

OGGETTO: Interpello ART. 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212 - Chiarimenti in merito al regime fiscale delle società di capitali che hanno optato per la tassazione catastale di cui all'articolo 1, comma 1093, della legge 27 dicembre 2006, n. 296

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

QUESITO

Alfa S.r.l. è una società agricola di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, il cui oggetto sociale consiste principalmente nell'esercizio delle attività agricole previste dall'articolo 2135 del codice civile.

Nello specifico, la società istante esercita l'attività di coltivazione di vigneti e uliveti, nonché di trasformazione e commercializzazione dei relativi prodotti e servizi agricoli connessi.

Produce e commercializza, in particolare, vino rosso imbottigliato e i suoi prodotti vengono venduti sia in Italia - tramite una rete di vendita con agenti – che all'estero.

Dal 24 maggio 2016, il 90 per cento del capitale sociale della Alfa S.r.l. è detenuto dalla Beta S.r.l., una holding che si occupa principalmente della detenzione di azioni o quote e, in via non prevalente, della gestione di aziende agricole.

A partire dal periodo d'imposta 2016, la società istante ha optato per il regime c.d. "catastale", introdotto nel nostro ordinamento dall'articolo 1, comma 1093, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria 2007).

Inoltre, a partire dal periodo d'imposta 2017, Alfa S.r.l. intende optare, insieme alla controllante Beta S.r.l., per il regime del consolidato nazionale di cui agli articoli 117 e seguenti del TUIR.

Ciò stante, l'interpellante sottopone alla scrivente i seguenti quesiti.

Quesito sub lettera a)

Con riferimento alle modalità di esercizio dell'opzione per l'applicazione del regime c.d. "catastale", l'articolo 2 del decreto ministeriale 27 settembre 2007, n. 213, rinvia, in quanto compatibili, alle disposizioni contenute nel D.P.R. 10 novembre 1997, n. 442, in cui è chiaro l'intento del legislatore di sganciarsi da un approccio rigido e formalistico per abbracciarne uno sostanziale, valorizzando i "comportamenti concludenti del contribuente".

Nel caso di specie, la società Alfa S.r.l., pur avendo optato già dal periodo d'imposta 2016 per il regime c.d. "catastale", ha tuttavia ommesso di comunicare (come previsto dall'articolo 2 del D.P.R. n. 442 del 1997) tale opzione nella dichiarazione IVA 2017, presentata in data 25 febbraio 2017.

Ciononostante, ha provveduto a versare l'IRES dovuta per tale periodo sulla base di un calcolo delle imposte che è stato predisposto secondo le disposizioni

previste dal comma 1093 dell'articolo 1 della legge n. 296 del 2006 e dal decreto ministeriale n. 213 del 2007 (i.e. il regime c.d. "catastale").

Tale opzione troverà infine "consacrazione" nella dichiarazione dei redditi 2017 (per l'anno d'imposta 2016) che la società istante presenterà nel mese di ottobre 2017.

La possibilità di applicare il regime "catastale" dal periodo d'imposta 2016 sarebbe cristallina senonché la società istante, nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2016 (prodotto in sede di documentazione integrativa pervenuta alla scrivente in data 18 gennaio 2018), ha accantonato le imposte non tenendo conto del predetto regime di cui all'articolo 32 del TUIR.

Tale comportamento è stato dettato esclusivamente dall'applicazione del principio di prudenza (di cui all'articolo 2423-bis del codice civile), in quanto la Alfa S.r.l., in un primo momento, aveva erroneamente ritenuto la comunicazione di cui all'articolo 2 del decreto ministeriale n. 213 del 2007 quale *condicio sine qua non* per l'applicazione del regime "catastale".

Tutti i comportamenti concludenti di carattere fiscale posti in essere dalla società istante (versamento delle imposte e presentazione della dichiarazione dei redditi 2017) indicano invece, inequivocabilmente, la volontà di applicare il regime di cui all'articolo 32 del TUIR fin dal periodo d'imposta 2016.

Pertanto, la società istante chiede, ai fini della validità dell'opzione per il regime "catastale" sin dal periodo d'imposta 2016, se tra i comportamenti concludenti rilevanti rientrano solo i versamenti effettuati in corso d'anno all'Erario e la relativa dichiarazione dei redditi o se si debba tener conto anche del calcolo delle imposte rappresentato nel bilancio.

Quesito sub lettera b)

La società istante chiede se, nonostante l'opzione per il regime "catastale", possa optare, in qualità di consolidata, a partire dal periodo d'imposta 2017, per il regime della tassazione di gruppo di cui agli articoli 117 e seguenti del TUIR insieme alla controllante Beta S.r.l.

Quesito sub lettera c)

Il decreto ministeriale del 3 agosto 2017 recante la "Revisione delle disposizioni attuative in materia di aiuto alla crescita economica (ACE)" prevede all'articolo 9, comma 1, lettera e), che "il beneficio di cui al presente decreto non si applica alle società [...] e) agricole che determinano il reddito ai sensi dell'art. 32 del TUIR".

Al contempo l'articolo 6 del medesimo decreto detta la disciplina relativa al corretto impiego delle eccedenze di ACE (su base soggettiva da parte di una delle società consolidate), per cui "per le società e gli enti indicati nell'art. 73, comma 1, lettere a), b) e d), del TUIR, che partecipano al consolidato nazionale di cui agli articoli da 117 a 129 del TUIR, l'importo corrispondente al rendimento nozionale determinato ai sensi dell'art. 3 che supera il reddito complessivo netto dichiarato è ammesso in deduzione dal reddito complessivo globale netto di gruppo dichiarato fino a concorrenza dello stesso".

In merito, l'Agenzia delle Entrate ha avuto modo di chiarire che l'attribuzione al consolidato dell'eccedenza di ACE vada attuata obbligatoriamente, a pena di subire una sterilizzazione dell'eccedenza stessa: la circolare n. 12/E del 2014, infatti, evidenzia che "in relazione al regime di circolazione delle eccedenze ACE nel consolidato, inoltre, si ritiene necessario evidenziare che l'attribuzione delle predette eccedenze alla fiscal unit debba avvenire in via obbligatoria ed in misura pari alla capienza del reddito complessivo netto del gruppo. Le eccedenze non trasferite, nell'ipotesi in cui vi sia capienza a livello di gruppo, non potranno essere riportate nei periodi d'imposta successivi dalle società appartenenti al

consolidato. Tale posizione interpretativa consente di garantire la parità di trattamento con i soggetti che operano al di fuori del consolidato fiscale, evitando la possibilità di strumentalizzare per finalità di risparmio fiscale il meccanismo di riporto delle eccedenze ACE con gli effetti dell'adozione del regime del consolidato fiscale".

Al riguardo, la società istante chiede di sapere se l'eccedenza ACE formata da una società idonea alla sua "produzione" (*i.e.* Beta S.r.l.) possa o meno essere utilizzata all'interno del consolidato fiscale per ridurre il reddito di gruppo in presenza di società che di per sé non sono idonee alla "produzione" di una propria ACE (*i.e.* Alfa S.r.l.).

Quesito sub lettera d)

La società istante, nel corso del 2016, ha venduto alcuni beni immobili per i quali ricorrono astrattamente i presupposti per l'applicazione della rateizzazione delle plusvalenze di cui all'articolo 86, comma 4, del TUIR in tema di beni posseduti per un periodo non inferiore a tre anni.

Pertanto, intende sapere se:

- il richiamo all'articolo 86 del TUIR, operato dall'articolo 5, comma 3, del decreto ministeriale n. 213 del 2007, possa intendersi comprensivo anche del comma 4, con la possibilità, quindi, per la società istante, di rateizzare le plusvalenze di cui trattasi;

- disconosciuta all'istante la possibilità di optare per il regime "catastale" dal 2016, Alfa S.r.l. possa continuare a rateizzare le plusvalenze in vigore dell'opzione dal 2017 in avanti.

Quesito sub lettera e)

La società istante presenta, nella dichiarazione dei redditi Modello Unico 2016, interessi passivi indeducibili riportabili che potrebbero essere utilizzati in abbattimento del reddito degli esercizi dal 2016 in avanti, in quanto la società presenterà un'eccedenza di R.O.L.

Il quesito posto dalla Alfa S.r.l. è se gli interessi passivi indeducibili negli esercizi fino al 2015 possano essere dedotti, o meno, in costanza del regime "catastale" a norma dell'articolo 96, comma 4, del TUIR.

Infatti, a seguito dell'opzione per il regime in oggetto, le attività di cui all'articolo 32, commi 2 e 3, del TUIR, svolte dalla società agricola (per la componente di esse che resta contenuta nei limiti ivi previsti) concorrono alla formazione del reddito d'impresa non in base alle risultanze del conto economico (i.e. "costi e ricavi", +/- variazioni effettuate in ottemperanza del TUIR) ma in base al criterio catastale (reddito agrario).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La società istante prospetta le seguenti soluzioni interpretative.

Quesito sub lettera a)

Con riferimento al periodo d'imposta 2016, la società istante ritiene che l'opzione per il regime "catastale" debba considerarsi valida, avendo posto in essere i comportamenti concludenti richiesti dall'articolo 1 del D.P.R. n. 442 del 1997.

Infatti, pur non avendo comunicato l'opzione per il regime di cui trattasi nella dichiarazione annuale IVA 2017, Alfa S.r.l. ha provveduto al pagamento delle imposte in applicazione del regime c.d. "catastale" anziché di quello ordinario e presenterà la dichiarazione dei redditi 2017 (per l'anno d'imposta 2016) in conformità a tale scelta.

La conclusione prospettata sembra peraltro avvalorata dalla prassi dell'Amministrazione finanziaria, laddove il filo conduttore seguito in tema di

comportamenti concludenti idonei all'esercizio dell'opzione tende a valorizzare quei comportamenti di carattere puramente fiscale quali le dichiarazioni fiscali, i pagamenti effettuati verso l'Erario o altri adempimenti di carattere fiscale, senza dar peso invece ad atti di carattere civilistico quali, ad esempio, la redazione del bilancio.

Quesito sub lettera b)

La società istante ritiene che l'aver optato per l'applicazione del regime "catastale" di cui all'articolo 32 del TUIR non configuri una causa ostativa all'accesso al consolidato fiscale nazionale di cui agli articoli 117 e seguenti del TUIR in quanto:

- Alfa S.r.l., anche durante l'applicazione del regime "catastale", continua a produrre reddito d'impresa (così come chiarito dall'articolo 3 del decreto ministeriale n. 213 del 2007);

- la disciplina del regime "catastale" non contiene alcuna restrizione specifica all'accesso al consolidato fiscale (a differenza di quanto avviene in materia di trasparenza fiscale e di tonnage tax);

- le società che sarebbero coinvolte nel consolidato (Alfa S.r.l. e Beta S.r.l.) non sono state dichiarate fallite né poste in liquidazione;

- l'esercizio dell'opzione per l'applicazione del reddito agrario non comporta alcuna variazione dell'aliquota IRES applicata.

Quesito sub lettera c)

Alla luce della ricostruzione normativa effettuata, la società istante ritiene che l'applicazione del regime "catastale", nonostante l'esclusione operata dall'articolo 9 del decreto ministeriale 3 agosto 2017, non precluda, nella determinazione del reddito di gruppo, l'utilizzo dell'eccedenza ACE generata da Beta S.r.l. a compensazione del reddito "catastale" generato da Alfa S.r.l. in quanto:

- l'articolo 9 del decreto ministeriale 3 agosto 2017 detta le regole riguardanti soggetti che vanno esclusi dal novero di quelli che possono "produrre" ACE in ragione di loro specifiche peculiarità e nulla dice circa l'utilizzo delle eccedenze all'interno del consolidato;

- l'articolo 6 del decreto ministeriale 3 agosto 2017, nell'indicare il corretto comportamento da tenere relativamente alle eccedenze ACE per società appartenenti ad un consolidato, non detta regole che vadano ad escludere determinate tipologie di società dal poter utilizzare l'eccedenza di ACE per tramite del consolidato.

Quesito sub lettera d)

In virtù dell'espresso rinvio all'articolo 86 del TUIR nel suo complesso, operato dai commi 2 e 3 dell'articolo 5 del decreto ministeriale n. 213 del 2007, la società ritiene:

- possibile rateizzare, ai sensi dell'articolo 86, comma 4, del TUIR, le plusvalenze realizzate nei periodi in cui si è optato per il c.d. regime "catastale";

- che l'opzione per il c.d. regime "catastale" non sortisca alcun effetto sulle rate che devono ancora concorrere alla formazione del reddito d'impresa, le quali concorreranno in quote costanti nei successivi periodi d'imposta.

Quesito sub lettera e)

Con riferimento al quesito sub lettera e), concernente la possibilità di dedurre, in costanza del regime "catastale", gli interessi passivi indeducibili maturati fino al 2015, la società istante fa presente che l'unica disposizione a trattare il caso, a livello generale, è il comma 3 dell'articolo 4 del decreto ministeriale n. 213 del 2007, in base al quale i componenti positivi e negativi di reddito, che abbiano avuto origine prima dell'ingresso nel regime "catastale" e la cui tassazione o deduzione sia stata rinviata negli esercizi di efficacia dell'opzione per effetto di una facoltà o obbligo di legge, concorrono in via ordinaria alla determinazione del reddito.

Come precisato dall’Agenzia delle Entrate nella circolare n. 50/E del 2010, il legislatore ha voluto così assicurare “la deduzione di costi (es. costi di manutenzione) e/o la tassazione di ricavi o proventi (es. plusvalenze o sopravvenienze attive quali i contributi in conto capitale), il cui presupposto di deduzione/tassazione si è verificato in un periodo precedente a quello di vigenza dell’opzione e la cui rilevanza fiscale è stata rinviata agli esercizi successivi in applicazione degli articoli del TUIR. In altri termini, la società agricola deve continuare a dare rilievo ai suddetti componenti negativi o positivi di reddito durante i periodi d’imposta in cui è efficace l’opzione per la tassazione con le regole “catastali”.

A parere della Alfa S.r.l., il richiamato comma 3 dell’articolo 4 del decreto ministeriale n. 213 del 2007, consente di applicare - anche in vigenza dell’opzione per il regime di cui all’articolo 32 del TUIR - le disposizioni previste dall’articolo 96 del TUIR in materia di utilizzo e riporto degli interessi passivi indeducibili.

Una diversa conclusione, peraltro, sarebbe in netto contrasto con l’intero impianto normativo in oggetto che assegna rilevanza agli elementi sorti prima dell’opzione per il regime “catastale”, anche in costanza di opzione.

Non a caso, in tema di perdite pregresse, l’articolo 4, comma 4, del decreto ministeriale n. 213 del 2007, prevede che “resta ferma l’applicazione dell’articolo 84 del testo unico delle imposte sui redditi alle perdite formatesi in periodi anteriori a quello da cui ha effetto l’opzione di cui all’articolo 1”.

Tale disposizione fa salva la disciplina del riporto delle perdite prevista dall’articolo 84 del TUIR per le perdite prodotte negli esercizi precedenti (nel caso di specie ridotte dagli interessi passivi indeducibili) a quello in cui viene esercitata l’opzione per la tassazione del reddito catastale.

La società può, quindi, portare le perdite pregresse in abbattimento del reddito determinato catastalmente così come gli interessi passivi indeducibili degli esercizi precedenti ai sensi dell’articolo 96, comma 4, del TUIR.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Quesito sub lettera a)

L'articolo 1, comma 1093, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria 2007), stabilisce che *“le società di persone, le società a responsabilità limitata e le società cooperative, che rivestono la qualifica di società agricola ai sensi dell'articolo 2 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, come da ultimo modificato dal comma 1096 del presente articolo, possono optare per l'imposizione dei redditi ai sensi dell'articolo 32 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni”*.

Si rammenta che il citato comma 1093 era stato abrogato, con effetto dal 1° gennaio 2013, dall'articolo 1, comma 513, della legge 24 dicembre 2012, n. 228, secondo cui *“i commi 1093 e 1094 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2006, n. 296, e successive modificazioni, sono abrogati e le opzioni esercitate ai sensi dei medesimi commi perdono efficacia con effetto dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 2014”*.

Tuttavia, il comma 513 è stato abrogato dall'articolo 1, comma 36, della legge 27 dicembre 2013, n. 147 (entrata in vigore il 1° gennaio 2014), secondo cui *“i commi 513 e 514 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2012, n. 228, sono abrogati. I commi 1093 e 1094 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2006, n. 296, e successive modificazioni, riacquistano efficacia dalla data di entrata in vigore della presente legge”*.

Ne consegue, pertanto, che le società di persone, le società a responsabilità limitata e le società cooperative che rivestono la qualifica di società agricola ai sensi dell'articolo 2 del decreto legislativo n. 99 del 2004, per effetto di tale ultima

disposizione, possono di nuovo optare - a regime - per la tassazione su base catastale prevista dall'articolo 32 del TUIR.

L'articolo 2 del decreto legislativo n. 99 del 2004, al comma 1, dispone che *“la ragione sociale o la denominazione sociale delle società che hanno quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività di cui all'articolo 2135 del codice civile deve contenere l'indicazione di società agricola”*.

Pertanto, le società di persone, le società a responsabilità limitata e le società cooperative possono qualificarsi come società agricole se:

a) la ragione sociale (se trattasi di società di persone) o la denominazione sociale (se trattasi di società di capitali) contengono l'indicazione “società agricola”.

b) l'oggetto sociale prevede l'esercizio esclusivo delle attività di cui all'articolo 2135 del codice civile, ovvero delle attività di coltivazione del fondo, di selvicoltura, di allevamento di animali e delle attività connesse.

Tale requisito formale, come precisato nella circolare n. 50/E del 1° ottobre 2010, deve trovare un riscontro nell'attività in concreto svolta dalle società agricole.

Il comma 1095 dell'articolo 1 della legge finanziaria 2007 stabilisce che *“con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro delle politiche agricole alimentari e forestali, sono dettate le modalità applicative del comma 1093”*.

E' stato, quindi, emanato il decreto ministeriale 27 settembre 2007, n. 213 il cui articolo 2, comma 1, prevede che *“ai fini delle modalità di esercizio dell'opzione di cui all'articolo 1 si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni recate dal decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 442”*.

Il rinvio al decreto n. 442 del 1997, come evidenziato nella relazione al regolamento, è finalizzato, tra l'altro, a rendere operanti le disposizioni in materia di validità e durata dell'opzione e ad affermare il principio dei comportamenti concludenti.

Le società agricole che intendono optare per la tassazione catastale introdotta dal comma 1093 della finanziaria 2007 sono tenute, in base all'articolo 2, comma 1, del D.P.R. n. 442 del 1997 *“a comunicare l'opzione di cui all'articolo 1 nella prima dichiarazione annuale IVA da presentare successivamente alla scelta operata”*. Ai sensi del successivo comma 2 dello stesso articolo *“nel caso di esonero dell'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale, la scelta è comunicata con le stesse modalità ed i termini previsti per la presentazione della dichiarazione dei redditi utilizzando la specifica modulistica relativa alla dichiarazione annuale dell'imposta sul valore aggiunto”* .

Una volta effettuata l'opzione il contribuente è vincolato alla concreta applicazione del regime scelto almeno per un triennio ai sensi del successivo articolo 3 del citato decreto n. 442 del 1997 che, nell'ultimo periodo, dispone che *“trascorso il periodo minimo di permanenza nel regime prescelto l'opzione resta valida per ciascun anno successivo, fino a quando permane la concreta applicazione della scelta operata”*.

Va, in ogni caso, evidenziato che, ai fini dell'esercizio dell'opzione, il D.P.R. n. 442 del 1997 dispone:

- all'articolo 1, che *“l'opzione e la revoca di regimi di determinazione dell'imposta o di regimi contabili si desumono da comportamenti concludenti del contribuente o dalle modalità di tenuta delle scritture contabili. La validità dell'opzione e delle relativa revoca è subordinata unicamente alla sua concreta attuazione sin dall'inizio dell'anno o dell'attività”*;

- all'articolo 2, comma 3, che *“resta ferma la validità dell'opzione anche nelle ipotesi di omessa, tardiva o irregolare comunicazione, sanzionabili secondo le vigenti disposizioni”*.

Con riferimento al caso di specie, la società istante, in possesso dei requisiti soggettivi ed oggettivi per l'applicazione del regime catastale (secondo quanto si desume dall'istanza di interpello), non ha comunicato, nella dichiarazione annuale

IVA 2017, l'opzione per il regime di cui al comma 1093 dell'articolo 1 della legge finanziaria 2007 relativamente al periodo d'imposta 2016.

Tuttavia, con riferimento al periodo d'imposta 2016, ha provveduto al pagamento delle imposte in applicazione del regime catastale e presenterà la dichiarazione del redditi (Modello Redditi SC 2017) in conformità a tale scelta.

Ferma restando la sanzionabilità dell'omessa comunicazione dell'opzione ai sensi dell'articolo 11, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 [senza la possibilità di applicare l'istituto della "remissione in bonis" di cui al decreto legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012 n. 44, applicabile ad ipotesi diverse da quelle cui sono applicabili gli articoli 1 e 2 del D.P.R. n. 442 del 1997 (cfr. circolare n. 38/E del 28 settembre 2012, paragrafo 1.3)], si ritiene che il comportamento concludente posto in essere dal contribuente - consistente nel versamento delle imposte in applicazione del regime catastale e nella successiva "consacrazione" della scelta di tale regime nel Modello Redditi SC 2017 (anno d'imposta 2016) - non comprometta la possibilità di determinare il reddito ai sensi dell'articolo 32 del TUIR per il periodo d'imposta 2016.

Ciò in quanto, il richiamato articolo 2, comma 3, del D.P.R. n. 442 del 1997 prevede espressamente che, pur essendo sanzionabile l'omessa comunicazione, l'opzione resta valida.

La comunicazione, infatti, riveste carattere esclusivamente formale, senza rilevare ai fini sostanziali della scelta operata (cfr. circolare n. 209 del 27 agosto 1998, paragrafo 3).

Né può essere di ostacolo a tale conclusione la circostanza che la società istante abbia stanziato, nel bilancio relativo all'esercizio 2016, le imposte calcolate sul reddito determinato in modo ordinario dal momento che, come si desume dai documenti di prassi dell'Amministrazione finanziaria (cfr., tra gli altri, circolare n. 209 del 1998, circolare n. 234 del 20 dicembre 2000), a prevalere, ai fini della

concreta attuazione del regime prescelto, sono i comportamenti concludenti di carattere fiscale.

Si ricorda, infine, che la sanzione può essere ravveduta ai sensi dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.

Quesito sub lettera b)

Il consolidato fiscale, disciplinato dagli articoli 117 e seguenti del TUIR, nonché dalle disposizioni contenute nel decreto ministeriale 9 giugno 2004, prevede una forma di tassazione su base consolidata, riservata ai soggetti che, in possesso dei requisiti richiesti dal legislatore, optino per tale regime fiscale.

L'opzione per la tassazione di gruppo ha effetto triennale e si interrompe anticipatamente nei casi individuati dalla disciplina in argomento.

Possono optare per il consolidato fiscale, in qualità di consolidate, esclusivamente le società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata (cfr. articolo 120, comma 1, del TUIR).

Ai sensi dell'articolo 126, comma 1, del TUIR *“non possono esercitare l'opzione di cui all'articolo 117 le società che fruiscono di riduzione dell'aliquota dell'imposta sui redditi delle società”*.

La relazione di accompagnamento al decreto legislativo n. 344 del 2003 ha chiarito che il limite posto da tale previsione non si riferisce alla “diversità delle attività economiche svolte” bensì ai “trattamenti tributari differenziati per effetto di una diversa aliquota di imposta”.

Come chiarito dalla circolare n. 53/E del 20 dicembre 2004 la previsione di esclusione non esplica i propri effetti nei riguardi di ipotesi di esenzione, sia totale che parziale, del reddito da imposizione, in dipendenza, ad esempio, di agevolazioni territoriali o settoriali.

Il comma 2 dell'articolo 126 del TUIR regola invece gli effetti sul consolidato fiscale derivanti dall'ammissione a determinate procedure concorsuali.

La norma in esame, infatti, stabilisce che *“nel caso di fallimento e di liquidazione coatta amministrativa, l’esercizio dell’opzione non è consentito e, se già avvenuto, cessa dall’inizio dell’esercizio in cui interviene la dichiarazione del fallimento o il provvedimento che ordina la liquidazione”*.

Pertanto, non è consentito ai soggetti coinvolti in procedure di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa l’esercizio dell’opzione per la tassazione consolidata e, qualora l’opzione per il regime in parola sia già stata esercitata, la sua efficacia cessa sin dall’inizio dell’esercizio nel corso del quale interviene la sentenza dichiarativa di fallimento ovvero il provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa.

L’articolo 4, comma 1, lettera b), del decreto ministeriale 9 giugno 2004 ha integrato la previsione contenuta nel comma 2 dell’articolo 126 del TUIR, estendendone la portata anche ai soggetti sottoposti alla *“procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in stato di insolvenza”*.

In base all’articolo 4, comma 1, lettera a), del decreto ministeriale 9 giugno 2004, l’opzione per la tassazione di gruppo non può essere esercitata dalla società che abbia optato, in qualità di partecipata, per la trasparenza fiscale di cui all’articolo 115 del TUIR.

A ciò va aggiunto che l’articolo 160, comma 1, del TUIR, impedisce ai soggetti che abbiano esercitato l’opzione per la tonnage tax di esercitare l’opzione per il consolidato nazionale o mondiale, sia in qualità di soggetti controllanti che di soggetti controllati.

Tanto premesso, non rientrando la società istante in alcuna delle fattispecie contemplate dalle disposizioni precedentemente richiamate e mancando una norma che escluda espressamente la partecipazione al regime della tassazione di gruppo delle società agricole che abbiano optato per la determinazione catastale del reddito ai sensi dell’articolo 1, comma 1093, della legge n. 296 del 2006, deve ritenersi che Alfa S.r.l. (società a responsabilità limitata che, anche durante l’applicazione del

regime catastale, continua a produrre reddito d'impresa così come previsto dall'articolo 3 del decreto ministeriale n. 213 del 2007) possa optare, a partire dal periodo d'imposta 2017, in qualità di consolidata, per il consolidato facente capo alla sua controllante Beta S.r.l.

Ciò, naturalmente, a condizione che sussistano, sin dall'inizio del periodo d'imposta, tutti gli altri requisiti richiesti dalle disposizioni vigenti per l'accesso al regime della tassazione di gruppo.

Quesito sub lettera c)

La società istante chiede se l'eccedenza di ACE sul reddito complessivo netto generata dalla controllante Beta S.r.l. possa essere ammessa in deduzione dal reddito complessivo netto globale di gruppo, ai sensi dell'articolo 6 del decreto ministeriale 3 agosto 2017, dal momento che nel reddito complessivo globale netto è confluito il reddito della Alfa S.r.l. la quale, in quanto società agricola che ha optato per il regime catastale ai sensi dell'articolo 32 del TUIR, costituisce soggetto escluso dal beneficio, ai sensi dell'articolo 9 comma 1, lettera e), del nuovo Decreto Ace.

L'articolo 6 del decreto ministeriale 3 agosto 2017 stabilisce che *“Per le società e per gli enti indicati nell'articolo 73, comma 1, lettere a), b) e d), del tuir, che partecipano al consolidato nazionale di cui agli articoli da 117 a 129 del tuir, l'importo corrispondente al rendimento nozionale determinato ai sensi dell'articolo 3 che supera il reddito complessivo netto dichiarato è ammesso in deduzione dal reddito complessivo globale netto di gruppo dichiarato fino a concorrenza dello stesso. L'eccedenza che non trova capienza è computata in aumento del rendimento nozionale dell'esercizio successivo da ciascuna società o ente ed è ammessa in deduzione ai sensi del presente comma ovvero è utilizzata, in alternativa, dalla stessa società o ente, ai sensi dell'articolo 3, comma 3”*.

L'articolo 9, comma 1, del decreto ministeriale 3 agosto 2017 stabilisce:

*“Il beneficio di cui al presente decreto non si applica alle società...
e) agricole che determinano il reddito ai sensi dell’art. 32 del tuir”.*

Qualora venisse riconosciuta la deducibilità dell’eccedenza ACE generata dalla controllante Beta S.r.l. sull’intero reddito globale della fiscal unit, fruirebbe della deduzione ACE anche il reddito consolidato riconducibile alla Alfa S.r.l e quindi, di fatto, la fruizione del beneficio ACE verrebbe estesa ad una società che ha optato per il regime catastale, ai sensi dell’articolo 32 del TUIR, in chiaro contrasto con quanto disposto dal suddetto articolo 9, comma 1, lettera e), del nuovo Decreto Ace.

Ne consegue che dal reddito complessivo globale netto dal quale è ammessa la deduzione dell’eccedenza Ace generata dalle singole società del gruppo - e fino a concorrenza del quale viene da esse attribuita siffatta eccedenza - deve essere scomputata una quota pari al reddito agrario imputato al consolidato dalla Alfa S.r.l.

Pertanto, il reddito così ottenuto - ovverosia il reddito globale al netto della quota rinveniente dalla società agricola - costituisce la base di calcolo della capienza del reddito complessivo globale rispetto alla deduzione ACE attribuita da ciascuna società del gruppo. Tale reddito costituisce, altresì, base di calcolo per determinare l’eventuale eccedenza non attribuita al consolidato da ciascuna società, che potrà essere utilizzata in deduzione nell’esercizio successivo oppure in compensazione dell’IRAP, secondo quanto previsto dall’articolo 6, comma 1, secondo periodo, del nuovo decreto ACE.

Quesito sub lettera d)

Con specifico riferimento alle plusvalenze e alle minusvalenze relative ai beni immobili, l’articolo 5, comma 3, del decreto ministeriale n. 213 del 2007

prevede che esse “si determinano, in ogni caso, secondo i criteri ordinari di cui agli articoli 86 e 101 del testo unico delle imposte sui redditi”.

Pertanto, anche in costanza del regime catastale, le predette componenti concorrono, in via ordinaria, alla determinazione del reddito.

Come chiarito anche nella circolare n. 50/E del 2010, il rinvio ai criteri ordinari di determinazione delle plusvalenze e delle minusvalenze da cessione contenuto nel citato comma 3 induce a ritenere che le quote di ammortamento effettuate in vigenza di regime su tali beni riducano il costo fiscale del bene da confrontare con il corrispettivo di cessione.

Dal momento che il comma 3 dell'articolo 5 del decreto ministeriale n. 213 del 2007 contiene un espresso riferimento all'intero articolo 86 del TUIR, troverà applicazione anche il comma 4 della norma da ultimo citata che consente al contribuente di tassare *“le plusvalenze realizzate, diverse da quelle di cui al successivo articolo 87, determinate a norma del comma 2, (...), se i beni sono stati posseduti per un periodo non inferiore a tre anni, (...), in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi ma non oltre il quarto”*.

Ciò vuol dire che la società istante potrà scegliere di rateizzare ex articolo 86, comma 4, del TUIR, le plusvalenze derivanti dalla vendita dei beni immobili e realizzate in costanza del regime catastale, sempreché ricorrano i requisiti normativamente richiesti.

Quesito sub lettera e)

L'articolo 96, comma 4, del TUIR stabilisce che *“gli interessi passivi e gli oneri finanziari assimilati in deducibili in un determinato periodo d'imposta sono dedotti dal reddito dei successivi periodi d'imposta, se e nei limiti in cui in tali periodi l'importo degli interessi passivi e degli oneri assimilati di competenza eccedenti gli interessi attivi e i proventi assimilati sia inferiore al 30 per cento del risultato operativo lordo di competenza”*.

La società istante che, nella dichiarazione dei redditi Modello Unico SC 2016, presenta interessi passivi indeducibili riportabili, intenderebbe applicare la norma in esame anche in vigore dell'opzione per il regime di cui all'articolo 32 del TUIR.

Tuttavia, è necessario ribadire che, nell'ambito del regime catastale per cui Alfa S.r.l. ha optato, il reddito è determinato in modo forfetario ed evidenziare che il legislatore, ogniqualvolta ha voluto far concorrere in modo ordinario e analitico alla determinazione del predetto reddito alcune componenti, ha espressamente richiamato le relative norme del TUIR.

Si pensi:

- all'articolo 4, comma 3, del decreto ministeriale n. 213 del 2007 secondo cui *“i componenti positivi e negativi relativi alle attività iscritte in bilancio in esercizi precedenti a quello di efficacia dell'opzione, la cui tassazione o deduzione è stata rinviata in conformità alle disposizioni del testo unico delle imposte sui redditi, concorrono, in via ordinaria, alla determinazione del reddito di impresa”*:

- all'articolo 5, comma 3, del decreto ministeriale n. 213 del 2007 che rinvia agli articoli 86 e 101 del TUIR per la tassazione delle plusvalenze e delle minusvalenze relative ai beni immobili;

- all'articolo 4, comma 4, del decreto ministeriale n. 213 del 2007 che rinvia all'articolo 84 del TUIR in tema di riporto delle perdite pregresse.

Ciò stante, in costanza del regime catastale, in mancanza di un esplicito rinvio effettuato dal legislatore, non potrà trovare applicazione la disposizione contenuta nel comma 4 dell'articolo 96 del TUIR, fermo restando che, in caso di fuoriuscita dal predetto regime, al ricorrere delle condizioni indicate dalla norma da ultimo citata, la società istante potrà portare in abbattimento del reddito determinato ordinariamente – secondo le norme del TUIR – gli interessi passivi indeducibili risultanti dalla dichiarazione dei redditi Modello Unico SC 2016.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)