Principio di neutralità. Nel quadro RV il disallineamento tra le regole civili e fiscali

Il maggior valore si può affrancare

Angelo D'Ugo
Alessandro Germani

Alcune classiche operazioni straordinarie - quali le fusioni, le scissioni e i conferimenti aziendali - si caratterizzano per la neutralità fiscale.

Nel caso di fusione e scissione, ciò significa che l'operazione non genera componenti positivi o negativi di reddito né in capo alle società che vi partecipano né tantomeno in capo ai loro soci. Ma va considerato che, per via dello stesso principio di neutralità, i maggiori valori rivenienti dalle differenze di fusione o di scissione (tipicamente disavanzi di annullamento o di concambio) si possono ammortizzare civilisticamente, però senza riconoscimento ai fini fiscali.

Immaginiamo, ad esempio, una fusione a seguito della quale si generi un disavanzo di annullamento pari a 100, che potrà essere imputato al maggior valore di un asset (come un fabbricato o un impianto) dell'incorporata o ad avviamento. Tale maggior valore darà quindi luogo a maggiori ammortamenti in bilancio, che però, per via del principio di neutralità, non saranno riconosciuti fiscalmente. Si parla quindi di doppio binario fra profilo civilistico e fiscale, che va evidenziato compilando il quadro RV della dichiarazione dei redditi. Supponiamo, ad esempio, che questo maggior valore di 100 sia imputato ad un fabbricato che viene ammortizzato al 3%. Il maggior ammortamento di 3 all'anno costituirà una variazione fiscale in aumento da apportare in dichiarazione, nella quale dovrà altresì risultare, nel quadro RV sezione I, sia il valore contabile sia quello fiscale del bene, in quanto fra di loro disallineati.

La neutralità è tipica anche delle operazioni di conferimento aziendale disciplinate dall'articolo 176 del Tuir. In tal caso la plusvalenza generatasi a seguito del conferimento non è imponibile ai fini Ires, determinando una variazione in diminuzione in dichiarazione, non rilevando nemmeno ai fini Irap. In capo al conferitario il maggior valore determinatosi a fronte dell'operazione non troverà riconoscimento fiscale e richiederà, analogamente alle fusioni e scissioni, la compilazione del quadro RV sezione I per dar conto del disallineamento fra i valori civilistici e fiscali. Lo stesso avverrà per il conferente per ciò che concerne la partecipazione ricevuta in cambio.

Va poi considerato che esiste anche la possibilità di affrancare i maggiori valori rivenienti dalle operazioni di fusione, scissione e conferimento. Limitiamoci a considerare l'affrancamento ordinario ex articolo 176, comma 2-ter, del Tuir. Esso può riguardare le immobilizzazioni materiali e immateriali, compreso l'avviamento, tramite opzione da effettuarsi nella dichiarazione riferita al periodo d'imposta in cui l'operazione è stata posta in essere o nella dichiarazione del periodo d'imposta successivo. La relativa imposta sostitutiva è a scaglioni:

- 12% fino a 5 milioni di euro
- 14% fra i 5 e i 10 milioni di euro
- 16% oltre i 10 milioni di euro

con versamento in tre rate annuali e decorrenza dei maggiori ammortamenti dal periodo d'imposta di esercizio dell'opzione. In questi casi i valori civilistici e quelli fiscali torneranno ad essere allineati, non rendendosi più necessaria la compilazione del quadro RV.

Un'altra tematica assai rilevante riguarda gli obblighi dichiarativi in presenza di operazioni straordinarie. In caso di fusione si distingue fra quelle non retrodatate e quelle retrodatate. Per le prime l'incorporante avrà l'obbligo di presentare la dichiarazione per il periodo di imposta "ante fusione" dell'incorporata, entro l'ultimo giorno del nono mese successivo a quello di efficacia giuridica dell'operazione. Nel caso di fusioni retrodatate non si determina alcuna dichiarazione autonoma, in quanto l'obbligo dichiarativo per entrambe le entità verrà assolto dall'incorporante. Nel caso invece di scissione, occorre considerare che la retrodatazione è limitata, potendosi attuare solo in presenza di scissione totale e purché vi sia perfetta coincidenza tra il periodo di imposta della scissa e quello della beneficiaria.

© RIPRODUZIONE RISERVATA