

OPERAZIONI STRAORDINARIE

La sorte dei “fondi tassati” nella scissione societaria parziale

di Fabio Landuzzi

Seminario di specializzazione

LA STABILE ORGANIZZAZIONE: ASPETTI TEORICI E OPERATIVI

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Nell'ambito di un'operazione di **scissione parziale**, quando è pacifico che i **fondi per rischi ed oneri** che sono stati **trasferiti alla beneficiaria** nell'ambito del compendio oggetto della scissione sono stati **costituiti dalla scissa** nei precedenti periodi d'imposta con **accantonamenti che non rientrano tra quelli deducibili** ex [articolo 107 Tuir](#), la società **beneficiaria è ammessa ad operare le variazioni in diminuzione** del proprio imponibile in corrispondenza dell'**utilizzo di tali fondi tassati**, senza che a tale fine sia per essa necessario **provare la precedente “tassazione” degli accantonamenti** avvenuta in capo alla società scissa.

Infatti, imporre alla beneficiaria di dover a tale fine provare che il **“saldo iniziale” dei fondi tassati** ad essa trasferiti, ossia il valore di tali poste esistente alla data in cui ha avuto efficacia la scissione, sia stato formato da **accantonamenti fiscalmente non dedotti dalla scissa**, presupporrebbe in via mediata **un'inammissibile attività di accertamento** svolta in capo alla società scissa.

Questo, in sintesi, il principio affermato nella **sentenza della Corte di Cassazione n. 10122 del 28.05.2020** che offre **spunti interessanti** in tema di **bilanciamento fra onere della prova e trasferimento delle c.d. “posizioni soggettive”** in presenza di operazioni straordinarie, come nel caso di specie in cui si tratta di una scissione parziale.

La vicenda trae origine dalla contestazione eccepita in capo ad una **società beneficiaria** di una scissione societaria parziale relativa alla **presunta indebita effettuazione di una variazione in diminuzione** del proprio reddito imponibile in corrispondenza dell'**utilizzo di un fondo del passivo** che la stessa aveva ricevuto in occasione dell'operazione di scissione; alla società beneficiaria era stata negata tale diminuzione del reddito imponibile in quanto non sarebbe stata in grado di **provare che il fondo** in questione era stato **formato da accantonamenti non dedotti dalla società scissa** al momento della loro imputazione nella contabilità di quest'ultima.

La questione si incardina perciò in **una dimensione strettamente probatoria**, ed ha una valenza generale di grande interesse poiché risponde all'interrogativo circa il fatto che incomba o meno in capo all'**avente causa dell'operazione straordinaria** – nel caso di specie, la beneficiaria della scissione – **l'onere di provare** l'intervenuto **assoggettamento ad imposizione del saldo iniziale del fondo** del passivo ricevuto dal dante causa (società scissa).

L'elemento dirimente che si evince dal testo della sentenza in commento risiede nel fatto che si tratti di **fondi per i quali è "pacifico" che non fosse ammessa la deduzione** fiscale al momento della loro formazione, essendo esclusi dal tassativo elenco di cui all'[articolo 107 Tuir](#); **diversamente ragionando**, sottolineano i Giudici della Cassazione, ovvero se fosse domandato alla beneficiaria di dover dimostrare a tale fine che il fondo in oggetto è stato formato con **accantonamenti non dedotti dalla società scissa**, si verrebbe a determinare una **"inammissibile attività di accertamento nei confronti di altro soggetto rispetto al quale, per quello che qui interessa, la beneficiaria della scissione rimane estranea"**.

A questo riguardo, non appare neppure confacente il richiamo alla disposizione di cui all'[articolo 173, comma 13, Tuir](#), a mente del quale le **beneficiarie della scissione parziale** sono **responsabili in solido e illimitatamente** per le obbligazioni tributarie derivanti dalle violazioni commesse dalla scissa anteriormente all'efficacia operazione di scissione.

La **"posizione soggettiva"** di cui si tratta, costituita dal **diritto alla futura effettuazione della variazione in diminuzione** dell'imponibile, è **direttamente e specificamente connessa all'elemento patrimoniale** a cui afferisce, ossia **il fondo tassato**; perciò, se il fondo fa parte del compendio trasferito alla beneficiaria, allora la posizione soggettiva (ovvero, il **diritto alla variazione in diminuzione del reddito al momento del suo utilizzo**) spetterà a questa società.

Per il **principio di neutralità e di continuità dei valori fiscali** della scissione, la **beneficiaria acquisirà** perciò **tale posizione** senza dover soggiacere ad altri ulteriori oneri probatori che la porrebbero nella condizione, talora pressoché impossibile, di dover **dimostrare fatti accaduti** in un periodo precedente e **riferiti ad un altro soggetto**, dovendo accedere a **documentazione** che potrebbe essere per la stessa società **neppure reperibile**.

Diversamente, ad altra e **diversa conclusione** si dovrebbe giungere **laddove la contestazione** in capo alla beneficiaria fosse conseguenza di un **precedente accertamento avvenuto presso la società scissa**, da cui fosse emersa l'omessa effettuazione della variazione in aumento al momento dell'iscrizione dell'accantonamento presso la società scissa.