Società in perdita sistemica e plusvalenze rateizzate a fini fiscali

di Sandro Cerato

Pubblicato il 31 Ottobre 2013

è possibile disapplicare la disciplina delle società in perdita sistematica in presenza di plusvalenze fiscali rateizzate?

La disciplina delle società in perdita sistematica è disapplicata in modo automatico in presenza di una delle cause di esclusione di cui all'art. 30 della L. 724/94, ovvero di una delle cause di disapplicazione previste dal provv. Agenzia delle Entrate n. 87956 del 11.6.2012. Occorre evidenziare che, mentre le cause di esclusione devono essere verificate nel periodo d'imposta successivo al triennio nel quale la società è stata in perdita (periodo di applicazione delle disposizioni antielusive), le cause di disapplicazione (indicate nel Provv. 11.6.2012) esplicano efficacia se verificate in uno qualsiasi dei periodi d'imposta facenti parte del suddetto triennio di osservazione.

Ad ogni modo, è bene rammentare che le società, nei cui confronti non sussista alcuna delle citate cause di esclusione ovvero di disapplicazione automatica dalla disciplina delle società in perdita sistematica, possono presentare comunque una specifica istanza di interpello disapplicativo, documentando in maniera esaustiva tutti gli elementi volti ad individuare le situazioni soggettive che giustifichino la disapplicazione della normativa in argomento, con specifica indicazione, oltre che del periodo d'imposta per il quale si chiede la disapplicazione, anche del periodo d'imposta a cui le stesse situazioni si riferiscono (C.M. n. 23 dell'11 giugno 2012).

Con particolare riferimento alle cause di disapplicazione automatica, il provvedimento direttoriale n. 87956/2012 prevede, alla lett. h), la disapplicazione della normativa in parola per quelle "*società per le quali risulta positiva la somma algebrica della perdita fiscale di periodi e degli importi che non concorrono a formare il reddito imponibile per effetto di proventi esenti, esclusi o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva, ovvero di disposizioni agevolative*".

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

La predetta causa di disapplicazione è stata oggetto di apposita istanza di interpello (definita poi dalla R.M. 16.10.2013 n. 68) da parte di una società commerciale la quale, a seguito di una cessione di un bene strumentale, ha realizzato una plusvalenza di rilevante ammontare, per la quale la medesima società, a norma dell'art. 86 c. 4 TUIR, ha optato per la rateazione della stessa in più periodi d'imposta.

Ebbene, la scelta di rateizzare la plusvalenza in rate costante negli esercizi successivi ha portato la società istante a chiudere la dichiarazione dei redditi in perdita fiscale, con la conseguenza che l'ente è rientrato nel novero delle società in perdita sistematica, in virtù della quale se una società dichiara perdite nel triennio questa si considera di comodo o non operativa dal periodo d'imposta successivo al triennio. Secondo la società istante, la non applicazione della rateizzazione della plusvalenza avrebbe portato a un utile fiscale e, quindi, alla fuoriuscita della società dal campo di applicazione della disciplina antielusiva.

Per tale ragioni, l'istante richiedeva l'operatività, nel caso di specie, della citata causa di disapplicazione di cui alla lettera h) del provvedimento direttoriale n. 87956/2012 che stabilisce, come detto, quale causa di disapplicazione automatica la circostanza che risulti positiva la somma algebrica data dalla perdita fiscale e da importi che non concorrono a formare il reddito per effetto di disposizioni agevolative.

Nella risoluzione in commento, l'Amministrazione finanziaria aderisce alla tesi prospettata dal contribuente istante precisando, però, che gli effetti fiscali della disposizione agevolativa legata all'esercizio di opzione devono essere sterilizzati nei periodi d'imposta successivi, dove si imputa la quota parte di plusvalenza realizzata.

In buona sostanza, ai fini della normativa sulle società in perdita sistematica, nel periodo d'imposta in cui si realizza la plusvalenza, il risultato fiscale deve essere incrementato dell'importo pari alle quote di plusvalenza rinviate per la tassazione. Tuttavia, l'effetto di poter imputare per intero la plusvalenza realizzata non esplica i suoi effetti nei periodi d'imposta successivi, nei quali è stato operato il rinvio della tassazione: in tale periodi, il risultato fiscale deve essere ridotto della quota di plusvalenza rinviata a tassazione.

Da un punto di vista pratico, la società deve ridurre il risultato fiscale dell'importo corrispondente alla variazione in aumento effettuata in dichiarazione, in relazione alla quota di plusvalenza rateizzata e ciò soltanto ai fini della verifica della causa di disapplicazione della normativa sulle società in perdita sistematica. Riassumendo quindi, ai fini della disciplina di cui all'art. 2 c. 36-decies del DL 138/2011:

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

- nel periodo d'imposta in cui si realizza la plusvalenza, il risultato fiscale si aumenta dell'importo pari alle quote di plusvalenza rinviate per la tassazione;

- nei periodi d'imposta successivi, il risultato fiscale deve essere ridotto della quota di plusvalenza rinviata a tassazione.

Si rammenta, infine che, il verificarsi della predetta causa di disapplicazione in almeno uno dei periodi d'imposta di "osservazione" comporta, oltre la disapplicazione della disciplina delle società non operative nel periodo di "applicazione" (il quarto), anche l'interruzione del triennio di osservazione, il quale riprende a decorrere dal periodo successivo a quello interessato dalla causa di disapplicazione.

Pertanto, una società in perdita fiscale nell'anno 2010, che ha realizzato una plusvalenza (ancorché rateizzata) nel medesimo periodo d'imposta e che ha considerato (ai soli fini della normativa delle società in perdita sistemica) tale componente straordinario per intero nell'esercizio, generando così un utile fiscale, potrà evitare l'applicazione della norma nel 2013 anche se le perdite fiscali si sono verificate dal 2010 al 2012, ovvero nel medesimo periodo di osservazione sono stati dichiarati due periodi d'imposta in perdita ed uno con un reddito imponibile inferiore al minimo.

Il successivo periodo di osservazione rilevante per la disciplina in esame inizierà, peraltro, a decorrere solo dal 2011 e sarà dato dal triennio 2011, 2012 e 2013, poiché la causa afferente al 2010 non rileva per detto triennio; di conseguenza, il successivo periodo d'imposta cui potrà rendersi applicabile la disciplina sulle società in perdita sistematica sarà il 2014.

31 ottobre 2013

Sandro Cerato

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D