

SCRITTURE CONTABILI SUL CONFERIMENTO D'AZIENDA

di Flavio Dezzani

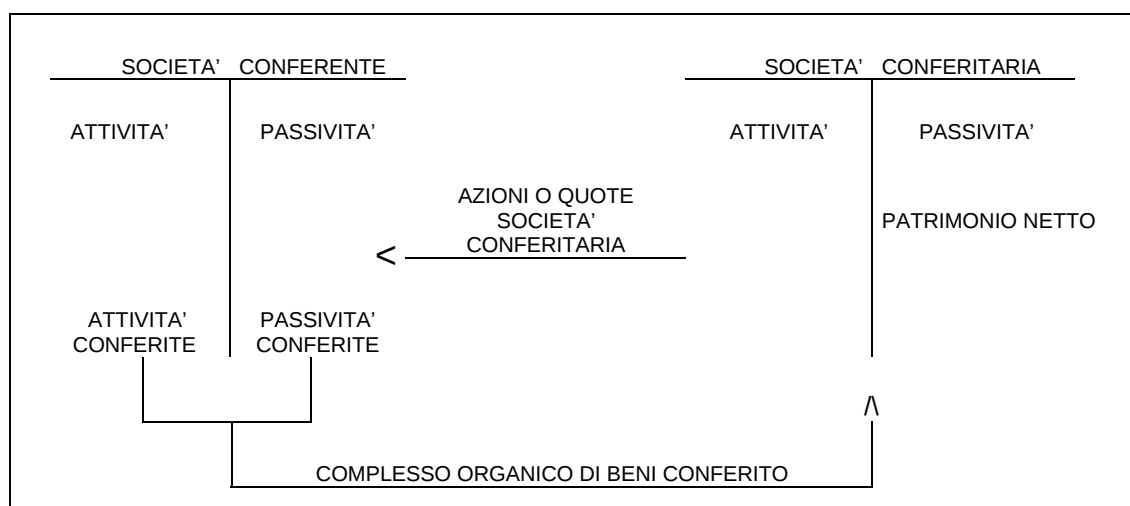
Il conferimento d'azienda rappresenta il trasferimento di un complesso organico di beni (azienda o ramo aziendale), dotato di autonoma capacità di reddito, ad una società esistente o di nuova costituzione. In contropartita del conferimento effettuato, il soggetto conferente riceve azioni o quote della società conferitaria.

Nel patrimonio della conferente, la partecipazione rappresenta la sostituzione del complesso aziendale apportato.

Nella società conferitaria, il complesso organico conferito rappresenta il patrimonio (o incremento di patrimonio) apportato.

Figura n. 1

CONFERIMENTO DI UN COMPLESSO ORGANICO DI BENI



Il codice civile non disciplina espressamente il conferimento in una società di un'azienda o di un ramo aziendale, ma si limita a disciplinare i conferimenti in natura di singoli beni (artt. 2342 – 2345 del codice civile); pertanto le disposizioni del codice civile in merito al conferimento dei singoli beni possono essere estese alla fattispecie dei conferimenti d'azienda.

Inoltre, ai fini civilistici, l'operazione di conferimento implica una sostanziale continuità, in capo alla conferitaria, dei rapporti già in essere relativi al ramo d'azienda conferito (inteso come complesso di beni e persone organizzato per l'esercizio dell'attività d'impresa, strutturato come autonoma unità organizzativa e produttiva), applicandosi la disciplina prevista dagli artt. 2558 e seguenti del codice civile per gli aspetti generali del fenomeno e, per quelli particolari relativi ai rapporti di lavoro, la disciplina di cui agli artt. 2212 e seguenti del codice civile.

Dall'analisi delle disposizioni di natura fiscale emerge che il conferimento d'azienda può assumere le seguenti configurazioni:

- 1) conferimento realizzativo o “modello cessione d'azienda” (o “a saldi chiusi” o “con discontinuità”);
- 2) conferimento neutrale o “modello successione” (o “a saldi aperti” o “con continuità”).

Il conferimento riguarda solamente gli elementi dell'attivo e del passivo del complesso aziendale conferito, con esclusione delle voci di patrimonio netto, ivi incluse le “riserve in sospensione d'imposta”.

Conferimento con il “modello della cessione” (o “conferimento realizzativo”)

Il conferimento “a saldi chiusi” (o modello “cessione d'azienda”) determina una “discontinuità nei valori contabili” tra la conferente e la conferitaria.

La conferente vende i beni alla conferitaria ad un determinato prezzo, realizzando o una plusvalenza oppure una minusvalenza sul complesso aziendale.

Nella contabilità della conferente, ad esempio, i macchinari e gli impianti sono rappresentati al costo storico ed al relativo fondo di ammortamento, mentre nella contabilità della conferitaria tali beni sono caratterizzati da un costo di acquisto risultante dalla perizia di stima: il loro ammortamento inizia da zero, con le regole stabilite per l'acquisto dei beni usati (cioè il 50 per cento del coefficiente nel primo esercizio).

Le rimanenze di magazzino valutate con il metodo "Lifo a scatti annuali" presso la conferente perdono la loro stratificazione storica presso la conferitaria, la quale deve contabilizzarle al loro prezzo di acquisto risultante dalla perizia di stima.

Conferimento con il "modello della successione" (o "conferimento neutrale")

Il conferimento "a saldi aperti" (o "modello successione"), invece, determina la "continuità dei valori contabili".

Il soggetto conferitario subentra nella posizione del conferente, realizzando la continuità dei valori fiscalmente riconosciuti degli elementi dell'attivo e del passivo dell'azienda conferita. Ad esempio:

- il costo storico dei macchinari ed il relativo fondo di ammortamento iscritto nella contabilità della conferente vengono riportati con gli stessi ammontari nella contabilità della conferitaria;
- il valore nominale dei crediti ed il relativo fondo svalutazione iscritto nella contabilità della conferente sono esposti con gli stessi importi nelle scritture contabili della conferitaria;
- le rimanenze della conferente conservano la loro stratificazione Lifo presso la conferitaria.

Qualora nelle rimanenze della conferente e in quelle della conferitaria vi fossero dei beni omogenei, la conferitaria dovrà provvedere all'unificazione delle stratificazioni Lifo esistenti.

Scelta del modello di conferimento

La scelta del modello di conferimento da porre in essere deve essere concordata tra le parti e deve trovare riscontro sia nella relazione di stima redatta dall'esperto nominato dal Tribunale ai sensi dell'art. 2343 del codice civile¹, sia nell'atto di conferimento redatto dalle parti.

1) “CONFERIMENTO REALIZZATIVO” (O MODELLO “CESSIONE D'AZIENDA”)

Il modello fondato sulla “cessione d'azienda” (o a “saldi chiusi” o “con discontinuità”) configura il conferimento come la vendita di un complesso di beni dalla conferente alla conferitaria.

La conferente deve individuare gli elementi patrimoniali (attività e passività) oggetto di conferimento, che presentano uno specifico costo storico o valore di acquisizione.

Nella contabilità della conferente, la differenza tra il valore attribuito agli elementi patrimoniali, che deve trovare riscontro nella relazione di stima redatta dall'esperto nominato dal Tribunale ai sensi dell'art. 2343 del codice civile, e la somma dei singoli valori contabili (o di libro) dei beni ceduti determina la plusvalenza da conferimento.

¹ Art. 2343 : *Stima dei conferimenti di beni in natura e di crediti (primo comma)*

«Chi conferisce beni in natura o crediti deve presentare la relazione giurata di un esperto designato dal tribunale nel cui circondario ha sede la società, contenente la descrizione dei beni o dei crediti conferiti, l'attestazione che il loro valore è almeno pari a quello ad essi attribuito ai fini della determinazione del capitale sociale e dell'eventuale sovrapprezzo ed i criteri di valutazione seguiti. La relazione deve essere allegata all'atto costitutivo.»

Esempio:

Patrimonio netto conferito a valori di perizia	
<i>meno:</i> Patrimonio netto a valori contabili (o fiscali)	(.....)

Plusvalenza da conferimento	
	=====

Nella contabilità della conferitaria gli elementi patrimoniali (es.: fabbricati industriali, impianti, ecc.) devono essere iscritti al valore di cessione e non ai valori di libro (costo fiscale e fondo di ammortamento) che gli stessi beni avevano nella contabilità della conferente; per la conferitaria, quindi, l'ammortamento delle immobilizzazioni immateriali e materiali comincia da zero.

Il “conferimento realizzativo” – sotto il profilo fiscale – è disciplinato dall’art. 9, comma 5, del TUIR il quale assimila il conferimento di beni o di aziende (o rami aziendali) alle cessioni a titolo oneroso.

Ai sensi del comma 2, secondo periodo, del medesimo articolo, “in caso di conferimenti o apporti in società o in altri enti si considera corrispettivo conseguito il valore normale dei beni e dei crediti conferiti”.

Si ricorda che per “valore normale” dei beni e dei crediti viene inteso il cosiddetto “valore di mercato” dei medesimi beni e crediti.

Sotto il profilo civilistico, il conferimento di beni o di azienda è un fenomeno traslativo soggetto alla disciplina dell’art. 2558 c.c., come risulta dalle seguenti massime di sentenze della Corte di Cassazione:

- Cassazione Civile, Sez. V, 29 settembre 2006, n. 21229:

«In caso di conferimento di un'azienda individuale ad una società, sia essa di persone o di capitali, si verifica un fenomeno traslativo soggetto alla disciplina dell'art. 2558 e ss. cod. civ., consistente nella cessione dell'azienda del conferente in favore del soggetto cui viene conferita: in virtù di tale trasferimento, l'alienante acquista la posizione di socio della società, ma, salvo che non risulti il consenso dei creditori, non è liberato dai debiti inerenti all'esercizio dell'azienda ceduta, anteriori al trasferimento, ed è pertanto legittimato a contestarne l'esistenza, mentre la corresponsabilità del cessionario nei confronti dei creditori aziendali postula, quale elemento costitutivo essenziale, l'intervenuta

annotazione dei debiti nei libri contabili obbligatori, ai sensi dell'art. 2560, secondo comma cod. civ.»

– Cassazione Civile, Sez. V, 12 marzo 2008, n. 6578:

«Il conferimento di un'azienda individuale in una società di persone o di capitali costituisce una cessione d'azienda, la quale comporta per legge la cessione dei crediti relativi all'esercizio di essa, ivi compresi i crediti d'imposta vantati dal cedente nei confronti dell'erario. Ne consegue che, per effetto della cessione, il cedente medesimo è privo di legittimazione a domandare all'erario il rimborso dell'IVA pagata in eccedenza.»

Esempio:

ELEMENTI PATRIMONIALI	COSTO FISCALMENTE RICONOSCIUTO	VALORI DI PERIZIA (A VALORE NORMALE)
Fabbricati industriali	3.000	
Fondo ammortamento fabbricati	(1.000)	

	2.000	2.700
Impianti e macchinari	1.700	
Fondo ammortamento impianti e macchinari	(700)	

	1.000	1.300
Attrezzatura	600	
Fondo ammortamento attrezzatura	(400)	

	200	200
Materie prime	400	400
Prodotti finiti	800	800
Crediti	1.200	
Fondo svalutazione crediti	(60)	

	1.140	1.140
	-----	-----
Totale attivo	5.540	6.540
	=====	=====
Trattamento di fine rapporto lavoro	3.600	3.600
Debiti	940	940
	-----	-----
Totale passivo	4.540	4.540
	=====	=====
Patrimonio netto conferito	1.000	2.000

Nell'esempio proposto la plusvalenza ammonta a € 1.000 ed è determinata come differenza tra il valore di realizzo (es.: € 2.000) e l'ultimo costo fiscalmente riconosciuto (es.: € 1.000).

A seconda della modalità di assoggettamento a tassazione della plusvalenza si possono avere i seguenti casi (art. 86 del nuovo TUIR):

- 1) tassazione per l'intero importo nell'esercizio del realizzo;
- 2) tassazione frazionata in quote costanti in non più di cinque esercizi, se l'azienda è posseduta da non meno di tre anni (comma 4 dell'art. 86 del TUIR).

A norma dell'art. 86 del TUIR la plusvalenza derivante dal conferimento concorre a formare il reddito imponibile della società conferente.

Se la conferente iscrive la plusvalenza nel conto economico dell'esercizio di realizzo e – sotto il profilo fiscale – tale plusvalenza viene frazionata in sede di dichiarazione dei redditi, la conferente deve procedere all'iscrizione nel conto economico delle imposte differite, la cui contropartita è rappresentata da:

- “debiti tributari” (entro l'esercizio successivo), per le imposte relative a 1/5 della plusvalenza;
- “fondo imposte”, per le imposte relative ai 4/5 della plusvalenza.

La plusvalenza da conferimento rientra nella base imponibile ai fini delle imposte sui redditi (es.: IRES), mentre è espressamente esclusa dalla base imponibile ai fini Irap. Infatti, l'art.11, comma 3, del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, dispone: “Ai fini della determinazione della base imponibile ... concorrono ... le plusvalenze e le minusvalenze relative a beni strumentali non derivanti da operazioni di trasferimento di azienda ... ”.

La conferitaria iscrive, nelle proprie scritture contabili, gli elementi patrimoniali ai valori indicati dalla perizia di stima che assumono rilevanza fiscale.

Di seguito vengono riportate le scritture contabili della società conferente e della società conferitaria, utilizzando i dati dell'esempio precedentemente esposto.

Scritture contabili della conferente

Diversi	a Diversi		8.700
Fondo ammortamento fabbricati		1.000	
Fondo ammortamento impianti e macchinari		700	
Fondo ammortamento attrezzature		400	
Fondo svalutazione crediti		60	
Trattamento di fine rapporto		3.600	
Debiti		940	
Società "Y" c/conferimento		2.000	
	a Fabbricati industriali	3.000	
	a Impianti e macchinari	1.700	
	a Attrezzatura	600	
	a Rimanenze materie prime	400	
	a Rimanenze prodotti finiti	800	
	a Crediti	1.200	
	a Plusvalenza da conferimento	1.000	
Partecipazioni	a Società "Y" c/conferimento		2.000

Determinazione delle imposte sul reddito relative alla plusvalenza

Per ipotesi:

- 1) ricorrono i requisiti temporali previsti dall'art. 86 del TUIR per il frazionamento della tassazione della plusvalenza in cinque

esercizi a partire da quello di realizzo della plusvalenza medesima;

2) il conferimento viene effettuato nel 20..;

3) la tassazione viene indicata con aliquota del 30%.

Plusvalenza	Imposte sul reddito 20..	Imposte differite esercizi successivi
1/5 di 1.000 = 200	IRES 30% = 60	IRES 30% = 240
4/5 di 1.000 = 800		

La scrittura contabile della conferente, limitatamente alle imposte sul reddito relative alla plusvalenza, è la seguente:

Imposte sul reddito	a Diversi		300
	a Debiti tributari	60	
	a Fondo imposte	240	

Scritture contabili della conferitaria

Società "X" c/sottoscrizioni	a Capitale sociale		2.000
------------------------------	--------------------	--	-------

Diversi	a Diversi		6.540
Fabbricati industriali		2.700	
Impianti e macchinari		1.300	
Attrezzatura		200	
Rimanenze materie prime		400	
Rimanenze prodotti finiti		800	
Crediti		1.140	
	a Trattamento di fine rapporto	3.600	
	a Debiti	940	
	a Società "X" c/sottoscrizioni	2.000	

2) “CONFERIMENTO NEUTRALE” (O MODELLO “SUCCESSIONE”)

Il modello fondato sulla “successione” (o “a saldi aperti” o “con continuità”) configura il conferimento d’azienda come la successione nei valori contabili tra la conferente e la conferitaria.

Tale modello di conferimento viene disciplinato dall’art. 176 del TUIR, il quale dispone quanto segue:

«I conferimenti di aziende effettuati tra soggetti residenti nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese commerciali, non costituiscono realizzo di plusvalenze o minusvalenze. Tuttavia il soggetto conferente deve assumere, quale valore delle partecipazioni ricevute, l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto dell'azienda conferita e il soggetto conferitario subentra nella posizione di quello conferente in ordine agli elementi dell'attivo e del passivo dell'azienda stessa, facendo risultare da apposito prospetto di riconciliazione della dichiarazione dei redditi i dati esposti in bilancio e i valori fiscalmente riconosciuti.»

Dall’analisi dell’indicata disposizione sono desumibili le seguenti tipologie di conferimento:

- 1) conferimento a “valori contabili”;
- 2) conferimento a “valori in sospensione d’imposta”;
- 3) conferimento a “valori rivalutati” assoggettati all’applicazione dell’imposta sostitutiva dell’IRES e dell’IRAP da parte della conferitaria.

2.1) Conferimento neutrale a “valori contabili” (o conferimento modello “successione” a “valori contabili”)

Il conferimento di azienda a valori contabili determina quindi l’iscrizione nella contabilità della conferitaria degli stessi valori esposti nella contabilità della conferente: vi è cioè la “successione dei valori di libro tra la conferente e la conferitaria” (es.: costo storico dei fabbricati e relativo fondo di ammortamento, valore nominale dei crediti e relativo fondo svalutazione crediti).

La scelta del modello di conferimento e del trattamento fiscale dell'operazione di conferimento deve risultare da una clausola dell'atto di conferimento e la perizia di stima deve essere redatta di conseguenza.

Esempio:

ELEMENTI PATRIMONIALI	COSTO FISCALMENTE RICONOSCIUTO	VALORI DI PERIZIA
Fabbricati industriali	3.000	3.000
Fondo ammortamento fabbricati	(1.000)	(1.000)
	-----	-----
	2.000	2.000
Impianti e macchinari	1.700	1.700
Fondo ammortamento impianti e macchinari	(700)	(700)
	-----	-----
	1.000	1.000
Attrezzatura	600	600
Fondo ammortamento attrezzatura	(400)	(400)
	-----	-----
	200	200
Materie prime	400	400
Prodotti finiti	800	800
Crediti	1.200	1.200
Fondo svalutazione crediti	(60)	(60)
	-----	-----
	1.140	1.140
	-----	-----
Totale attivo	5.540	5.540
	=====	=====
Trattamento di fine rapporto lavoro	3.600	3.600
Debiti	940	940
	-----	-----
Totale passivo	4.540	4.540
	=====	=====
Patrimonio netto conferito	1.000	1.000

Scritture contabili della conferente

Diversi	a Diversi		7.700
Fondo ammortamento fabbricati		1.000	
Fondo ammortamento impianti e macchinari		700	
Fondo ammortamento attrezzature		400	
Fondo svalutazione crediti		60	
Trattamento di fine rapporto		3.600	
Debiti		940	
Società "Y" c/conferimento		1.000	
	a Fabbricati industriali	3.000	
	a Impianti e macchinari	1.700	
	a Attrezzatura	600	
	a Rimanenze materie prime	400	
	a Rimanenze prodotti finiti	800	
	a Crediti	1.200	
Partecipazioni	a Società "Y" c/conferimento		1.000

Scritture contabili della conferitaria

Società "X" c/sottoscrizioni	a Capitale sociale		1.000
------------------------------	--------------------	--	-------

Diversi	a Diversi		7.700
Fabbricati industriali		3.000	
Impianti e macchinari		1.700	
Attrezzatura		600	
Rimanenze materie prime		400	
Rimanenze prodotti finiti		800	
Crediti		1.200	
	a Fondo ammortamento fabbricati	1.000	
	a Fondo ammortamento impianti e macchinari	700	
	a Fondo ammortamento attrezzature	400	
	a Fondo svalutazione crediti	60	
	a Trattamento di fine rapporto	3.600	
	a Debiti	940	
	a Società "X" c/sottoscrizioni	1.000	

2.2) Conferimento neutrale a “valori in sospensione d’imposta” (o conferimento modello “successione” a “valori in sospensione d’imposta”)

In questo caso:

- l'accordo tra le parti (conferente e conferitaria) di considerare l'operazione di conferimento a “valori in sospensione d’imposta” deve risultare da una specifica clausola dell’atto di conferimento;
- la perizia di stima deve esporre i valori lordi “rivalutati”, ed i relativi fondi rettificativi nel limite del valore normale dei beni medesimi;
- il maggior valore della partecipazione, rispetto al costo fiscale dell’azienda conferita, iscritto nelle scritture contabili della società conferente, rappresenta un “valore in sospensione d’imposta” da attestare con un apposito prospetto di riconciliazione, da allegare alla dichiarazione dei redditi;
- i maggiori valori degli elementi patrimoniali acquisiti, rispetto al costo fiscale dei medesimi, iscritti nelle scritture contabili della società conferitaria, rappresentano “valori in sospensione d’imposta” da attestare con apposito prospetto di riconciliazione da allegare alla dichiarazione dei redditi e non hanno rilevanza fiscale;
- nelle scritture contabili della conferitaria, i valori devono essere iscritti “a saldi aperti”, cioè il “costo rivalutato in sospensione d’imposta” ed il relativo fondo di ammortamento risultante dal bilancio della conferente;
- deve essere iscritto un “fondo imposte differite” a fronte dei “valori in sospensione d’imposta” iscritti sui beni conferiti.

Esempio:

ELEMENTI PATRIMONIALI	COSTO FISCALMENTE RICONOSCIUTO	VALORI DI PERIZIA
Fabbricati industriali	3.000	3.700
Fondo ammortamento fabbricati	(1.000)	(1.000)
	-----	-----
	2.000	2.700
Impianti e macchinari	1.700	2.000
Fondo ammortamento impianti e macchinari	(700)	(700)
	-----	-----
	1.000	1.300
Attrezzatura	600	600
Fondo ammortamento attrezzatura	(400)	(400)
	-----	-----
	200	200
Materie prime	400	400
Prodotti finiti	800	800
Crediti	1.200	1.200
Fondo svalutazione crediti	(60)	(60)
	-----	-----
	1.140	1.140
	-----	-----
Totale attivo	5.540	6.540
	=====	=====
Trattamento di fine rapporto lavoro	3.600	3.600
Debiti	940	940
Fondo imposte differite	-	300
	-----	-----
Totale passivo	4.540	4.840
	=====	=====
Patrimonio netto conferito	1.000	1.700

Con Risoluzione n. 382/E del 6 dicembre 2002, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che - nel caso di conferimento d'azienda secondo il modello "successione" a "valori rivalutati in sospensione d'imposta" - è consentito iscrivere nella contabilità della conferitaria un "fondo imposte differite" a fronte delle "rivalutazioni in sospensione d'imposta" operate in sede di conferimento.

Nel suddetto caso, il “fondo imposte differite” corrisponde al seguente ammontare:

Plusvalenza in sospensione d'imposta x 30% aliquota IRES

cioè

$$1.000 \times 30\% = 300$$

Scritture contabili della conferente

Diversi	a Diversi		8.370
Fondo ammortamento fabbricati		1.000	
Fondo ammortamento impianti e macchinari		700	
Fondo ammortamento attrezzature		400	
Fondo svalutazione crediti		60	
Trattamento di fine rapporto		3.600	
Debiti		940	
Società “Y” c/conferimento		1.700	
	a Fabbricati industriali	3.000	
	a Impianti e macchinari	1.700	
	a Attrezzature	600	
	a Rimanenze materie prime	400	
	a Rimanenze prodotti finiti	800	
	a Crediti	1.200	
	a Riserva da conferimento	700	
Partecipazioni	a Società “Y” c/conferimento		1.700

La società conferente deve allegare alla propria dichiarazione dei redditi il prospetto di riconciliazione tra il valore iscritto in bilancio ed il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione. Ai fini fiscali, il calcolo della plusvalenza – in caso di cessione - deve assumere come costo della partecipazione il valore di 1.000 e non il valore della partecipazione esposto in bilancio di 1.700.

La “riserva da conferimento” – ai sensi della risoluzione del Ministero delle finanze del 6 giugno 2000, n. 82/E – non costituisce, fiscalmente, un fondo in sospensione d’imposta, bensì una libera posta del patrimonio netto che può essere distribuita.

Esempio:

Elementi patrimoniali	Dati esposti in bilancio	Valori fiscalmente riconosciuti
Partecipazioni	1.700	1.000

Scritture contabili della conferitaria

Società “X” c/sottoscrizioni	a	Capitale sociale	1.700
Diversi	a	Diversi	8.700
Fabbricati industriali			3.700
Impianti e macchinari			2.000
Attrezzature			600
Rimanenze materie prime			400
Rimanenze prodotti finiti			800
Crediti			1.200
	a	Fondo ammortamento fabbricati	1.000
	a	Fondo ammortamento impianti e macchinari	700
	a	Fondo ammortamento attrezzature	400
	a	Fondo svalutazione crediti	60
	a	Trattamento di fine rapporto	3.600
	a	Debiti	940
	a	Fondo imposte differite	300
	a	Società “X” c/sottoscrizioni	1.700

Con Risoluzione n. 382/E del 6 dicembre 2002, l’Agenzia delle Entrate ha precisato che appare corretto iscrivere nella contabilità della società conferitaria un “fondo imposte differite” a fronte dei “maggiori valori in sospensione d’imposta” iscritti sui beni dell’attivo conferito.

La società conferitaria deve allegare alla propria dichiarazione dei redditi un prospetto di riconciliazione in cui vengono messi in evidenza i valori iscritti in bilancio ed i valori fiscalmente riconosciuti degli elementi patrimoniali acquisiti tramite il conferimento.

Elementi patrimoniali	Dati esposti in bilancio	Valori fiscalmente riconosciuti
Fabbricati industriali	3.700	3.000
Impianti e macchinari	2.000	1.700

Nella contabilità della società conferitaria i beni sono iscritti a “costo rivalutato in sospensione d’imposta”.

Nel caso in esame, i “fabbricati industriali” sono iscritti nella contabilità della conferitaria ai seguenti valori:

	Costo fiscale	Rivalutazione in sospensione d’imposta	Valore contabile
Fabbricati industriali	3.000	700	3.700
Fondo ammortamento	1.000	-	1.000

Il coefficiente di ammortamento è del 5% e deve essere calcolato separatamente sul “costo fiscale” e sulla “rivalutazione in sospensione d’imposta”, cioè:

			Ammortamento deducibile	Ammortamento indeducibile
Costo fiscale	$3.000 \times 5\%$	=	150	-
Rivalutazione in sospensione d’imposta	$700 \times 5\%$	=	-	35
	<u>3.700</u>		<u>150</u>	<u>35</u>
	=====		=====	=====

Nella dichiarazione dei redditi della società conferitaria, la quota di ammortamento conteggiata sul costo fiscale del bene è “deducibile” (es.: 150), mentre quella calcolata sulla “rivalutazione in sospensione d'imposta” è “indeducibile” dal reddito imponibile (es.: 35).

2.3) Conferimento modello “successione” a “valori rivalutati” assoggettati all'applicazione dell'imposta sostitutiva dell'IRES e dell'IRAP da parte della conferitaria

Nella contabilità della conferitaria, i valori dei beni sono iscritti “a saldi aperti”, cioè – ad esempio – il costo fiscale dei beni ed il relativo “fondo di ammortamento”.

La perizia di stima deve mettere in evidenza i valori lordi rivalutati e le rispettive poste rettificative, nonché l'imposta sostitutiva dell'IRES e dell'IRAP che la conferitaria intende versare per affrancare i disallineamenti tra i valori civili e quelli fiscali. L'art. 176, comma 2-ter, del TUIR prevede che la società conferitaria possa affrancare i “disallineamenti” tra i “valori civili” ed il “valori fiscali” mediante il versamento di un'imposta sostitutiva dell'IRES e dell'IRAP così disciplinata:

«2-ter. In luogo dell'applicazione delle disposizioni dei commi 1, 2 e 2-bis, la società conferitaria può optare, nella dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio nel corso del quale è stata posta in essere l'operazione o, al più tardi, in quella del periodo d'imposta successivo, per l'applicazione, in tutto o in parte, sui maggiori valori attribuiti in bilancio agli elementi dell'attivo costituenti immobilizzazioni materiali e immateriali relativi all'azienda ricevuta, di un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dell'imposta sul reddito delle società e dell'imposta regionale sulle attività produttive, con aliquota del 12 per cento sulla parte dei maggiori valori ricompresi nel limite di 5 milioni di euro, del 14 per cento sulla parte dei maggiori valori che eccede 5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro e del 16 per cento sulla parte dei maggiori valori che eccede i 10 milioni di euro. I maggiori valori assoggettati a imposta sostitutiva si considerano riconosciuti ai fini dell'ammortamento a partire dal periodo d'imposta nel corso del quale è esercitata l'opzione; in caso di realizzo dei beni anteriormente al quarto periodo d'imposta successivo a quello dell'opzione, il costo fiscale è ridotto dei maggiori valori assoggettati a imposta sostitutiva e dell'eventuale maggior ammortamento dedotto e l'imposta sostitutiva versata è scomputata dall'imposta sui redditi ai sensi degli articoli 22 e 79.»

Le caratteristiche dell'imposta sostitutiva sono le seguenti:

- 1) l'applicazione dell'imposta sostitutiva viene effettuata dalla "società conferitaria" nella dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio nel corso del quale è stato posto in essere il conferimento o, al più tardi, in quella del periodo d'imposta successivo;
- 2) l'affrancamento dei "disallineamenti" tra i "valori civili" ed i "valori fiscali" riguarda solamente gli elementi dell'attivo dell'azienda ricevuta costituenti:
 - immobilizzazioni materiali;
 - immobilizzazioni immateriali;
- 3) l'affrancamento dei "disallineamenti" può applicarsi, in tutto o in parte, ai maggiori valori attribuiti alle immobilizzazioni materiali ed immateriali (D.M. 25 luglio 2008);
- 4) le aliquote dell'imposta sostitutiva sono le seguenti:

fino a	5.000.000 di euro	12%
da 5 a	10.000.000 di euro	14%
oltre	10.000.000 di euro	16%
- 5) i maggiori valori assoggettati ad imposta sostitutiva si considerano riconosciuti ai fini dell'ammortamento a partire dal periodo d'imposta nel corso del quale è esercitata l'opzione.

Esempio:

2009	conferimento
2010	esercizio dell'opzione (dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio 2009)
2010	esercizio di decorrenza della deducibilità degli ammortamenti sui maggiori valori iscritti in bilancio;

- 6) il versamento dell'imposta sostitutiva deve avvenire obbligatoriamente in tre rate:

- la prima, pari al 30% dell'importo complessivamente dovuto, entro il termine di versamento del saldo dell'IRES e dell'IRAP relativo al periodo d'imposta in cui è avvenuto il conferimento;
- la seconda, pari al 40% e la terza, pari al 30%, entro il termine per il versamento del saldo dell'IRES e dell'IRAP degli esercizi successivi.

Sulla seconda e sulla terza rata sono dovuti gli interessi nella misura del 2,5% annuali;

- 7) Si ricorda che ai sensi del comma 5 dell'art. 176, le eccedenze in sospensione d'imposta relative all'azienda conferita, formatesi a seguito della deduzione extracontabile di componenti negativi di reddito ai sensi dell'art. 109, comma 4, lettera b) del TUIR, non concorrono alla formazione del reddito del soggetto conferente e si trasferiscono alla società conferitaria a condizione che questa istituisca sulle proprie riserve di patrimonio netto il vincolo di sospensione d'imposta previsto dalla predetta norma.

Nel caso in cui il suddetto vincolo non sia ricostituito dalla società conferitaria, l'eccedenza in sospensione d'imposta concorre alla formazione del reddito del soggetto conferente;

- 8) Il regime di imposizione sostitutiva si applica solamente nel caso in cui il conferimento riguardi un compendio aziendale e non singoli beni (Circolare n. 57/E del 25 settembre 2008, paragrafo 4.3).

La scelta per il regime di imposizione sostitutiva compete solamente alla società conferitaria.

L'affrancamento può riguardare le seguenti categorie di disallineamenti:

- 1) “disallineamenti” formatisi in occasione del conferimento;
- 2) “disallineamenti” già esistenti presso la società conferente ed “ereditati” dalla società conferitaria.

I “disallineamenti” tra i “valori civili” ed i “valori fiscali” possono essere assoggettati ad imposta sostitutiva anche in misura parziale: tuttavia, l'applicazione dell'imposta sostitutiva deve essere richiesta per categorie omogenee di immobilizzazioni. A tal fine, l'art. 1, comma 2, D.M. 25 luglio 2008 suddivide i beni immobili nelle seguenti cinque categorie:

- a) aree fabbricabili aventi medesima destinazione urbanistica;
- b) aree non fabbricabili;
- c) fabbricati strumentali ai sensi dell'art. 43, comma 2, primo periodo, del TUIR (cd. fabbricati strumentali per destinazione);
- d) fabbricati strumentali ai sensi dell'art. 43, comma 2, secondo periodo, del citato TUIR (cd. fabbricati strumentali per natura);
- e) fabbricati di cui all'art. 90 del TUIR (immobili patrimoniali).

I beni mobili, inclusi gli impianti e i macchinari ancorchè infissi al suolo, sono raggruppati in categorie omogenee per anno di acquisizione e coefficiente di ammortamento.

Per le immobilizzazioni immateriali, incluso l'avviamento, invece, l'imposta sostitutiva può essere applicata anche distintamente su ciascuna di esse.

Il riferimento del decreto ai “beni” esclude dall'ambito di applicazione dell'imposta sostitutiva gli oneri pluriennali.

In caso di riallineamento “parziale”, i maggiori valori affrancati relativi ad una determinata categoria omogenea devono essere “spalmati” secondo un

criterio di proporzionalità su tutti i beni facenti parte della categoria interessata, dovendo l'opzione riguardare tutti i beni ricompresi all'interno di una medesima categoria omogenea e non potendo il contribuente "scegliere" solo alcuni beni all'interno delle diverse categorie di immobilizzazioni.

Il comma 6 dell'art. 1 del D.M. 25 luglio 2008 prevede una particolare deroga al criterio generale di determinazione della base imponibile dell'imposta sostitutiva. E', infatti, previsto che "in deroga al comma 2, le differenze tra i valori civili e fiscali relative alle immobilizzazioni cedute nel corso dello stesso periodo d'imposta di esercizio dell'opzione, anteriormente al versamento della prima rata dovuta, sono escluse dalla base imponibile dell'imposta sostitutiva".

Ne deriva che i disallineamenti esistenti sui beni materiali e immateriali realizzati nel periodo intercorrente tra l'inizio del periodo d'imposta in cui l'opzione è esercitata ed il versamento della prima rata (che costituisce il momento in cui l'opzione si considera perfezionata) dovranno essere esclusi ai fini della determinazione della base imponibile su cui calcolare l'imposta sostitutiva.

Esempio:

ELEMENTI PATRIMONIALI	COSTO FISCALMENTE RICONOSCIUTO	VALORI DI PERIZIA
Fabbricati industriali	3.000	3.700
Fondo ammortamento fabbricati	(1.000)	(1.000)
	-----	-----
	2.000	2.700
Impianti e macchinari	1.700	2.000
Fondo ammortamento impianti e macchinari	(700)	(700)
	-----	-----
	1.000	1.300
Attrezzatura	600	600
Fondo ammortamento attrezzatura	(400)	(400)
	-----	-----
	200	200
Materie prime	400	400
Prodotti finiti	800	800
Crediti	1.200	1.200
Fondo svalutazione crediti	(60)	(60)
	-----	-----
	1.140	1.140
	-----	-----
Totale attivo	5.540	6.540
	=====	=====
Trattamento di fine rapporto lavoro	3.600	3.600
Debiti	940	940
Debiti imposta sostitutiva	--	120
	-----	-----
Totale passivo	4.540	4.660
	=====	=====
Patrimonio netto conferito	1.000	1.880

I “disallineamenti” tra i “valori civili” ed i “valori fiscali” risultanti dalla perizia di conferimento sono i seguenti:

Fabbricati industriali (3.700 – 3.000)	700
Impianti e macchinari (2.000 – 1.700)	300
Totale	1.000
	=====

Nell'ipotesi che i dati siano espressi in migliaia di euro, l'imposta sostitutiva deve essere calcolata in base all'aliquota del 12%, cioè:

$$\mathbf{€\ 1.000.000 \times 12\% = €\ 120.000}$$

Nella perizia di conferimento deve essere incluso il debito per imposta sostitutiva sui “disallineamenti” tra i “valori civili” ed i “valori fiscali”, in quanto la società conferitaria intende applicare tale regime anziché quello dei “valori in sospensione d'imposta”, che determina l'iscrizione della fiscalità differita passiva nella misura piena (es.: 30%) invece del regime dell'imposta sostitutiva nella misura ridotta (es.: 12%).

Scritture contabili della conferente

Gli effetti dell'affrancamento si manifestano solo per la conferitaria e non anche per la conferente. Quest'ultima è, infatti, comunque tenuta, ai sensi dell'art. 176, comma 1, del TUIR, ad assumere, quale valore della partecipazione ricevuta, l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto dell'azienda conferita.

L'affrancamento, quindi, non si “ribalta” sulla conferente.

Le scritture contabili sono le seguenti:

Diversi	a Diversi		8.580
Fondo ammortamento fabbricati		1.000	
Fondo ammortamento impianti e macchinari		700	
Fondo ammortamento attrezzature		400	
Fondo svalutazione crediti		60	
Trattamento di fine rapporto		3.600	
Debiti		940	
Società "Y" c/conferimento		1.880	
	a Fabbricati industriali	3.000	
	a Impianti e macchinari	1.700	
	a Attrezzatura	600	
	a Rimanenze materie prime	400	
	a Rimanenze prodotti finiti	800	
	a Crediti	1.200	
	a Riserva da conferimento	880	
Partecipazioni	a Società "Y" c/conferimento		1.880

In apposito prospetto della dichiarazione dei redditi della società conferente il contribuente deve indicare il "valore contabile" ed il "valore fiscale" della partecipazione ricevuta (art. 1, comma 9, D.M. 25 luglio 2008).

Esempio:

Elementi patrimoniali	Dati esposti in bilancio	Valore fiscalmente riconosciuto
Partecipazioni	1.880	1.000

Scritture contabili della conferitaria

Società "X" c/sottoscrizioni	a	Capitale sociale		1.880
Diversi	a	Diversi		8.700
Fabbricati industriali			3.700	
Impianti e macchinari			2.000	
Attrezzatura			600	
Rimanenze materie prime			400	
Rimanenze prodotti finiti			800	
Crediti			1.200	
	a	Fondo ammortamento fabbricati	1.000	
	a	Fondo ammortamento impianti e macchinari	700	
	a	Fondo ammortamento attrezzatura	400	
	a	Fondo svalutazione crediti	60	
	a	Trattamento di fine rapporto	3.600	
	a	Debiti	940	
	a	Debiti per imposta sostitutiva	120	
	a	Società "X" c/sottoscrizioni	1.880	

Nella contabilità della conferitaria, i valori sono iscritti al nuovo "costo fiscale", in quanto le plusvalenze sui beni medesimi sono state assoggettate al regime dell'imposta sostitutiva da parte della conferitaria. Conseguentemente, la conferitaria deve iscrivere il debito per imposta sostitutiva (es.: 120).

Nel caso in esame, i "fabbricati industriali" sono iscritti nella contabilità della conferitaria al seguente costo fiscale:

<i>Fabbricati industriali</i>	<i>3.700</i>
<i>Fondo ammortamento</i>	<i>1.000</i>

L'ammortamento fiscalmente "deducibile" deve essere conteggiato come segue:

$$\text{Costo fiscale } 3.700 \times 5\% \text{ aliquota fiscale} = 185$$

Le scritture di pagamento del “debito per imposta sostitutiva” sono le seguenti:

1) pagamento della prima rata pari al 30%:

Debiti per imposta sostitutiva	a	Banca c/c	
--------------------------------	---	-----------	-------

2) pagamento della seconda (40%) e della terza rata (30%), nonché degli interessi pari al 2,5% annuo:

Diversi	a	Banca c/c	
Debiti per imposta sostitutiva			
Interessi passivi			
			=====