta l'istante, sembra quindi potersi evincere il principio secondo cui la verifica delle condizioni *ex* articolo 84, comma 1, secondo periodo, del TUIR, vada effettuata solo ed esclusivamente nell'esercizio in cui "nasce" la perdita fiscale; la stessa non è invece più soggetta alle limitazioni imposte dalla normativa in commento negli esercizi successivi.

Invero, permangono dubbi sul significato da attribuire, nell'ambito della fattispecie oggetto del presente interpello, al concetto che *«la perdita assoggettata alla riduzione sia quella di periodo e non anche quella formatasi in periodi d'imposta precedenti».*

Se si facesse riferimento all'esercizio in cui Beta ha realizzato le proprie perdite

fiscali, è evidente che la limitazione, di cui al secondo periodo del comma 1 dell'articolo 84 del TUIR, non troverebbe applicazione, non avendo Beta utili che non avevano concorso alla formazione del reddito degli esercizi precedenti (come già indicato, Beta era infatti una società che non fruiva di alcun regime di esenzione dei propri utili).

Qualora, invece, si considerasse rilevante l'esercizio in cui le perdite fiscali di Beta sono entrate nella sfera giuridica della società istante a seguito della Fusione, le conclusioni sarebbe ben diverse, avendo Alfa utili che non hanno concorso alla formazione del reddito degli esercizi precedenti superiori alle perdite fiscali di Beta.

Tanto premesso, la società istante, considerato che:

- la *ratio* delle modifiche introdotte dalla Finanziaria 2007 in merito alla limitazione della riportabilità delle perdite pregresse (i.e. *«Per i soggetti che fruiscono di un regime di esenzione dell'utile la perdita è riportabile per l'ammontare che eccede l'utile che non ha concorso alla formazione del reddito negli esercizi precedenti»*) è quella di non accordare il "beneficio" del riporto delle perdite in presenza di fattispecie di esenzione, dalla determinazione del reddito, degli utili vincolati dalle cooperative a mutualità prevalente a riserva indivisibile;

- la risoluzione n. 129 del 2010 sopra commentata, sebbene non affronti in modo specifico il caso in esame, sembra (anche) permettere, ai fini della verifica delle condizioni previste dal secondo periodo del comma 1 dell'articolo 84 del TUIR, di poter fare riferimento all'esercizio in cui Beta ha realizzato le proprie perdite fiscali;

sostiene che la limitazione in parola al riporto delle perdite fiscali non dovrebbe trovare applicazione, non avendo Beta, negli esercizi in cui ha realizzato le perdite, utili pregressi che non avevano concorso alla formazione del reddito (Beta, in qualità di società a responsabilità limitata "con scopo di lucro", nella determinazione del reddito non usufruiva delle agevolazioni fiscali proprie delle cooperative a mutualità prevalente).

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si rappresenta che esula dall'analisi condotta nel presente parere ogni valutazione o apprezzamento in merito ai valori riportati nell'istanza, nonché ogni considerazione in merito all'avvenuta fusione per incorporazione della società Beta S.r.l. nella società istante. Resta, pertanto, impregiudicato qualsiasi potere di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria in merito.

L'articolo 84, comma 1, secondo periodo, del TUIR dispone che *«per i soggetti che fruiscono di un regime di esenzione dell'utile la perdita è riportabile per l'ammontare che eccede l'utile che non ha concorso alla formazione del reddito negli esercizi precedenti»*. Tale periodo è stato inserito ad opera dell'articolo 1, comma 72, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria per il 2007).

Con riferimento alla *ratio* della modifica normativa in parola, nella Relazione illustrativa al disegno di legge governativo (pagina 17) si legge che la stessa *«consente di creare una simmetria tra imponibilità del risultato positivo (utile) e deducibilità del risultato negativo (perdita), nonché di incrementare la base imponibile»*

Con la risoluzione n. 129/E del 13 dicembre 2010 sono stati resi chiarimenti in merito all'applicazione, tra l'altro, della disposizione *de qua*. In particolare, sono state fornite indicazioni - corredate di esempi numerici a supporto - in merito alle modalità di calcolo della limitazione al riporto delle perdite conseguite dai soggetti i cui utili non hanno concorso alla formazione del reddito negli esercizi precedenti.

Nel documento di prassi in parola, inoltre, si precisa (*cf.* pagine 2 e 3) che la disposizione sopracitata (applicabile, tra l'altro, alle società cooperative e ai loro consorzi) *«si applica "ai redditi prodotti e agli utili realizzati a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2006" (cf. articolo 1, comma 73, della legge 27 dicembre 2006, n. 296). In altri termini, a decorrere dal periodo d'imposta 2007 è necessario "memorizzare" l'utile che non concorre alla formazione*

del reddito poiché lo stesso assumerà rilevanza nei periodi d'imposta successivi per stabilire l'importo della perdita fiscalmente riportabile».

In applicazione di tali chiarimenti, che l'istante conosce e richiama nel quesito, la medesima avrà dunque proceduto a «memorizzare» gli utili (realizzati nei periodi di imposta precedenti) che non hanno concorso alla formazione del reddito.

Ciò posto, con riferimento alle perdite attribuite all'istante (società cooperativa a mutualità prevalente) per effetto della riferita incorporazione della società a responsabilità limitata totalmente controllata, la scrivente osserva che, ai sensi dell'articolo 172, comma 7, del TUIR, *«Le perdite delle società che partecipano alla fusione, compresa la società incorporante, possono essere portate in diminuzione del reddito della società risultante dalla fusione o incorporante»* alle condizioni e nei limiti ivi indicati.

Salvo, dunque, il rispetto dei limiti al riporto previsti dal citato comma 7 dell'articolo 172 (che non forma oggetto del presente parere e in ordine a cui è possibile presentare interpello c.d. disapplicativo), con la fusione le perdite fiscali della s.r.l. incorporata hanno fatto ingresso nella sfera giuridica dell'istante, che potrà utilizzarle per diminuire i redditi prodotti dal periodo d'imposta in cui ha avuto effetto l'operazione straordinaria.

Cionondimeno, occorre considerare che l'articolo 84, comma 1, secondo periodo del TUIR dispone, per i soggetti che fruiscono di un regime di esenzione dell'utile, che *«la perdita è riportabile per l'ammontare che eccede l'utile che non ha concorso alla formazione del reddito negli esercizi precedenti»*, senza distinguere tra le perdite proprie e quelle acquisite in sede di fusione, e che l'istante - società cooperativa a mutualità prevalente che fruisce del regime di esenzione sopradescritto - ha incorporato una società a responsabilità limitata, la cui "dote" di perdite riportabili si è formata in assenza di regimi di esenzione dell'utile.

Pertanto, la scrivente ritiene che, in ossequio alla sopra riportata *ratio* della disposizione in parola, nonché conformemente alla sostanziale portata agevolativa

delle norme relative all'esonero dalla tassazione degli utili, debba essere preliminarmente verificata, in capo all'istante, la presenza di utili non tassati nei periodi d'imposta precedenti alla fusione.

Peraltro, diversamente opinando, si produrrebbe l'effetto di sottrarre a tassazione materia imponibile in modo ingiustificato, a seguito di un'operazione di fusione, generalmente neutrale.

Alla luce di quanto sopra, in applicazione dell'articolo 84 del TUIR, le perdite acquisite dall'istante per effetto della descritta fusione devono essere sterilizzate, fino a concorrenza dell'utile che non ha concorso alla formazione del reddito della medesima istante negli esercizi precedenti.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)