

Risposta n. 240/2023

***OGGETTO: Sopravvenienze attive – proventi derivanti da insussistenza di passività
– art. 88 TUIR***

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

QUESITO

Alfa S.p.A. (nel seguito, l'"Istante", la "Società" o anche "Alfa"), ha proposto istanza di interpello ai sensi e per gli effetti dell'art. 11, comma 1, lett. a) della legge 27 luglio 2000, n. 212 (c.d. "Statuto dei diritti del Contribuente"), in ordine all'interpretazione e applicazione dell'articolo 88 del TUIR alla fattispecie nel prosieguo rappresentata.

Preliminarmente, ai fini della corretta comprensione del quesito, l'Istante ricostruisce le vicende che hanno interessato la Società nell'ambito di una riorganizzazione del Gruppo.

La Società istante, nel 2018, è stata beneficiaria di una scissione parziale di Beta S.p.A. (nel seguito, anche "Beta"), assumendo l'attuale denominazione.

Beta, nel 2011, ha esercitato l'opzione di cui all'art. 15, commi 10, 10bis e 10ter, del decreto legge 29 novembre 2008, n. 185 (che consentiva, previo pagamento di un'imposta sostitutiva del 16 per cento sul maggior valore di bilancio, di attribuire rilevanza fiscale all'avviamento iscritto nel bilancio consolidato con riferimento alle partecipazioni di controllo in società consolidate) in relazione all'avviamento insito nelle partecipazioni di controllo nelle società Gamma S.p.A. e Delta S.p.A., iscritte da Beta nel proprio bilancio consolidato.

In proposito, l'Istante ricorda che la decorrenza del diritto a far concorrere alla formazione del reddito imponibile la deduzione di tali avviamenti oggetto di riallineamento fiscale è stata, in ultimo, posticipata al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2020 (art. 1, comma 714 della legge 27 dicembre 2019, n. 160).

Pertanto, Beta, a seguito del predetto affrancamento, conseguiva tale duplice effetto:

1. far concorrere alla formazione degli imponibili IRES e IRAP le quote di ammortamento degli avviamenti riallineati per l'importo di euro ... con decorrenza differita, in definitiva, al periodo di imposta 2020 (d'ora in poi indicate come "Deduzione");

2. iscrivere nel proprio bilancio un ammontare di imposte differite attive (c.d. "DTA") per un importo pari a euro ..., riconducibile ai predetti avviamenti.

Successivamente, in data..., Beta deliberava una scissione parziale in favore della società istante.

Alla data precedente a quella di efficacia della scissione, l'intero importo delle DTA sopra citate era iscritto nel bilancio di Beta e il progetto di scissione prevedeva originariamente che le stesse restassero interamente in capo alla scissa, senza alcuna attribuzione di una porzione di DTA alla beneficiaria Alfa.

In altri termini, nell'ambito della scissione, la Deduzione e le conseguenti DTA non vennero considerati ai fini della determinazione del patrimonio netto oggetto di scissione a favore di Alfa.

Tuttavia, a seguito di apposita istanza di interpello presentata da Alfa, l'Amministrazione finanziaria, con risposta del... (prot. n...), chiariva che la Deduzione costituiva una posizione giuridica soggettiva fiscale da attribuirsi a tutti i soggetti partecipanti alla scissione in misura proporzionale ai rispettivi patrimoni netti, come determinati nell'ambito dell'operazione.

Di conseguenza, poiché, come visto, nell'ambito della scissione tale posizione giuridica soggettiva (e le conseguenti DTA) erano rimaste interamente in capo alla scissa, alla beneficiaria Alfa risultava attribuito un patrimonio netto maggiore di quello effettivamente spettante.

Tuttavia, nelle more del procedimento di interpello, Beta e Alfa definivano i loro rapporti per l'eventualità che venisse confermata l'ipotesi della non corretta definizione dell'assetto patrimoniale delle società e delle posizioni dei soci.

In particolare:

1. le parti riconoscevano che la deduzione avrebbe dovuto attribuirsi a tutti i partecipanti in proporzione ai rispettivi patrimoni netti e, dunque a Beta nella misura del

XX% del relativo importo (euro ...) e a Alfa nella misura del XX% del relativo importo (euro ...);

2. per l'effetto, Alfa avrebbe iscritto nel bilancio individuale DTA corrispondenti alla quota di Deduzione spettante potendo far concorrere tale Deduzione alla formazione delle basi imponibili IRES e IRAP (e addizionale IRES), con conseguente riduzione delle imposte dovute e/o conversione delle perdite fiscali conseguenti alla predetta deduzione, ex art. 2, commi 56bis e 56bis1 del D.L. n. 225/2010;

3. per realizzare l'adeguamento al contenuto del progetto di scissione, a Beta competeva un diritto di credito verso Alfa, ovvero una indennità pari all'importo del beneficio fiscale che Alfa avrebbe conseguito in ragione della quota di Deduzione, stimata in euro ..., pari alla somma delle minori IRES, IRAP e addizionale che Alfa avrebbe versato nei successivi periodi di imposta, a decorrere dal 2020 (di seguito, la "Passività Beta").

Nel bilancio al 31 dicembre 2019, Alfa ha, dunque, rilevato la quota di propria pertinenza delle DTA in contropartita all'iscrizione della Passività Beta.

Ai fini fiscali, l'iscrizione in bilancio delle DTA è stata considerata neutrale in quanto connessa all'operazione di scissione mentre la Passività Beta è stata ritenuta priva di rilevanza in quanto avente natura di mera rettifica di un incremento patrimoniale, (le DTA, appunto), come un onere conseguente all'acquisto.

A detta dell'Istante, infatti, la Passività Beta costituiva l'effetto di un adeguamento dei valori di scissione e, cioè, il mero riallineamento del patrimonio netto di Alfa (e, simmetricamente, di Beta) alla misura determinata nell'ambito del progetto di scissione.

Descritto quanto sopra, l'Istante precisa che, in data 1° marzo 2021, Zeta S.p.A. (di seguito, "Zeta") ha acquistato la totalità del capitale di Beta e ha incorporato la stessa. Tenuto conto del fatto che la Deduzione (per effetto dei successivi differimenti disposti legislativamente in ordine al suo utilizzo) presentava dei margini di aleatorietà, Zeta aveva negato ogni rilevanza, ai fini della determinazione del prezzo di acquisto, al credito di Beta verso Alfa derivante dalla Passività Beta.

Successivamente al closing dell'operazione, Zeta, dunque, ha rinunciato al credito con formale atto di risoluzione.

Nel proprio bilancio dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2021, redatto in base ai principi contabili internazionali, Alfa, in conseguenza della rinuncia al credito da parte di Zeta, ha rilevato la sopravvenuta insussistenza della Passività Beta all'interno della voce di conto economico "Proventi diversi di gestione".

Tanto precisato, l'Istante chiede se il provento derivante dalla sopravvenuta insussistenza della Passività Beta debba essere qualificato, ai fini fiscali, come sopravvenienza attiva di cui all'art. 88 del TUIR.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante osserva che l'art. 88, comma 1, del TUIR, dispone che si considerano sopravvenienze attive la sopravvenuta insussistenza di spese, perdite od oneri dedotti nonché di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi.

Relativamente alle passività iscritte nei bilanci degli esercizi precedenti, l'Istante osserva che le stesse possono essere "di finanziamento" o "di regolamento".

In particolare, le prime riflettono una vicenda che attualmente ha avuto effetti positivi sull'attivo dello stato patrimoniale determinando un incremento di attività e che, in futuro, avrà effetti negativi sullo stato patrimoniale in quanto all'incremento attuale di attività corrisponde un debito di restituzione (ad es. debito da mutuo).

Le seconde, invece, riflettono una vicenda economica (e, quindi una spesa, una perdita o un onere) o una movimentazione del netto patrimoniale di segno negativo che si è manifestata in un esercizio, ma che avrà una manifestazione finanziaria differita ad altro esercizio.

A parere dell'Istante, la sopravvenuta insussistenza di passività di "finanziamento", comportando il venir meno costituisce dell'obbligazione restitutoria, costituisce sicuramente una sopravvenienza attiva imponibile.

Viceversa, la sopravvenuta insussistenza delle passività da regolamento costituirebbe una sopravvenienza attiva solo nei limiti in cui le passività siano state iscritte a fronte di spese, perdite od oneri dedotti.

A parere dell'Istante, infatti, la regola da seguire è quella stabilita dalla prima parte dall'art. 88 TUIR, che indica chiaramente che l'imponibilità della sopravvenuta insussistenza di spese, perdite od oneri ricorre non in ogni caso, ma solo laddove le spese, le perdite o gli oneri siano stati precedentemente dedotti.

Pertanto, al fine di evitare distorsioni del sistema, l'Istante ritiene che la rilevanza come sopravvenienza attiva dell'insussistenza delle passività da regolamento sia sempre condizionata dalla qualificazione delle vicende "sottostanti", cioè del costo, della perdita, dell'onere o della movimentazione del patrimonio netto già verificatasi e rilevata per competenza, ma di cui è, o può essere, differita la regolamentazione finanziaria.

Tanto precisato, l'Istante ritiene che la Passività Beta debba essere qualificata come passività da regolamento:

1. sia perché rappresenta contabilmente il (prospettico) regolamento finanziario di una rettifica del patrimonio netto operata nell'ambito di un'operazione di conguaglio fra patrimoni netti delle società interessate dalla scissione;

2. sia perché rappresenta contabilmente il (prospettico) regolamento finanziario differito di una indennità che non ha concorso alla formazione del reddito; come tale deve anche considerarsi una passività iscritta a fronte di un onere non dedotto.

In entrambi i casi, pertanto, sulla base delle considerazioni sopra esposte, a parere dell'Istante, la sopravvenuta insussistenza della Passività Beta non deve essere qualificata come una sopravvenienza attiva imponibile.

Infine, l'Istante osserva, altresì, che la rinuncia da parte di Zeta alla Passività Beta non ha avuto altro effetto che quello di annullare la vicenda conseguente all'iscrizione delle DTA da parte di Alfa.

Pertanto, l'attribuzione di rilevanza fiscale alla rinuncia di Zeta comporterebbe come conseguenza quella di considerare redditualmente rilevante l'iscrizione delle DTA e ciò confliggerebbe con la natura fiscalmente neutrale dell'operazione di scissione, nell'ambito della quale è avvenuta l'attribuzione ad Alfa delle predette DTA.

In ragione di quanto sopra esposto, l'Istante intende operare, all'interno della dichiarazione dei redditi dell'anno d'imposta 2021 (in cui si concretizza l'insussistenza della Passività Beta), una variazione in diminuzione per un importo di euro ..., corrispondente all'importo rilevato a conto economico, quale componente positivo, in contropartita della cancellazione della Passività Beta.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si evidenzia che il presente parere viene reso sulla base delle argomentazioni esposte e degli elementi rappresentati dal contribuente, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità, completezza, concretezza ed esaustività.

In particolare, esula dal presente parere ogni valutazione in merito alla correttezza delle qualificazioni, imputazioni temporali e classificazioni operate dalla Società nei propri bilanci in base ai principi contabili adottati, nonché in ordine alla quantificazione delle poste contabili e degli importi rilevanti ai fini fiscali indicati in istanza.

Inoltre, esula dal presente parere ogni valutazione in merito al corretto trattamento fiscale dell'imputazione ad Alfa della passività Beta e delle relative DTA eseguita in data ..., nelle more della risposta alla precedente istanza di interpello.

Su tali aspetti restano impregiudicati i poteri di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

Tanto premesso, si osserva che l'art. 88, comma 1, del TUIR qualifica come sopravvenienze attive imponibili i ricavi o altri proventi conseguiti a fronte di spese, perdite od oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi e i ricavi o altri proventi conseguiti per ammontare superiore a quello che ha concorso a formare il reddito in precedenti esercizi, nonché la sopravvenuta insussistenza di spese, perdite od oneri o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi.

Pertanto, ai fini della disciplina in questione rilevano (i) il carattere sopravvenuto del fatto generatore del componente positivo del reddito e (ii) la sua stretta relazione con un componente economico (o con una passività patrimoniale) che abbia concorso alla

formazione del reddito di impresa in un periodo d'imposta precedente l'insorgere della sopravvenienza stessa.

Nel caso specifico, sulla base di quanto rappresentato, l'insussistenza di passività che ha generato un componente positivo nel conto economico di Alfa non risulta correlata ad alcun componente negativo di reddito oggetto di deduzione nei periodi d'imposta precedenti.

Infatti, la passività stralciata costituisce la rettifica di una posta patrimoniale, volta a bilanciare l'incremento patrimoniale determinato dall'iscrizione delle DTA, effettuata a seguito dell'imputazione della Passività Beta ad Alfa, nell'ambito dell'adeguamento dei valori della scissione.

Relativamente al trattamento fiscale della sopravvenienza in oggetto, dunque, appare opportuno richiamare la risposta a interpello n. 71 del 5 marzo 2019, in cui, con riferimento ad una fattispecie avente ad oggetto la tassazione di sopravvenienze attive emergenti dalla cancellazione di debiti iscritti in bilancio, a seguito del disconoscimento ai fini fiscali di costi in precedenza imputati al conto economico, è stato chiarito che tale sopravvenienza non costituiva un componente di reddito tassabile ex art. 88 del TUIR.

Tale orientamento dell'Amministrazione, secondo cui non costituisce sopravvenienza attiva tassabile ai sensi dell'art. 88 del TUIR l'insussistenza di una passività derivante da componenti che non hanno concorso a formare il reddito imponibile, si pone in continuità con la posizione espressa in risalenti documenti di prassi del Ministero delle Finanze (Risoluzione 28 giugno 1979, n. 813, e Circolare 27 maggio 1994, n. 73/E)

In particolare, il Ministero delle Finanze, coi predetti documenti di prassi, aveva chiarito che i rimborsi d'imposta configuravano una sopravvenienza attiva imponibile solo se le imposte cui si riferiscono risultavano aver partecipato alla determinazione del reddito imponibile, mentre se le imposte oggetto di restituzione erano fiscalmente indeducibili, il loro rimborso non dava luogo a sopravvenienze attive imponibili.

Alla luce di quanto sopra chiarito, con riferimento alla fattispecie oggetto della presente istanza, considerato che la Passività Beta non ha concorso alla formazione del reddito in precedenti esercizi, si ritiene che la sopravvenuta insussistenza della stessa, conseguente alla rinuncia al credito operata da Zeta, non concorra alla formazione del reddito di Alfa, sebbene gli effetti della rinuncia siano stati rilevati a conto economico.

**firma su delega del Direttore Centrale,
Capo Divisione aggiunto
Vincenzo Carbone
Delega n. 14034 del 10 novembre 2022**

**IL CAPO SETTORE
(firmato digitalmente)**