

Risposta n. 305/2022

OGGETTO: Fondi per rischi e oneri - trattamento fiscale degli utilizzi e dei rilasci di fondi per rischi e oneri iscritti in sede di acquisto di un ramo d'azienda che nel tempo hanno assunto una composizione mista di fondi tassati e dedotti - art.83, 88 e 107 del T.u.i.r.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

La società ... SPA (di seguito, l'istante) è una società costituita in data ... ed è parte del gruppo ...

L'istante - che svolge attività di commercio al dettaglio e all'ingrosso di prodotti petroliferi e lubrificanti per autotrazione e di combustibili per riscaldamento nonché l'esercizio di impianti stradali ed autostradali di distribuzione di carbolubrificanti - per supportare la sua crescita strategica ed espandere la presenza nel territorio italiano, ha finalizzato, in data ..., l'acquisizione di un ramo d'azienda da ... S.r.l., società del gruppo ...

Al riguardo fa presente che nelle note illustrative al bilancio della società al ..., tra gli elementi del passivo trasferiti all'istante per effetto dell'operazione sopracitata, risultano, tra l'altro, i "fondi per rischi e oneri" per un ammontare pari a euro ... e inseriti nel rigo "Aggregazione aziendale".

Si tratta in particolare di fondi per:

a) ripristino dei beni, che accoglie la stima dei costi ritenuti probabili che dovranno essere sostenuti al termine dell'attività;

b) bonifiche ambientali, che accoglie la stima degli oneri relativi a interventi di bonifica ambientale e di ripristino di siti nella gestione dei quali la Società è subentrata a terzi; gli interventi sostenuti dalla società sono indennizzati da ... S.r.l. e, pertanto, la società ha iscritto il relativo credito di euro ... al ...;

c) *bonus* di fine gestione, che accoglie gli accantonamenti effettuati a favore dei gestori e verrà liquidato alla cessazione dell'attività;

d) contratti onerosi, che riguarda gli oneri che si prevede di sostenere per contratti con i gestori in vigore, i cui costi di esecuzione sono stimati superiori ai benefici economici attesi dal contratto stesso;

e) rischi per contenziosi legali, che accoglie gli oneri previsti a fronte di contenziosi in sede giudiziale, correlati a contestazioni contrattuali e procedimenti di natura commerciale;

f) rischi per contenziosi giuslavoristici, che accoglie gli oneri previsti a fronte della contestazione da parte di taluni dipendenti del trasferimento derivante dall'operazione di acquisizione del ramo d'azienda di ... S.r.l.

L'istante sostiene che tali fondi, rappresentando rischi e oneri futuri incerti sia nell' "*an*" che nel "*quantum*" per la società cedente, risultavano privi di rilevanza fiscale, essendo stati alimentati da accantonamenti non dedotti fiscalmente sia ai fini IRES che IRAP, ma avrebbero trovato riconoscimento fiscale, essendo stati computati nella determinazione del valore fiscalmente riconosciuto del ramo d'azienda ceduto all'atto del trasferimento dello stesso.

In definitiva, a parere dell'istante, *"i fondi per rischi ed oneri presenti nel Ramo d'Azienda, iscritti in contabilità a seguito dell'acquisizione dello stesso (nel bilancio d'esercizio chiuso al ...), rappresentano pertanto fiscalità riconosciute, i.e. fondi "dedotti"*.

La società dichiara, inoltre, di aver proseguito ad alimentare tali fondi mediante

accantonamenti fiscalmente ripresi in aumento e che, per l'effetto, si è determinata una stratificazione di detti fondi che risultano in parte dedotti (con riferimento alla quota acquisita per effetto dell'acquisto del ramo d'azienda) e in parte tassati (con riferimento agli accantonamenti effettuati successivamente all'acquisto del ramo d'azienda).

Alla luce di quanto sopra illustrato l'istante chiede di conoscere:

1) il corretto trattamento fiscale ai fini IRES e IRAP degli utilizzi e dei rilasci relativi ad i fondi in esame. In particolare se,

- "i relativi utilizzi non debbano essere oggetto di variazioni fiscali - né in aumento né in diminuzione - ai fini IRES/IRAP da parte della società istante, a prescindere dal metodo di contabilizzazione utilizzato (diretto/indiretto);

- i relativi rilasci costituiscano, per la società istante, sopravvenienze attive imponibili IRES/IRAP."

2) in considerazione della stratificazione dei predetti fondi nel senso sopra chiarito, il trattamento da riservare ai relativi utilizzi (al verificarsi del rischio che ha determinato lo stanziamento del fondo) - o rilasci (conseguenti al venir meno dei rischi e degli oneri futuri in ragione dei quali il fondo era stato stanziato). Più specificamente, l'istante chiede se gli utilizzi/rilasci debbano essere imputati prioritariamente agli accantonamenti cui si riferiscono e, nel caso in cui non sia possibile individuare il collegamento tra utilizzi/rilasci ed accantonamenti, quale sia il corretto criterio di imputazione.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante, in relazione ai quesiti proposti, essendo i fondi in esame fiscalmente "dedotti", ritiene che:

1) gli utilizzi non debbano essere oggetto di variazioni fiscali - né in aumento né in diminuzione - ai fini IRES e IRAP da parte della Società Istante, a prescindere dal metodo di contabilizzazione adottato (diretto o indiretto), i rilasci costituiscano, per la

Società Istante, sopravvenienze attive imponibili sia ai fini IRES che IRAP;

2) gli utilizzi/rilasci debbano essere imputati alla parte di fondo cui si riferisce e, nel caso in cui non sia possibile individuare il collegamento tra utilizzi e accantonamenti, debba essere adottato un criterio in proporzione alla quota parte dedotta/tassata del fondo in base alla composizione dello stesso.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Preliminarmente, si rappresenta che esula dall'analisi condotta nel presente parere ogni valutazione o apprezzamento in merito ai valori riportati nell'istanza, alla correttezza dei principi contabili adottati, alla qualificazione e/o consistenza effettiva dei fondi in questione. Su detti punti, resta, pertanto, impregiudicato qualsiasi potere di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria in merito.

Si precisa, inoltre, che il presente parere non produce effetti nei confronti del soggetto cedente in ordine alla sua posizione fiscale in quanto non è stato formulato alcuno specifico quesito a tal fine.

Inoltre, sempre preliminarmente, giova ricordare che il parere di seguito riportato assume acriticamente che per l'istante detti fondi, iscritti in contabilità nel bilancio chiuso al ..., rappresentino fiscalità riconosciute, i.e. "fondi dedotti", restando impregiudicato ogni potere di controllo dell'amministrazione al riguardo. Si evidenzia, peraltro, che tale qualificazione non è oggetto di specifica richiesta da parte del contribuente.

Ad ogni modo giova ricordare che ai fini delle imposte dirette il trasferimento d'azienda (o di un ramo), attraverso la sua cessione a titolo oneroso, determina ordinariamente una "cesura" tra la posizione del dante causa (alienante) e quella dell'avente causa (acquirente). A fronte della cessione, infatti, il cedente rileverà un'eventuale plusvalenza o minusvalenza derivante dal trasferimento degli *asset* facenti parte dell'azienda ceduta e l'acquirente provvederà a iscrivere i singoli *asset*

acquisiti attraverso una propria autonoma valutazione, indipendentemente da quella effettuata dall'avente causa. L'acquirente contabilizzerà il *fair value* delle attività e delle passività "identificabili" acquisite e/o assunte alla data di acquisizione e rileverà in bilancio l'eventuale differenza tra il costo dell'aggregazione (i.e. dell'acquisto del ramo d'azienda) e tale *fair value*.

Sotto il profilo fiscale, la cessione di un'azienda (o di un ramo di essa) è, per il cedente, un atto di realizzo dei beni che la compongono, che simmetricamente comporta il diritto dell'acquirente a iscrivere l'azienda acquisita al prezzo di cessione pagato, allocandolo, fermo il rispetto del criterio di ragionevolezza, fra gli *asset* (attivi e passivi) trasferiti e/o acquisiti ricompresi nell'azienda medesima.

Tale ricostruzione, rilevante anche per gli IAS *adopter* (cfr. il disposto dell'articolo 4, comma 3, del D.M. 1° aprile 2009, n. 48 applicabile anche ai casi in cui la cessione avvenga tra parti indipendenti) in deroga al principio della derivazione rafforzata ex articolo 83 del TUIR, prescinde dalla condotta posta in essere dal cedente (che provvederà a determinare l'eventuale plus/minusvalenza fiscale da cessione secondo le regole a lui applicabili).

Sotto il profilo fiscale, dunque, con la cessione d'azienda non si assiste ad alcuna forma di subentro o di successione da parte dell'acquirente nei valori e nelle posizioni fiscali del cedente, data la natura realizzativa dell'operazione.

Ciò comporta, quindi, che con l'acquisto dell'azienda, il soggetto acquirente potrà iscrivere - sussistendone i relativi presupposti e sempre nel rispetto delle regole contabili - a titolo originario i fondi in esame con piena rilevanza fiscale.

Il successivo utilizzo di tali fondi (frutto di una autonoma valutazione dell'acquirente in sede di acquisto dell'azienda, iscritti direttamente nello stato patrimoniale) seguirà le proprie regole contabili con il conseguente riconoscimento fiscale (analogamente a quanto evidenziato *mutatis mutandi* nella Risoluzione n. 184/E del 2007).

Anche per quanto riguarda l'IRAP, il predetto fondo iscritto in sede di

acquisizione del ramo d'azienda e il suo utilizzo assumeranno piena valenza ai fini della determinazione della sua base imponibile.

Ciò precisato, si ritiene di poter concordare con la soluzione proposta dall'istante in relazione al quesito sub 1) confermando il trattamento fiscale ordinariamente applicabile agli utilizzi/rilasci riferibili a fondi considerati "dedotti".

Diversamente, per quanto concerne il quesito sub 2), si ritiene di non poter concordare con la soluzione proposta dall'istante con particolare riferimento alla ipotesi in cui non sia possibile collegare gli utilizzi/rilasci agli accantonamenti stanziati nel fondo. Al riguardo si ritiene che, nel caso in esame, i relativi utilizzi/rilasci vadano imputati prioritariamente ai fondi riconosciuti fiscalmente (fondi dedotti). Ciò in quanto tale principio emerge dalla citata risoluzione n. 184/E del 2007 nella quale è stata evidenziata l'esigenza di far concorrere sistematicamente alla formazione del reddito il fondo, considerato dedotto, fino al suo esaurimento.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

(firmato digitalmente)