

Risposta n. 92

***OGGETTO: Interpello art. 86 del TUIR di cui al d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917
Risoluzione della compravendita con riserva di proprietà per
inadempimento del compratore***

QUESITO

La società istante rappresenta di aver sottoscritto, in data ..., con la signora *Alfa* in qualità di cessionaria, una scrittura privata autenticata di *vendita con riserva della proprietà di azienda commerciale*

In data ..., con scrittura privata autenticata – Repertorio ..., era risolto, per mutuo consenso, ai sensi dell'articolo 1372, primo comma, del codice civile, il rapporto tra esse intercorrente in forza della sopra citata scrittura privata autenticata del

In esito di quest'ultimo atto, la proprietà del complesso aziendale è ritornato a tutti gli effetti in capo alla società *Beta*; la società istante è stata reimmessa nel relativo possesso del complesso aziendale e ha provveduto alla riapertura della partita Iva.

Nell'anno 2017, così come rappresentato in istanza, la società ha presentato la dichiarazione dei redditi, riportando al quadro RG, rigo RG6 una plusvalenza di

N euro; la stessa ha prodotto i conseguenti riflessi sulla fiscalità e sui modelli dichiarativi dei soci.

Ciò posto, l'istante, nell'evidenziare che la risoluzione del contratto di cessione di attività ... è avvenuto a causa dell'inadempimento contrattuale della controparte e, quindi, del mancato incasso del prezzo stabilito, ritiene che la plusvalenza sia venuta meno.

Pertanto, la società chiede di conoscere se:

- 1) possa presentare dichiarazione integrativa a favore con riferimento al periodo d'imposta 2016, al fine di portare in diminuzione la plusvalenza e ridurre la base imponibile del reddito d'impresa societario, con i dovuti riflessi sulle dichiarazioni dei redditi dei soci;
- 2) possa riprendere il piano di ammortamento ove lasciato.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La società è dell'avviso di poter presentare la dichiarazione integrativa a favore, per il periodo d'imposta 2016, al fine di neutralizzare la plusvalenza dichiarata e ridurre la base imponibile del reddito d'impresa della società, con conseguenti riflessi sulle dichiarazioni dei redditi dei singoli soci.

Ritiene, altresì, di poter continuare il piano di ammortamento ove interrotto.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Per le ragioni di seguito evidenziate, si è dell'avviso che:

- la società non debba presentare alcuna dichiarazione integrativa a favore con riferimento al periodo d'imposta 2016;

- il procedimento di ammortamento dei beni facenti parte del complesso aziendale, ai fini fiscali, debba iniziare *ex novo*.

L'articolo 109, comma 2, lettera a), del TUIR, ai fini della determinazione dell'esercizio di competenza, stabilisce che *“i corrispettivi delle cessioni si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute, alla data della consegna o spedizione per i beni mobili e della stipulazione dell'atto per gli immobili e per le aziende, ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale. Non si tiene conto delle clausole di riserva della proprietà (...)”*.

Con riferimento al soggetto che cede il bene con riserva di proprietà, la disposizione normativa in esame individua il periodo d'imposta nel quale il componente di reddito concorre alla formazione del reddito come quello in cui avviene la conclusione del negozio e non il verificarsi dell'effetto traslativo, differito a mero scopo di garanzia (cfr. circolare 13 maggio 2002, n. 41/E e risoluzione 13 ottobre 2016, n. 91/E).

L'intento che ha spinto il legislatore a introdurre - ai fini dell'individuazione dell'esercizio di competenza fiscale - una previsione specifica per la vendita con riserva di proprietà è di porre un freno a possibili iniziative dei contribuenti che, mediante l'apposizione della clausola di riserva di proprietà, intendano rilevare il componente positivo di reddito emergente dall'operazione solo al momento del successivo trasferimento formale della proprietà stessa (cfr. risoluzione n. 338/E del 1° agosto 2008).

In considerazione di quanto appena descritto, si ritiene che la società non debba presentare alcuna dichiarazione integrativa a favore con riferimento al periodo d'imposta 2016, poiché il componente positivo di reddito imputato nel predetto periodo d'imposta concorre, anche in presenza di una clausola di riserva della proprietà, alla formazione del reddito imponibile di tale periodo, ai sensi dell'articolo 109, commi 1 e 2, del TUIR.

Nella risoluzione n. 91/E del 2016 è stato, inoltre, evidenziato come la circolare n. 41/E del 2002, seppur in tema di agevolazione cd. *Tremonti bis*, ha sostanzialmente effettuato un'equiparazione tra la risoluzione della compravendita con riserva di proprietà per inadempimento del compratore e la cessione del bene.

La risoluzione del contratto per inadempimento (dal quale risulta un mancato pagamento, da parte dell'acquirente, di ... euro previsti a saldo del corrispettivo pattuito nella scrittura di cessione di azienda) produrrebbe, quindi, un nuovo evento realizzativo esclusivamente rilevante ai fini fiscali, consistente nel ritrasferimento dell'azienda dalla Signora *Alfa* alla Società *Beta*.

Di conseguenza, con riferimento alla posizione del soggetto istante, si ritiene che nel momento dell'efficacia giuridica della riconsegna del complesso aziendale, conseguente all'atto di risoluzione consensuale di contratto di cessione d'azienda, la società *Beta*:

- 1) vedrà attribuirsi l'azienda (riconsegnata) a un valore pari al valore normale dei beni che la compongono;
- 2) dovrà stornare il valore residuo del credito (derivante dalla cessione del ...) per un importo pari al valore dell'azienda riconsegnata, come determinato al punto precedente. Pertanto:
 - a) nell'ipotesi in cui il valore dell'azienda sia inferiore al valore residuo del credito, la differenza costituirà una perdita su crediti deducibile ai fini IRES ai sensi dell'articolo 101, comma 5, del TUIR;
 - b) nell'ipotesi, invero più remota, in cui il valore dell'azienda sia superiore al valore residuo del credito, emergerà una sopravvenienza attiva che concorrerà alla formazione della base imponibile ai fini IRES ai sensi dell'articolo 88 del TUIR.

Con riferimento al secondo quesito posto, relativo al procedimento di ammortamento dei beni rientrati nella titolarità e nel possesso della società *Beta*, si rappresenta quanto segue.

Come già descritto, a seguito del nuovo evento realizzativo relativo al periodo d'imposta in cui si determina il ritrasferimento, la società istante vedrà attribuirsi l'azienda (riconsegnata) a un valore pari al valore normale dei beni che la compongono.

Di conseguenza, questi valori rappresentano il costo fiscale dei singoli beni dell'impresa, ai sensi dell'articolo 110 del TUIR, cui commisurare gli ammortamenti, nel rispetto dei coefficienti di cui al D.M. 31 dicembre 1988.

IL DIRETTORE CENTRALE

firmato digitalmente