Operazioni straordinarie: nel quadro RV il bonus per le aggregazioni 2020

Dichiarazioni dei redditi

Deducibili gratuitamente fino a 5 milioni i maggiori valori contabili di Srl e Spa

L'eventuale decadenza del beneficio relativo al 2019 va registrata nel rigo RF31

Pagina a cura di
Davide Cagnoni
Angelo D'Ugo

Le società che nel 2020 hanno concluso un'operazione di fusione, scissione o conferimento d'azienda possono – in presenza dei requisiti richiesti – beneficiare del cosiddetto "bonus aggregazioni", reintrodotto dall'articolo 11 del Dl 34/2019 (decreto "crescita") per le operazioni perfezionate sul piano giuridico dal 1° maggio 2019 al 31 dicembre 2022, prescindendo quindi da eventuali retrodatazioni contabili e fiscali (circolare 16/E/2007).

Nonostante l'esercizio 2020 sia stato impattato dal Covid-19, la realizzazione di tali operazioni con terze parti è stata in genere condotta per rafforzare il business o per incrementare i profili dimensionali dell'azienda e operare in modo più efficace sui mercati internazionali. Da sempre, infatti, il sistema economico nazionale sconta gli effetti negativi connessi alla ridotta dimensione delle imprese, che si traduce in minore capacità di crescita, minore attrattiva da parte di fondi di investimento e maggiore difficoltà di sviluppo dell'export.

I requisiti e l'ambito operativo

Il decreto "crescita" ha previsto il riconoscimento di un bonus ai fini Ires e Irap, nel limite di 5 milioni di euro, a favore delle società di capitali residenti in Italia in base all'articolo 73, comma 1, lettera a), del Tuir, risultanti dalle operazioni di aggregazione. Ciò significa che le società fuse/incorporate, scisse e/o conferenti possono anche essere non residenti e/o società di persone (circolare 16/E/2007).

In caso di fusione o scissione, l'agevolazione in capo alla società risultante dall'operazione consiste nel riconoscimento fiscale gratuito dei maggiori valori contabili iscritti in bilancio a titolo di avviamento e di beni strumentali materiali e immateriali per effetto dell'imputazione del disavanzo da concambio. In caso di conferimento d'azienda, invece, il beneficio consiste nel riconoscimento fiscale gratuito dei maggiori valori contabili dei beni strumentali, materiali e immateriali e/o dell'avviamento iscritti nel bilancio della conferitaria. In sostanza, viene riconosciuta la deducibilità fiscale dei maggiori ammortamenti e dei maggiori valori per il calcolo di eventuali plus/minusvalenze da realizzo.

I vincoli all'agevolazione

L'incentivo si applica solo in caso di aggregazioni aziendali tra imprese operative da almeno due anni. A tal riguardo, non è sufficiente che le società superino il test di operatività ex articolo 30 della legge 724/94, in quanto l'aggregazione deve riguardare complessi aziendali effettivi (risoluzione 57/E/2009). Inoltre, nessun bonus spetta se le imprese partecipanti fanno parte del medesimo gruppo o, in aggiunta, se legate tra loro da un rapporto di partecipazione superiore al 20%, ovvero controllate anche indirettamente dallo stesso soggetto in base all'articolo 2359 del Codice civile. Il vincolo è ampio, perché secondo l'Agenzia (risoluzione 468/E/2008) il concetto di controllo dev'essere esteso, ai fini fiscali, a ogni ipotesi di influenza potenziale o attuale (al di là dei meri vincoli contrattuali). Tali condizioni devono risultare sussistenti non solo nel momento in cui viene realizzata l'operazione, ma anche nel corso del biennio precedente.

PAROLA CHIAVE

#Neutralità

Il bonus deroga al principio di neutralità fiscale: i maggiori valori contabili in capo all'«avente causa» sono riconosciuti fiscalmente e recuperabili come maggior ammortamento fiscale (e dopo il "periodo di moratoria", anche come maggior costo fiscale in caso di realizzo dei beni).

Gli effetti in dichiarazione

Il maggior valore attribuito ai beni è riconosciuto ai fini Ires e Irap a decorrere dall'esercizio successivo a quello in cui ha avuto luogo l'operazione di aggregazione. Quindi dal 2020 per le operazioni realizzate nel 2019. Il beneficio fiscale è tracciato nel quadro RV del modello Redditi Sc.

Da ultimo, va ricordato che, qualora nei quattro periodi d'imposta a partire da quello dell'operazione (cosiddetto "periodo di sorveglianza") la società risultante dall'aggregazione dovesse realizzare ulteriori operazioni straordinarie (anche con speculari operazioni dei soci, interpello 194/2021) o dovesse cedere i beni iscritti o rivalutati, essa decade dal bonus.

L'effetto della decadenza va registrato nella dichiarazione del periodo d'imposta in cui questa si verifica, apportando una variazione in aumento da indicare nel rigo RF31, codice "65", del modello Redditi Sc 2021, e nel rigo IC51, codice "13", del modello Irap 2021. In questo modo l'impresa procede a liquidare le maggiori imposte dovute sul maggior reddito, relativo anche ai periodi d'imposta precedenti, calcolato depurando gli effetti dei maggiori valori riconosciuti fiscalmente. Tali importi non devono essere maggiorati di interessi e sanzioni.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Gli esempi

Fusione per incorporazione con bonus

Il 30 giugno 2020 la società Alfa ha eseguito un'operazione di fusione per incorporazione della società Beta. Tale operazione ha dato origine a un disavanzo da concambio di 2.000.000 di euro, che - secondo i corretti principi contabili - è stato così allocato nel bilancio dell'incorporante Alfa:

- 500.000 euro ad avviamento;
- 1.500.000 euro a fabbricati.

L'operazione può fruire del riconoscimento fiscale dei maggiori valori emersi in quanto: Alfa è una società di capitali residente in Italia; entrambe le società sono operative sul mercato dagli inizi del 2000; Alfa e Beta non sono legate da alcun rapporto partecipativo né diretto né indiretto, nemmeno tramite soci persone fisiche e inoltre non hanno alcun tipo di rapporto o vincolo contrattuale tra di loro.

La compilazione del prospetto RV del modello Unico SC 2021 sarà la seguente:

					Importo	Fiscalmente riconosciuto
Disavanzo da annullamento e da concambio	RV38	Ammontare del disavanzo di scissione o di fusione		2	3 2.000.000,00	4 2.000.000,00
	RV39	Imputato al conto economico				,00
	RV40	Imputato alle voci dell'attivo	1 AVVIAMENTO	2 1	3 500.000,00	4 500.000,00
	RV41		TERRENI E FABBRICATI	1	1.500.000,00	1.500.000,00
	RV42				,00	,00
	RV43				,00	,00
					da annullamento	da concambio
Avanzo da annullamento e da concambio	RV44	Ammontare dell'avanzo di scissione o di fusione			2 ,00	3 ,00
	RV45	Imputato alle voci del patrimonio netto	1		,00	,00
	RV46				,00	,00
	RV47				,00	,00
	RV48				,00	,00
Riserve e fondi in sospensione di imposta Tassabili solo in caso di distribuzione	RV49	Ricostituite pro-quota				,00
	RV50	Ricostituite per intero				,00
	RV51	Non ricostituite				,00

Fusione per incorporazione senza bonus

Il 30 settembre 2020 la società Gamma (55% delle quote detenute dal signor Rossi; 45% dal signor Bianchi) ha perfezionato un'operazione di fusione per incorporazione della società Delta (70% delle quote detenute da Rossi; 30% da Bianchi).

Tenuto conto che Gamma e Delta risultano controllate dalla medesima persona fisica (Rossi) viene a mancare il requisito dell'indipendenza richiesto dalla norma e quindi non è possibile beneficiare del bonus aggregazioni. Ipotizzando che l'operazione abbia dato origine allo stesso disavanzo da concambio del primo esempio, esattamente allocato allo stesso modo, ecco la compilazione del prospetto RV del modello Redditi SC 2021:

					Importo	Fiscalmente riconosciuto
Disavanzo da annullamento e da concambio	RV38	Ammontare del disavanzo di scissione o di fusione		2	3 2.000.000,00	4 ,00
	RV39	Imputato al conto economico				,00
	RV40	Imputato alle voci dell'attivo	1 AVVIAMENTO	2 1	3 500.000,00	4 ,00
	RV41		TERRENI E FABBRICATI	1	1.500.000,00	,00
	RV42				,00	,00
	RV43				,00	,00
					da annullamento	da concambio
Avanzo da annullamento e da concambio	RV44	Ammontare dell'avanzo di scissione o di fusione			2 ,00	3 ,00
	RV45	Imputato alle voci del patrimonio netto	1		,00	,00
	RV46				,00	,00
	RV47				,00	,00
	RV48				,00	,00
Riserve e fondi in sospensione di imposta Tassabili solo in caso di distribuzione	RV49	Ricostituite pro-quota				,00
	RV50	Ricostituite per intero				,00
	RV51	Non ricostituite				,00
Altre riserve e fondi in	RV52	Ricostituite pro-quota				,00