

Risposta n. 41

OGGETTO: Articoli 88, 107, comma 4 e 109, comma 4 del TUIR di cui al d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917. Utilizzo fondo rischi.

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

QUESITO

La società istante BETA S.P.A. ("Beta"), in proprio quale incorporante della società ALFA S.R.L. ("Alfa"), rappresenta quanto segue.

Alfa era proprietaria di un appezzamento di terreno che è stato espropriato nel ... dalla Provincia di ... per la realizzazione di Con sentenza del ..., la Corte di Appello di ... ha condannato la Provincia a corrispondere alla società una indennità di espropriazione. Alfa ha dunque rilevato una plusvalenza assoggettata a imposizione in tale periodo d'imposta.

Con documentazione integrativa presentata in data ..., l'istante ha prodotto estratto del libro giornale e delle schede contabili di dettaglio di Alfa in relazione all'esercizio ..., nonché copia della dichiarazione dei redditi relativa al medesimo anno, da cui emerge che la società «*ha rilevato in bilancio la plusvalenza emergente per effetto della riconosciuta indennità di espropriazione*» e «*ha assoggettato a imposta la plusvalenza, rateizzandola, mediante variazioni in aumento dell'imponibile in quote*

costanti».

La Corte di Cassazione, nel successivo grado del giudizio, ha cassato la predetta pronuncia con sentenza del ..., disponendo il rinvio del giudizio dinnanzi alla Corte di Appello di

La società, nel rispetto del principio della prudenza ed in linea con i principi contabili, ha rilevato l'esistenza di una probabile passività ed ha stanziato accantonamenti a fondo rischi in due diversi esercizi, per un valore complessivo pari ad Euro ... (Euro ... nel ... ed Euro ... nel ...). In sede di documentazione integrativa, l'istante ha specificato che gli accantonamenti in parola sono stati effettuati in linea con i principi contabili all'epoca applicabili (Principio n. 19 del settembre 1996 e OIC 19 nella versione precedente del 30 maggio 2005), affermando che:

«(i) le informazioni concernenti l'andamento del giudizio di impugnazione disponibili alla data di stesura dei bilanci facevano ritenere ragionevolmente probabile l'insorgere dell'obbligo di restituzione; e

(ii) fosse possibile stimare con sufficiente ragionevolezza l'ammontare complessivo da restituire a titolo di indennità e interessi in caso di esito negativo del giudizio».

Alfa non ha attribuito rilevanza fiscale agli accantonamenti effettuati, in linea con il disposto dell'articolo 107, comma 4 del TUIR, procedendo a riprese in aumento in sede di determinazione della base imponibile in entrambi tali esercizi, come emerge dal quadro RF delle dichiarazioni dei redditi presentate dalla società per gli anni ... e ... (in allegato all'istanza).

Più precisamente Alfa, a seguito di tali riprese in aumento del reddito, ha riportato nel ... un maggior reddito imponibile e nel ... una minore perdita fiscale. Peraltro, essendo all'epoca (ed in particolare nel periodo d'imposta ...) soggetta alla disciplina delle società non operative di cui all'articolo 30 della legge n. 724 del 1994, Alfa non ha comunque beneficiato della minore perdita imponibile rilevata, ma ha scontato l'imposizione sul reddito minimo presunto, determinato in base ai coefficienti

stabiliti per legge.

All'esito complessivo del processo di rinvio (sentenza del ...), i giudici hanno rideterminato l'indennità d'occupazione in misura inferiore a quanto originariamente previsto e condannato la società alla restituzione delle somme eccedenti.

A prescindere da tale ultima evoluzione, Alfa, in conseguenza del contenzioso sviluppatosi, è stata posta in liquidazione volontaria in data Beta ha acquistato la totalità delle quote della Alfa e ne ha revocato lo stato di liquidazione. Successivamente la controllante si è fusa per incorporazione con la controllata, rilevando l'operazione di fusione in continuità di valori contabili (rappresentando dunque anche il predetto fondo rischi nel bilancio della società risultante - Beta - in continuità di valori).

In sede di documentazione integrativa, l'istante ha più compiutamente rappresentato le vicende che hanno condotto alla messa in liquidazione di Alfa, al successivo acquisto delle quote della medesima da parte di Beta e alla incorporazione della prima nella seconda, dopo la revoca dello stato di liquidazione.

In particolare, con riferimento al fondo rischi di cui sopra, l'istante riferisce che non si è proceduto allo storno del medesimo, il quale è stato invece rilevato da Beta in continuità di valori contabili *«poiché la passività derivante dal giudizio presentava ancora carattere "potenziale": l'obbligo di restituzione dell'indennità di esproprio verrà accertato unicamente all'esito definitivo del giudizio di Cassazione intervenuto ben oltre il Tale comportamento contabile risponde al Principio contabile OIC 19, nella versione del 30 maggio 2005, in vigore all'epoca dei fatti e in particolare al par. C.VI "passività potenziali"»*.

La vicenda è stata poi oggetto di successiva controversia tra Beta e la Città metropolitana di ..., in merito alla restituzione della porzione di indennità ricevuta dalla incorporata Alfa. In particolare, detta controversia ha condotto all'emanazione dei seguenti provvedimenti giurisdizionali:

- sentenza della Corte di Cassazione del ... che, in relazione alle censure accolte,

cassava la sentenza impugnata con rinvio, anche per le spese, ad altra sezione della Corte d'Appello di ..., che avrebbe dovuto rideterminare le indennità spettanti anche a fronte della sentenza della Corte Costituzionale n. ...;

- sentenza della Corte d'Appello di ... del ..., che rideterminava le indennità in parola e condannava Beta alla restituzione della differenza tra quanto già percepito in forza della sentenza cassata e quanto liquidato in sede di giudizio di rinvio.

Beta riteneva anche tale ultima sentenza censurabile per vizi di legittimità, e dunque di poter proporre nuovo ricorso per Cassazione.

Infine, in data ..., le parti hanno stipulato un accordo transattivo, il quale ha previsto che la società restituisca all'ente locale l'importo di Euro ..., comprensivo di interessi legali.

Beta intende dunque stornare il fondo rischi accantonato dalla incorporata (pari ad euro ...) e trasferito nel proprio bilancio in continuità di valori per effetto della fusione al fine di:

1. corrispondere l'importo di Euro ... alla Città Metropolitana di ...;
2. liberare la rimanente porzione di fondo stanziata (pari a Euro ...).

L'Istante chiede di conoscere quale sia il trattamento impositivo applicabile allo storno del fondo rischi sopra menzionato ed in particolare se da tale operazione scaturiscano componenti di reddito fiscalmente rilevanti.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Ad avviso della società istante, la fattispecie descritta è riconducibile alla disciplina tributaria della movimentazione del fondo rischi e delle sopravvenienze attive.

In primo luogo, occorre premettere che Beta, in qualità di società risultante dalla fusione, succede a titolo universale alla incorporata Alfa e subentra nei diritti e obblighi di quest'ultima relativi alle imposte sui redditi, ai sensi dell'articolo 172,

comma 4 del TUIR. Pertanto, Beta acquista la medesima posizione della incorporata anche con riferimento al trattamento tributario delle poste in esame.

A parere dell'Istante, lo storno del fondo rischi genera:

a) per l'utilizzo del fondo rischi, pari a Euro ..., un componente deducibile dalla base imponibile attraverso una variazione in diminuzione ai sensi dell'articolo 109, comma 4, lettera *a)* del TUIR;

b) una sopravvenienza attiva, pari a Euro ..., non imponibile ai sensi dell'articolo 88 del TUIR, poiché relativa allo storno di componenti in precedenza non dedotti per le ragioni illustrate più oltre.

Per quanto concerne l'utilizzo del fondo rischi per adempiere all'accordo transattivo [cfr. *supra*, lettera a)], la società evidenzia che l'articolo 107, comma 4 del TUIR prescrive l'indeducibilità di accantonamenti a fondi diversi da quelli richiamati dalle disposizioni del capo II del TUIR. La *ratio* della disposizione, ad avviso dell'istante, consiste nell'evitare arbitraggi fiscali per i contribuenti che, mediante l'accantonamento a fondi, potrebbero dedursi costi che non presentano i requisiti di certezza e obiettiva determinabilità. Gli stanziamenti a tali fondi, dunque, saranno deducibili solo se e nella misura in cui il costo sarà effettivamente sostenuto e diverrà certo nella sua esistenza ed obiettivamente determinabile, in linea con il disposto dell'articolo 109 del TUIR.

Come risulta anche dalla prassi della stessa Amministrazione finanziaria (risoluzione del 19 maggio 2008, n. 204/E; risposta del 7 agosto 2019 n. 331), la società, qualora l'utilizzo del fondo avvenga in un periodo d'imposta diverso da quello di accantonamento, provvederà ad attribuire rilevanza fiscale all'utilizzo del fondo accantonato mediante una variazione in diminuzione del reddito ai sensi dell'articolo 109, comma 4, lettera *a)* del TUIR.

In ottemperanza all'articolo 107, comma 4 del TUIR, Alfa (ora Beta) ha rilevato due variazioni in aumento del reddito pari agli stanziamenti al fondo rischi effettuati nei periodi d'imposta di accantonamento (... e ...), posto che trattavasi di fondi diversi

da quelli richiamati nel capo II del TUIR.

Nell'esercizio di utilizzo del fondo (...), Beta, subentrando nei diritti e obblighi di Alfa, provvederà a rilevare una variazione in diminuzione del reddito imponibile pari all'importo del fondo utilizzato (Euro ...) ai sensi dell'articolo 109, comma 4, lettera a) del TUIR: per effetto della stipula dell'accordo transattivo in tale periodo d'imposta, la Società ha infatti acquisito la certezza del costo da sostenere e ne potrà determinare in modo obiettivo l'ammontare.

In altre parole Alfa, avendo assoggettato a imposta il costo in sede di accantonamento, avrà diritto alla sua deduzione al momento dell'effettivo sostenimento della spesa.

Per quanto concerne lo storno del fondo rischi per sopravvenuta insussistenza della passività [cfr. *supra*, lettera b)], l'istante evidenzia che, a norma dell'articolo 88 del TUIR, costituiscono sopravvenienze attive imponibili «*la sopravvenuta insussistenza di spese, perdite od oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi*».

Una sopravvenienza attiva è dunque imponibile allorché correlata ad un costo dedotto fiscalmente, mentre l'eliminazione di un costo che non ha trovato alcun riconoscimento fiscale comporta l'emergere di una sopravvenienza attiva (a livello contabile) non soggetta a imposizione. Infatti, se l'impresa ha considerato gli oneri (la cui insussistenza ha generato la sopravvenienza), a suo tempo, fiscalmente indeducibili, avrà assolto in tale momento al pagamento del tributo: l'imposizione della sopravvenienza genererebbe un fenomeno di doppia imposizione dello stesso reddito (all'atto dell'accantonamento e al momento dello storno).

Detto principio, rileva l'istante, trova conferma anche nelle posizioni dell'Amministrazione finanziaria, seppure in fattispecie diverse dal caso in esame: in particolare, nella circolare 27 maggio 1994, n. 73 e nella risoluzione 28 giugno 1979, n. 813 in tema di rimborso di imposte, nonché nella risoluzione 13 ottobre 2017, n. 124/E, in tema di rinuncia al TFM da parte degli amministratori non soci.

Dunque, conclude l'istante, lo storno di accantonamenti a fondo rischi in eccedenza costituirà sopravvenienza attiva imponibile, ai sensi dell'articolo 88 del TUIR, solo allorché lo stanziamento al fondo sia stato dedotto nell'esercizio di accantonamento, mentre diversamente non avrà rilevanza fiscale e sarà deducibile dalla base imponibile IRES mediante una variazione in diminuzione.

Alla luce di quanto sopra, l'istante ritiene che la società, la quale non ha dedotto gli accantonamenti al fondo rischi nei periodi d'imposta ... e ..., dovrebbe rilevare all'atto dello storno del fondo residuo una sopravvenienza attiva non imponibile, *ex* articolo 88 del TUIR, pari a Euro ..., da riprendere in diminuzione dal reddito in sede di dichiarazione Modello Redditi rigo RF55.

Per completezza si segnala come la variazione in diminuzione in questione, per effetto dello storno del fondo, sebbene riferita ad un componente assoggettato a imposizione da una società incorporata, non sia subordinata ad alcuna verifica della vitalità della incorporata medesima, ai sensi dell'articolo 172, comma 7 del TUIR, in quanto:

a) la deduzione di oneri derivanti dall'assoggettamento a imposizione di costi in esercizi precedenti da parte di una società incorporata non rientra nell'ambito applicativo del menzionato articolo, stante la diversità della posta in oggetto rispetto a quelle previste dalla disposizione. L'articolo 172, comma 7, del TUIR prescrive infatti che è necessario effettuare il c.d. "test di vitalità" esclusivamente per poter beneficiare dello scomputo delle seguenti componenti riferibili all'incorporata: (i) perdite fiscali, (ii) interessi indeducibili oggetto di riporto in avanti (articolo 96, comma 5 del TUIR), (iii) eccedenza relativa all'aiuto alla crescita economica di cui all'articolo 1, comma 4, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214;

b) nel caso in esame le operate variazioni in aumento e in diminuzione non sono in ogni caso state idonee a generare una perdita, né in capo alla incorporata Alfa (che ha dichiarato un utile imponibile nell'esercizio ... e il reddito minimo presunto

nell'esercizio ...) né in capo alla Beta, che chiuderà l'esercizio ... con un utile fiscale.

In conclusione, la società istante ritiene corretto non attribuire rilevanza fiscale alle componenti di reddito che scaturiscono dallo storno del fondo rischi già precedentemente tassato, operando due variazioni in diminuzione dal reddito (per Euro ... per l'utilizzo del fondo, ai sensi dell'articolo 109, comma 4, lettera *a*) del TUIR e per Euro ... per la sopravvenienza attiva non imponibile, *ex* articolo 88 del TUIR) nel rigo RF 55 del modello Redditi.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si rappresenta che non sono oggetto della presente risposta i fatti ed i relativi riflessi fiscali riguardanti i periodi d'imposta antecedenti al periodo d'imposta In particolare, il parere di seguito riportato assume acriticamente la circostanza descritta in istanza per cui, nonostante gli esiti della sentenza del ..., non si sia proceduto in tale esercizio allo stralcio del fondo qui in esame, registrando in tale periodo d'imposta gli effetti fiscali di seguito riportati.

Sempre preliminarmente, si rappresenta che esula dall'analisi condotta nel presente parere ogni valutazione o apprezzamento in merito ai valori riportati nell'istanza, nonché ogni considerazione in merito all'avvenuta fusione per incorporazione della società Alfa S.r.l. nella società istante. Resta, pertanto, impregiudicato qualsiasi potere di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria in merito.

L'articolo 107, comma 4 del TUIR dispone: «*Non sono ammesse deduzioni per accantonamenti diversi da quelli espressamente considerati dalle disposizioni del presente capo*». Il successivo articolo 109, comma 1, secondo alinea prevede che «*i ricavi, le spese e gli altri componenti di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare concorrono a formarli nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni*».

Dal combinato disposto delle norme appena citate deriva, dunque, che - al di fuori delle ipotesi tassativamente previste dal legislatore - gli accantonamenti a fondo, stanziati a bilancio quali "passività di scadenza e ammontare incerti", sono fiscalmente deducibili solo quando l'onere diviene certo nell'*an* e nel *quantum*.

Ai sensi dell'articolo 88, comma 1, del TUIR, inoltre, si considerano sopravvenienze attive, come tali soggette a tassazione, «*i ricavi o altri proventi conseguiti a fronte di spese, perdite od oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi e i ricavi o altri proventi conseguiti per ammontare superiore a quello che ha concorso a formare il reddito in precedenti esercizi, nonché la sopravvenuta insussistenza di spese, perdite od oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi*». Ne deriva che, allorché l'onere, la spesa o la perdita a fronte dei quali si è generato il componente reddituale non siano stati dedotti, la sopravvenienza o insussistenza attiva che si genera a fronte degli stessi non concorre a tassazione.

Ciò premesso, nel caso di specie in data ..., in conseguenza della sottoscrizione dell'Accordo Transattivo, la società istante «*in esecuzione della sentenza n. ... della Corte di Appello di ... si impegna a restituire alla Città Metropolitana di ... l'importo complessivo di euro ... a definizione tombale del contenzioso in oggetto*»; Beta, quindi, intende rilevare una variazione in diminuzione del reddito imponibile pari all'importo del fondo utilizzato (euro ...), ai sensi dell'articolo 109, comma 4, lettera *a*) del TUIR.

Il predetto fondo, come descritto nell'istanza, è stato ereditato dall'interpellante a seguito dell'incorporazione della società Alfa. La relativa consistenza dello stanziamento è stata mantenuta inalterata durante tutto il periodo del contenzioso in essere con la Città Metropolitana di ..., ed anche a seguito della sentenza della Corte d'Appello di ... del

Alla luce di quanto sopra descritto, e fermo restando quanto rappresentato in premessa in relazione al periodo d'imposta ... , considerato che la società incorporata, in ottemperanza all'articolo 107, comma 4, del TUIR ha sterilizzato gli effetti delle

somme accantonate mediante variazioni in aumento del reddito pari agli stanziamenti al fondo rischi effettuati nei periodi d'imposta ... e ..., l'utilizzo dei fondi qui in esame, rilevato dall'istante nel periodo d'imposta ...:

- concorre alla formazione del reddito mediante una variazione in diminuzione, ai sensi dell'articolo 109, comma 4, lettera *a*) del TUIR, per la quota dell'utilizzo relativa alla somma restituita alla Città Metropolitana di ... sulla base dell'accordo transattivo di cui sopra;

- non costituisce sopravvenienza attiva imponibile, ai sensi dell'articolo 88 del TUIR, per la quota oggetto di stralcio. Tale conclusione, inoltre, è in linea con il principio generale di divieto di doppia imposizione sancito dall'art. 163 del TUIR.

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.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)