Maggiori valori contabili post fusione nel quadro RV dell'incorporante

IL QUESITO

In quali righi vanno le perdite fiscali risultanti dalla fusione?

PAGINA A CURA DI
Alessandro Germani

La compilazione del quadro RV serve a dare conto di tutta una serie di informazioni in caso di operazioni straordinarie. La logica vale sia per i dichiarativi delle società di capitali (Unico SC) sia delle società di persone (Unico SP). Per semplicità ci limitiamo alle prime, vista l'analogia di fondo. Il quadro RV si compone di due sezioni da compilarsi in caso di operazioni straordinarie.

LA SEZIONE I

La sezione I è relativa alla riconciliazione dei dati di bilancio e di quelli fiscali. In realtà la sua redazione è prevista in casi più ampi, quali l'adozione dei principi contabili internazionali (Ias-Ifrs) e di quelli nazionali a seguito del Dlgs 139/2015. In ogni caso la colonna 2 «Causa» va compilata col codice 1 in presenza di conferimenti d'azienda, fusioni o scissioni. Le istruzioni precisano che per ogni categoria di beni e/o elementi patrimoniali va redatto un distinto rigo. È importante evidenziare la logica della compilazione della sezione I per le operazioni straordinarie. Infatti i conferimenti di azienda (articolo 176 del Tuir), le fusioni (articolo 172) e le scissioni (articolo 173) avvengono in continuità dei valori fiscali fra dante causa e avente causa. Pertanto l'emersione di maggiori valori contabili, a fronte di valori fiscali generalmente più bassi, impone la necessità di dar conto delle differenze. Le stesse verranno meno nel caso in cui si opti per l'affrancamento dei maggiori valori ex articolo 176, comma 2-ter, del Tuir.

LA SEZIONE II

La sezione II riguarda le scissioni e le fusioni, dovendo compilarsi da parte di ciascun soggetto beneficiario della scissione, incorporante o risultante dalla fusione. Se nello stesso periodo d'imposta la società è stata beneficiaria di più scissioni, dovrà compilare più sezioni II. La sezione si compone di tre parti:

1. la parte I è riservata ai dati relativi alla società beneficiaria, incorporante o risultante dalla fusione;
2. la parte II riguarda i dati relativi alla società scissa, incorporata o fusa;
3. la parte III ospita i dati relativi alle altre società beneficiarie della scissione.

Se queste ultime sono in numero superiore agli spazi disponibili, l'elenco proseguirà su un altro quadro utilizzando solo la parte III della sezione II.

Per identificare l'utilizzo della sezione è necessario indicare nel campo denominato «Utilizzo» il codice «1» qualora l'utilizzo sia relativo ad operazioni di scissione e il codice «2» qualora sia relativo ad operazioni di fusione. Se nel medesimo periodo sono state effettuate più operazioni straordinarie è necessario compilare più moduli avendo cura di numerarli progressivamente. Le istruzioni tuttavia precisano che i righi riguardanti i dati relativi alla società beneficiaria della scissione, incorporante o risultante dalla fusione vanno compilati solo se tale società è diversa dal dichiarante. Quindi molto spesso si procederà alla compilazione del solo campo 1 del rigo RV10. Sempre per la parte I nel rigo RV13, campo «Tipo di operazione», va indicato, in caso di scissione il codice «1» o «2», a seconda che la scissione sia totale o parziale, e in caso di fusione il codice «1» o «2», a seconda che la fusione sia propria o per incorporazione; nei campi 2 e 3 vanno indicati il numero di soggetti beneficiari, fusi o incorporati e la data dell'atto di scissione o di fusione.

Altre informazioni riguardano i righi RV14-RV17, mentre le informazioni sul patrimonio netto con riguardo alla società beneficiaria della scissione, incorporante o risultante dalla fusione vanno:

- nel rigo RV18 indicando la prima data anteriore a quella di unificazione dei conti patrimoniali, la data di tale unificazione e la data di chiusura dell'esercizio in cui l'unificazione è avvenuta;
- nel rigo RV19 indicando i corrispondenti importi del patrimonio netto secondo le risultanze contabili relativi alle date di cui sopra.

Le perdite fiscali della beneficiaria, dell'incorporante o risultante dalla fusione andranno indicate nei righi da RV27 a RV29, tenendo conto di quelle utilizzabili in misura limitata o piena e comunque di quelle riportabili a seguito del test di vitalità e del limite patrimoniale (articoli 172, comma 7, e 173, comma 10, del Tuir). In ipotesi di retrodatazione i limiti al riporto delle perdite fiscali, delle eccedenze di interessi passivi e dell'Ace si applicano anche al periodo interinale delle società interessate (righi RV30-32). Per le stesse, inoltre, i righi RV33 e RV34 contengono le informazioni sulle eccedenze di interessi passivi indeducibili oggetto di riporto in avanti e dell'Ace.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

L'ESEMPIO DOPO L'ACCORPAMENTO

Alfa srl procede ad incorporare Beta srl che detiene al 100 per cento. Dal confronto fra il costo della partecipazione in beta e il patrimonio netto di quest'ultima emerge un disavanzo da annullamento che è pari a 1 milione di euro. Esso viene integralmente imputato ad un macchinario di beta, che viene conseguentemente rivalutato di tale importo, passando civilisticamente da un valore di 1 milione a 2 milioni di euro. Fiscalmente, invece, non vi è alcun riconoscimento di tale maggior valore, che resta ancorato a 1 milione. La sezione I del quadro RV verrà conseguentemente compilata per tenere conto dei differenti valori civilistici e fiscali del macchinario.

SEZIONE I
RICONCILIAZIONE DATI DI BILANCIO E FISCALI

	Tipo di beni/Voce di bilancio	Causa	IAS/D.lgs. 139/2015	Valore precedente
RV1	1 IMPIANTI E MACCHINARI	2 1	3	4 ,00

		Valore iniziale	Incrementi	Decrementi	Valore finale	Valore di realizzo
RV1	Valore contabile	5 1.000.000,00	6 1.000.000,00	7 ,00	8 2.000.000,00	9 ,00
	Valore fiscale	10 1.000.000,00	11 ,00	12 ,00	13 1.000.000,00	

Nella sezione II e in particolare ai righi da RV38 a RV43 dovrà trovare allocazione il disavanzo della fusione. Riprendendo quindi i dati della compilazione della sezione I al rigo RV 38 vanno inseriti:

- in colonna 2 il codice 1 in quanto si tratta di disavanzo da annullamento
- in colonna 3 l'importo di un milione

Nel rigo RV39 non si indica nulla (andrebbe indicata la parte del disavanzo imputata al conto economico).
Nel rigo RV40 va indicato:

- in colonna 1 la voce dell'attivo patrimoniale a cui è imputato il disavanzo, ovvero impianti e macchinari
- in colonna 2 il codice 1 in quanto si tratta di beni ammortizzabili
- in colonna 3 l'importo di un milione

Disavanzo da annullamento e da concambio				
RV38	Ammontare del disavanzo di scissione o di fusione		2 1	3 1.000.000,00
RV39	Imputato al conto economico			,00
RV40	Imputato alle voci dell'attivo	1 IMPIANTI E MACCHINARI	2	1.000.000,00
RV41				,00
RV42				,00
RV43				,00

Il quadro RV per la parte sui disallineamenti non va compilato in caso di opzione per l'affrancamento dei maggiori valori iscritti in bilancio, con il versamento dell'imposta sostitutiva prevista dall'articolo 176, comma 2-ter, del Tuir.