

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Quale sorte per i fondi tassati nelle operazioni societarie straordinarie?

di Fabio Landuzzi

Nei bilanci delle società è frequente riscontrare la presenza di **fondi tassati**, ovvero di fondi iscritti al passivo e **creati mediante accantonamenti transitati** negli esercizi precedenti **nel conto economico** annuale ed **oggetto di variazione in aumento** ai fini Ires e, spesso, anche ai fini Irap. Si tratta di posizioni che determinano le cd. **"differenze temporanee positive"** ossia differenze fra il risultato economico di bilancio ed il risultato imponibile destinate nel tempo a riassorbirsi; di conseguenza, sono **partite suscettibili** di produrre l'iscrizione in bilancio **di imposte anticipate**. Esempi di fondi di questo tipo si riscontrano sia in **poste rettificative del valore di elementi attivi**, come nel caso dei **fondi per svalutazione crediti** (per la quota eccedente l'ammontare deducibile ex articolo 106 del Tuir) e dei **fondi per svalutazione magazzino** o per perdite su commesse pluriennali, e sia in poste iscritte a fronte di **spese e rischi futuri** come i **fondi garanzia**, i **fondi per liti in corso**, ecc.

Quando la società partecipa ad **operazioni straordinarie** che comportano il **trasferimento, diretto od indiretto, dell'azienda** o di un suo ramo nel cui perimetro contabile **sono inclusi tali fondi tassati**, si pone sempre la questione fiscale di definirne il trattamento; **questione fiscale** che, poi, presenta anche dei **riflessi di bilancio** in quanto la conseguenza della sorte tributaria di tali fondi ha **effetti diretti sull'iscrizione delle imposte anticipate** ad essi connesse.

Al riguardo, per inquadrare la fattispecie in modo sistematico occorre distinguere fra due grandi **categorie di operazioni societarie straordinarie**:

- Le **operazioni "realizzative"**, ovvero quelle il cui compimento determina sotto il profilo fiscale il "realizzo" delle plus e minusvalenze latenti; e
- Le **operazioni "non realizzative"**, ovvero quelle che, vuoi per finzione fiscale, o vuoi per derivazione civilistica, sono **neutrali** e quindi non determinano alcuna alterazione dei valori trasferiti dal dante causa all'avente causa.

Ebbene, nel novero delle **operazioni straordinarie "realizzative"** rientra oggi esclusivamente la **cessione di azienda** o di **ramo di azienda**. In questo caso, quindi, se nelle poste del passivo che compongono il compendio aziendale trasferito sono inclusi **fondi tassati**, gli stessi hanno **l'effetto di diminuire il valore fiscale** – in capo al cedente - **dell'azienda trasferita**; di conseguenza, definito un determinato prezzo di cessione, ed a parità di ogni altra condizione,

la cessione determinerà **una plusvalenza fiscale minore rispetto a quella contabile** (od una minusvalenza fiscale maggiore di quella contabile), consentendo al cedente di operare **una variazione in diminuzione ai fini Ires** di ammontare pari ai fondi tassati esistenti alla data di efficacia della cessione e trasferiti al cessionario; questa **variazione non rileverà ai fini Irap**, poiché per il tributo regionale non sono rilevanti le plus e minusvalenze dovute alla cessione di azienda. **Contabilmente**, quindi, il **cedente dovrà azzerare le imposte anticipate** iscritte in relazione a questi fondi tassati; il **cessionario**, dal suo lato, **assumerà i fondi in versione non più tassata**, così che il loro eventuale futuro utilizzo dovrà concorrere a tassazione.

Nel caso delle **operazioni straordinarie “non realizzative”** (**conferimento di azienda, fusione e scissione**), non si determinata invece alcun effetto di assorbimento delle differenze temporanee associate ai fondi tassati. Pertanto, i **fondi tassati** che sono inclusi nel perimetro contabile dell'azienda conferita, **sono assunti** ai sensi dell'articolo 176, comma 1, del Tuir, **per lo stesso valore dal soggetto conferitario** il quale, al momento del **successivo utilizzo del fondo**, avrà quindi diritto ad effettuare la **variazione in diminuzione** del reddito; e ciò potrà valere **sia ai fini Ires che ai fini Irap**, a seconda della natura del fondo e quindi della posta a cui lo stesso si riferisce. Di conseguenza, sotto il profilo contabile, il **conferitario avrà titolo di conservare le imposte anticipate** trasferitegli dal conferente in connessione all'azienda apportata.

Analogia conclusione vale anche nei casi di **fusione e di scissione** societaria, laddove il **principio di continuità dei valori fiscali** trova piena applicazione con il subentro dell'avente causa (società incorporante o risultante dalla fusione, e beneficiaria della scissione) nelle posizioni soggettive del dante causa (società fusa o incorporata, e società scissa).