

Risposta n. 214/2022

OGGETTO: Riporto delle perdite - Trasferimento indiretto del controllo e cambio attività - concessione in affitto piuttosto che esercizio diretto dell'attività - Articolo 84, comma 3, decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917

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

QUESITO

La società Alfa S.r.l. (di seguito, anche, "Alfa") ha chiesto un parere, ai sensi dell'articolo 11, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, concernente la disapplicazione delle disposizioni di cui all'articolo 84, comma 3, del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con il decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), in relazione alla operazione di seguito descritta.

La società Alfa S.r.l. è una società di progetto che è stata costituita per la costruzione e gestione di un parcheggio sito nel centro di Milano. A tal fine aveva provveduto a stipulare una convenzione per la concessione di costruzione e gestione.

La gestione del parcheggio a rotazione pubblica è iniziata a far data dal 26 novembre 2012.

Alla data del 31 dicembre 2018 la società evidenziava perdite fiscali pari ad euro 2.163.254 ed eccedenze ACE riportabili pari ad euro 4.324, mentre non presentava

eccedenze di interessi passivi.

In data 15 maggio 2019 le quote rappresentanti il 100% del capitale sociale della società sono state trasferite a Beta, che è divenuto il nuovo socio unico della società Alfa S.r.l..

Mentre fino al 15 maggio 2019 la gestione del parcheggio avveniva direttamente a cura della società istante, in data 15 maggio 2019 la società Alfa affidava ad una società specializzata del settore, la Gamma S.p.A., la gestione del parcheggio tramite un contratto di affitto d'azienda.

L'istante chiede, se la concessione in affitto dell'attività piuttosto che l'esercizio diretto dell'attività possa essere intesa modifica dell'attività principale esercitata, che ai sensi del citato articolo 84, comma 3, precluderebbe il riporto delle posizioni soggettive fiscali maturate fino al 31 dicembre 2018.

Si evidenzia che la società - anche se supera i test di vitalità (ricavi e spese del personale dell'esercizio precedente al trasferimento superiori al 40% del relativo ammontare risultante dalla media degli ultimi esercizi anteriori) - non può beneficiare della causa di esclusione prevista dalla lettera b) del citato articolo 84 comma 3 considerato che nel biennio precedente al trasferimento non ha avuto un numero di dipendenti mai inferiore a 10 unità.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante riferisce che il comma 3, dell'articolo 84 del TUIR reca una disciplina volta a contrastare il cosiddetto «commercio delle bare fiscali» attuato attraverso la previa acquisizione della società con il successivo conferimento nella stessa di attività aziendali redditizie.

Nel caso rappresentato, il trasferimento della maggioranza delle partecipazioni non sarebbe stato seguito, a detta dell'istante, dalla modifica dell'attività principale esercitata. Non vi sarebbe stato (i) nessun conferimento di ulteriori attività redditizie

nella società Alfa S.r.l. e (ii) nessun mutamento della composizione qualitativa e quantitativa degli elementi patrimoniali e reddituali della società, ma la società si sarebbe limitata ad espletare esclusivamente la medesima attività principale con una diversa modalità e forma operativa.

La società, cioè, ha affidato - tramite contratto di affitto d'azienda - la gestione del parcheggio ad una società specializzata del settore, mentre in precedenza la gestione avveniva direttamente a cura dell'istante.

L'unico "*asset*" da cui la società deriva ricavi sarebbe, in ogni caso, il parcheggio.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si ricorda che esula dall'analisi condotta nel presente parere ogni valutazione o apprezzamento in merito ai valori riportati nell'istanza nonché la corretta determinazione e quantificazione delle posizioni soggettive fiscali delle quali si chieda la disapplicazione e dei dati contabili a supporto del calcolo dei test di vitalità. Resta, pertanto, impregiudicato qualsiasi potere di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria volto alla corretta determinazione, qualificazione e quantificazione degli stessi.

Sempre in via preliminare, si rappresenta che non è oggetto della presente risposta la liceità, ai sensi dell'articolo 10-*bis* della legge n. 212 del 2000, delle operazioni societarie precedentemente illustrate.

Come noto, l'articolo 84, comma 3, del Testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica del 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), con l'obiettivo di frenare la pratica elusiva del cosiddetto "commercio di bare fiscali", inibisce, in linea di principio, il riporto a nuovo delle perdite fiscali pregresse laddove la maggioranza delle azioni o quote della società titolare delle perdite venga trasferita o, comunque, acquisita da terzi e, inoltre, risulti modificata, in uno spazio

temporale compreso fra il secondo esercizio anteriore al trasferimento e il secondo esercizio successivo, l'attività principale effettivamente esercitata dalla medesima società nei periodi di formazione delle perdite. L'operatività di tale divieto è, in ogni caso, esclusa se l'impresa che riporta le perdite soddisfa taluni indici ritenuti sintomatici della sua persistente vitalità economica.

In merito alla corretta definizione della modifica dell'attività principale in fatto esercitata prevista nel citato articolo 84, comma 3, affinché la stessa possa essere considerata sintomo di elusività dell'operazione e rilevare, quindi, come condizione (tra le altre) ostativa al riporto delle perdite, si ritiene che la preclusione antielusiva specifica possa scattare, in linea teorica, salvo riscontro caso per caso, sia laddove vi sia il passaggio dell'attività principale svolta dalla società da un comparto merceologico ad un altro, sia, a determinate condizioni, quando il cambiamento avvenga nell'ambito dello stesso comparto merceologico e comporti una espansione/riattivazione della principale attività un tempo esercitata (e da cui sono conseguite le perdite). Ciò deve essere associato, però, alla circostanza che siano apportate risorse aggiuntive rispetto a quelle fisiologicamente a disposizione della società che riporta le perdite, e che tali risorse siano riconducibili, direttamente o indirettamente, al soggetto che acquisisce (o acquisirà) il controllo della società che riporta le perdite.

Con riferimento al caso di specie, è necessario valutare se configuri un cambio di attività rilevante ai fini dell'articolo 84, comma 3, del TUIR il cambiamento consistente dal passaggio da una gestione attiva ad una gestione passiva, esercitata attraverso l'affitto dell'unica azienda.

In questa ipotesi l'attività posta in essere resta circoscritta a quella da sempre costituente l'oggetto sociale previsto nell'atto costitutivo ed è svolta nello stesso comparto merceologico.

L'interposizione del contratto di affitto d'azienda non realizza un sostanziale azzeramento dell'attività oggetto di trasferimento, che continuerà ad essere esercitata

con la medesima struttura sia per il concedente (seppur indirettamente), sia per l'affittuario.

Come detto, la preclusione antielusiva specifica può scattare, a determinate condizioni, anche quando il cambiamento avvenga nell'ambito dello stesso comparto merceologico se comporti una espansione/riattivazione della principale attività un tempo esercitata (e da cui sono conseguite le perdite). Ciò deve essere associato, però, alla circostanza che siano apportate risorse aggiuntive rispetto a quelle fisiologicamente a disposizione della società che riporta le perdite, e che tali risorse siano riconducibili, direttamente o indirettamente, al soggetto che acquisisce il controllo della società che riporta le perdite.

Sotto quest'ultimo aspetto, ai fini della positività della presente risposta, è ulteriormente necessario che il soggetto affittuario sia un soggetto terzo rispetto all'istante e, di conseguenza, che il canone di affitto sia a valori di mercato.

In conclusione, per le motivazioni sopra esposte, salve le precisazioni indicate, si ritiene che nella fattispecie in esame non si configuri un cambio di attività e, dunque, si rende parere favorevole alla disapplicazione dell'articolo 84, comma 3, del TUIR.

Il presente parere è naturalmente circoscritto soltanto alla fattispecie descritta dall'istante e non può ritenersi inclusivo di ogni altro atto, fatto o negozio (anche futuro), qui non rappresentato. Non è possibile, in particolare, esprimersi in merito all'aspetto della espansione dell'attività (che, come detto, a certe condizioni, può costituire cambio di attività rilevante ai sensi dell'articolo 84) derivante da eventuali nuove risorse finanziarie apportate dal nuovo socio, vista la indeterminatezza di tutti i dati necessari a questa valutazione.

In particolare, l'assenza delle condizioni indicate (assenza di terzietà dell'affittuario e canone a valori di mercato) richiederebbe un'ulteriore valutazione, eventualmente da svolgere anche ai sensi dell'articolo 10-*bis* della legge n. 212 del 2000.

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 concretezza.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)