

7. COPERTURA PERDITE CON RISERVA IN SOSPENSIONE DI IMPOSTA

Lo scorso 21 agosto l'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la risposta a interpello n. 219/E con la quale si è pronunciata sull'utilizzo del saldo attivo di rivalutazione in sospensione d'imposta a copertura di perdite di bilancio.

La vicenda nasce da una fattispecie particolare ovvero dal caso di una società beneficiaria di una scissione a seguito della quale le sono state trasferite 2 partecipazioni che hanno a loro volta comportato, post apporto, l'iscrizione a patrimonio ex articolo 173, commi 4 e 9, TUIR di un avanzo di fusione avente natura di riserva di capitale e un saldo attivo derivante dalla rivalutazione effettuata dalla scissa.

Si è quindi determinata l'esistenza di un saldo attivo ex articolo 173, commi 4 e 9, TUIR che è una riserva in sospensione d'imposta il cui obbligo di assoggettamento a imposta nasce solo in caso di distribuzione ai soci, si parla quindi di sospensione di imposta "moderata" per distinguere la riserva dal caso in cui la tassazione nasca in qualunque caso di utilizzo (riserve in sospensione d'imposta "radicale").

Come noto, secondo la Corte di Cassazione (vedasi sentenze n. 8221/2007 e n. 14210/2022), nell'utilizzo delle riserve a copertura delle perdite esiste un preciso ordine basato sul principio secondo il quale le poste di patrimonio netto sono vincolate a garanzia dei terzi creditori a diversi livelli.

Seguendo questo principio, si ritiene che le riserve in sospensione d'imposta siano tra le ultime da utilizzarsi per la copertura delle perdite in quanto a esse è applicabile il dettato dell'articolo 13, Legge n. 342/2000 che disciplina in maniera espressa, ai fini fiscali, gli effetti impositivi dell'utilizzo della riserva, riconoscendo rilevanza a tal fine solo al fenomeno di attribuzione della riserva ai soci e/o ai partecipanti.



Tornando all'interpello in oggetto di fatto l'Agenzia delle Entrate si è pronunciata nel senso che l'utilizzo del saldo attivo di rivalutazione a copertura delle perdite rilevate non comporta l'obbligo di assoggettarlo a imposta, né di ricostituirlo qualora la sua riduzione sia deliberata dall'assemblea straordinaria.