

ESERCITAZIONE: CONFERIMENTO E CESSIONE

Introduzione:

Il conferimento d'azienda rappresenta il *trasferimento di un complesso organico di beni, dotato di autonoma capacità di reddito, ad una società esistente o di nuova costituzione.*

In contropartita, il soggetto conferente riceve azioni o quote della società conferitaria.

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.

L'operazione di 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" determina una discontinuità dei valori contabili tra la conferente e la conferitaria.

La conferente vende i beni alla conferitaria ad un determinato prezzo, realizzando una plusvalenza (o minusvalenza).

Nella contabilità della conferitaria i beni acquisiti non sono iscritti al costo storico e relativo fondo ammortamento presente nella conferente, ma sono caratterizzati da un costo di acquisto risultante dalla perizia di stima e il loro ammortamento inizia da zero, con le regole stabilite per l'acquisto dei beni usati (cioè il 50% del coefficiente nel primo esercizio).

Conferimenti con il "modello della successione" o conferimento neutrale

Il conferimento "a saldi aperti" determina una continuità dei valori contabili tra la conferente e la conferitaria.

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.

Il conferimento neutrale è disciplinato dall'articolo 176 del TUIR che 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 di tale disposizione, sono desumibili le seguenti tipologie di conferimento:

- Conferimento a “valori contabili”

Il conferimento determina l’iscrizione nella contabilità della conferitaria degli stessi valori esposti nella contabilità della conferente

- Conferimento a “valori in sospensione d’imposta”

In questo caso 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 nella contabilità della conferente, rappresenta un *valore in sospensione d’imposta*.

I maggiori valori degli elementi patrimoniali acquisiti, rispetto al costo fiscale dei medesimi, iscritti nella contabilità della conferitaria, rappresentano *valori in sospensione d’imposta*.

Nelle scritture contabili della conferitaria tali valori devono essere iscritti “a saldi aperti” e cioè il costo rivalutato in sospensione d’imposta e il relativo fondo ammortamento risultante dal bilancio della conferente.

Deve essere iscritto, nella contabilità della conferitaria, un fondo imposte differite a fronte dei valori in sospensione d’imposta iscritti sui beni dell’attivo conferiti.

- Conferimento a “valori rivalutati” assoggettati all’applicazione dell’imposta sostitutiva dell’IRES e dell’IRAP da parte della conferitaria

CASO

La società "NEW" s.p.a. esercita due attività economiche distinte ("A" e "B") e ha deciso di scorporare un ramo aziendale ("A") attraverso una operazione di conferimento dello stesso ad una società già esistente (soc. ERA s.r.l.). In contropartita la società NEW otterrà una partecipazione del 60% della società ERA.

Il conferimento viene effettuato al 31/12/n e l'esercizio sociale della società conferente e della società conferitaria chiudono alla medesima data.

La Società conferente si avvale delle disposizioni di legge nazionali (Codice Civile) e dei Principi Contabili Nazionali elaborati dall'OIC, ed è tenuta a redigere il bilancio d'esercizio in forma ordinaria.

Con riferimento alla **società conferente**, il candidato rediga con dati a scelta:

1. lo schema riassuntivo della *perizia di stima* degli elementi (ramo "A") che formano oggetto di conferimento e il valore contabile degli elementi medesimi, sapendo che ai fini dell'operazione è adottato il **modello "successione" con valori lordi rivalutati in sospensione d'imposta**, con emersione di *maggiori valori sulle immobilizzazioni materiali* facenti parte dell'azienda ceduta (ramo "A");

| | COSTO FISCALMENTE RICONOSCIUTO | VALORE DI PERIZIA |
|------------------------------------|---|--------------------------|
| Fabbricati industriali | 4.000 | 4.500 |
| F.do amm.to fabbricati industriali | (1.000) | (1.000) |
| | 3.000 | 3.500 |
| Impianti e macchinari | 2.500 | 3.000 |
| F.do amm.to impianti e macchinari | (800) | (800) |
| | 1.700 | 2.200 |
| Attrezzatura | 1.300 | 1.500 |
| F.do amm.to attrezzatura | (500) | (500) |
| | 800 | 1.000 |
| Rimanenze Materie Prime | 6.000 | 6.000 |
| Rimanenze Prodotti Finiti | 2.000 | 2.000 |
| Crediti | 3.500 | 3.500 |
| F.do svalutazione crediti | (1.000) | (1.000) |
| | 2.500 | 2.500 |
| TOTALE ATTIVO | 16.000 | 17.200 |

| | | |
|-------------------------|---------------|---------------|
| TFR | 3.600 | 3.600 |
| | | |
| Debiti | 1.000 | 1.000 |
| | | |
| F.do Imposte Differite | - | 360 |
| | | |
| TOTALE PASSIVO | 4.600 | 4.960 |
| | | |
| Patrimonio Netto | 11.400 | 12.240 |

La riserva da conferimento che si genererà sarà data da $12.240 - 11.400 = 840$

2. il I bilancio di verifica al 31/12/n (prima delle operazioni di rettifica); a tal fine si considerino i seguenti **vincoli** (anche ai fini del successivo calcolo delle imposte correnti, anticipate e differite e dell'effettuazione delle scritture di rettifica):

- la Società ha sostenuto nel secondo esercizio precedente spese di manutenzione eccedenti la quota fiscalmente deducibile;

si ipotizza:

31/12/n-2 spese di manutenzione Euro 2.000

01/01/n-2 totale valore dei beni iscritti nel registro Euro 6.000

Quota fiscalmente deducibile n-2 = $6.000 \times 5\% = 300$.

Eccedenza spese deducibile in quote costanti per 5 esercizi => $5.700 / 5 = 1.140$

Aliquota IRES 30%

Imposte anticipate => $5.700 \times 30\% = 1.710 / 5 = 342$

Al 31/12/n -> CREDITO PER IMPOSTE ANTICIPATE (S.P. C.II.5-ter) Euro $(1.710 - 342 - 342) = 1.026$

-> IMPOSTE (C.E. 20) Euro 342

- la Società ha ricevuto nell'esercizio un contributo in conto impianti per l'acquisizione di un macchinario (del ramo "B");

si ipotizza:

importo contributo c/impianti Euro 3.000

vita utile macchinario 5 anni

$3.000 / 5 = 600$ contributo tassabile nell'anno n

| | | | |
|-----------------------|---------|------------------------|-------|
| | 31/12/n | | |
| CONTRIBUTO C/IMPIANTI | a | RISCONTI PASSIVI | 2.400 |
| | 31/12/n | | |
| IMPOSTE DIFFERITE | a | F.DO IMPOSTE DIFFERITE | 720 |

| | 31/12/n | | |
|------------------------------|---------|-----------------------------------|--------------|
| diversi | a | diversi | 2.000 |
| amm.to fabbricati | | | 1.000 |
| amm.to impianti e macchinari | | | 500 |
| amm.to attrezzature | | | 500 |
| | | | |
| | | f.do amm.to fabbricati | 1.000 |
| | | f.do amm.to impianti e macchinari | 500 |
| | | f.do amm.to attrezzature | 500 |

ACCANTONAMENTI

| | 31/12/n | | |
|------------|---------|-----------------|-------|
| acc.to TFR | a | f.do acc.to TFR | 1.000 |

RISCONTI

| | 31/12/n | | |
|-----------------------|---------|------------------|-------|
| Contributo c/impianti | a | risconti passivi | 2.400 |

IMPOSTE ANTICIPATE

| | 31/12/n | | |
|---------|---------|--------------------------------|-----|
| Imposte | a | credito per imposte anticipate | 342 |

IMPOSTE DIFFERITE

| | 31/12/n | | |
|-------------------|---------|------------------------|-----|
| Imposte differite | a | f.do imposte differite | 720 |

4. le scritture di conferimento;

| | 31/12/n | | |
|-----------------------------------|----------|-----------------------|---------------|
| diversi | a | diversi | 20.140 |
| f.do amm.to fabbricati | | | 1.000 |
| f.do amm.to impianti e macchinari | | | 800 |
| f.do amm.to attrezzature | | | 500 |
| f.do svalutazione crediti | | | 1.000 |
| TFR | | | 3.600 |
| Debiti | | | 1.000 |
| ERA SRL c/conferimento | | | 12.240 |
| | | Fabbricati | 4.000 |
| | | Impianti e macchinari | 2.500 |
| | | Attrezzatura | 1.300 |
| | | Rim. Mat. Prime | 6.000 |
| | | Rim. Prod. Finiti | 2.000 |

| | | | |
|--|--|--------------------------------|----------------|
| | | Crediti | 3.500 |
| | | Riserva da conferimento | 840 |

Si ipotizza capitale sociale ERA SRL Euro 20.400

| | | | |
|------------------------------|---------|----------------------------|--------|
| _____ | 31/12/n | _____ | |
| Partecipazione in ERA S.r.l. | a | ERA S.r.l. c/ conferimento | 12.240 |

5. le scritture di chiusura dei conti;

6. gli schemi di bilancio (stato patrimoniale e conto economico).

Con riferimento alla **società conferitaria**, il candidato rediga le scritture di apporto del ramo aziendale con iscrizione dei maggiori valori sulle immobilizzazioni materiali facenti parte dell'azienda ricevuta e illustri le relative implicazioni contabili e fiscali.

| | | | |
|------------------------------|---------|------------------|--------|
| _____ | 31/12/n | _____ | |
| ERA S.r.l. c/ sottoscrizione | a | capitale sociale | 12.240 |

| | | | |
|-------------------|---------|-------------------------------|-------------------|
| _____ | 31/12/n | _____ | |
| Diversi | a | diversi | 20.500 |
| Fabbricati | | | 4.500 |
| Impianti | | | 3.000 |
| Attrezzatura | | | 1.500 |
| Rim. Mat. Prime | | | 6.000 |
| Rim. Prod. Finiti | | | 2.000 |
| Crediti | | | 3.500 |
| | | | |
| | | f.do amm.to fabbricati | 1.000 |
| | | f.do amm.to impianti e m. | 800 |
| | | f.do amm.to attrezzatura | 500 |
| | | f.do svalutazione crediti | 1.000 |
| | | TFR | 3.600 |
| | | Debiti | 1.000 |
| | | F.do imposte differite | 360 |
| | | ERA c/sottoscrizione | 12.240 |

Il candidato, inoltre, proceda a rappresentare le implicazioni che sarebbero derivate dall'operazione di cui sopra in caso di intenzione di avvalersi sin dall'origine dell'opzione per l'applicazione dell'imposta sostitutiva di cui all'art. 176, comma 2 ter, del TUIR.

Questo è il caso in cui si decida di conferire utilizzando il modello “successione” a “valori rivalutati”. La società conferitaria cioè decide di affrancare i disallineamenti tra valori civili e fiscali mediante il versamento di un’imposta sostitutiva dell’IRES e dell’IRAP.

L’art. 176 co. 2-ter del TUIR infatti afferma che:

- a. 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;
- b. l’affrancamento dei “disallineamenti” tra i “valori civili” ed i “valori fiscali” riguarda solamente gli elementi dell’attivo dell’azienda ricevuta costituenti:
 - i. immobilizzazioni materiali;
 - ii. immobilizzazioni immateriali;
- c. 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);
- d. le aliquote dell’imposta sostitutiva sono le seguenti:
 - i. fino a 5.000.000 di euro 12%;
 - ii. da 5 a 10.000.000 di euro 14%;
 - iii. oltre 10.000.000 di euro 16%
- e. 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.

| | COSTO FISCALMENTE RICONOSCIUTO | VALORE DI PERIZIA | IMPOSTA SOSTITUITIVA DEL 12% |
|------------------------------------|---------------------------------------|--------------------------|-------------------------------------|
| Fabbricati industriali | 4.000 | 4.500 | 500 |
| F.do amm.to fabbricati industriali | (1.000) | (1.000) | - |
| | 3.000 | 3.500 | 500 |
| Impianti e macchinari | 2.500 | 3.000 | 500 |
| F.do amm.to impianti e macchinari | (800) | (800) | - |
| | 1.700 | 2.200 | 500 |
| Attrezzatura | 1.300 | 1.500 | 200 |

le scritture di conferimento;

| | | 31/12/n | | |
|-----------------------------------|----------|-----------------------------|--|-----------------|
| diversi | a | diversi | | 20.140 |
| f.do amm.to fabbricati | | | | 1.000 |
| f.do amm.to impianti e macchinari | | | | 800 |
| f.do amm.to attrezzature | | | | 500 |
| f.do svalutazione crediti | | | | 1.000 |
| TFR | | | | 3.600 |
| Debiti | | | | 1.000 |
| Partecipazioni | | | | 12.240 |
| | | | | |
| | | Fabbricati | | 4.000 |
| | | Impianti e macchinari | | 2.500 |
| | | Attrezzatura | | 1.300 |
| | | Rim. Mat. Prime | | 6.000 |
| | | Rim. Prod. Finiti | | 2.000 |
| | | Crediti | | 3.500 |
| | | Plusvalenza da conferimento | | 840 |

Tale plusvalenza pari ad 840 può essere:

- 1) tassata per l'intero importo nell'esercizio di 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).

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 conferitaria che riceverà i maggiori beni non dovrà applicare alcun affrancamento in quanto il loro valore civile e fiscale è già allineato. Se affrancasse ulteriormente i maggiori valori si andrebbe incontro ad una doppia tassazione, sia da parte della conferente (poiché tassa la plusvalenza) e sia da parte della conferitaria.

Si prospettino, da ultimo, le principali caratteristiche che si sarebbero manifestate qualora si fosse proceduto ad effettuare una cessione del ramo anziché un conferimento.

La cessione d'azienda rappresenta, per il cessionario, uno strumento di crescita esterna della propria attività.

L'atto di cessione comporta il trasferimento di proprietà di un complesso di beni. È necessaria la forma scritta, per la sua opponibilità ai terzi, in particolare la redazione di un atto pubblico o di una scrittura privata autenticata che dovrà essere depositato presso il PRI entro 30 gg.

Quando ricorrono le condizioni di cui all'art. 2343-bis c.c. (acquisto da socio/amministratore/fondatore nei due anni successivi alla costituzione della S.P.A./S.A.P.A. di beni per un valore pari almeno al 10% del capitale sociale) deve ricevere l'approvazione assembleare.

Dal punto di vista contabile è necessaria la redazione di un bilancio straordinario chiamato "Situazione Patrimoniale di cessione", il quale deve riportare: prezzo di cessione, attività e passività cedute ed eventuale avviamento dell'azienda ceduta.

È composto dal solo Stato Patrimonio la cui redazione è a valori correnti. Non è quindi richiesta una perizia di stima ex art. 2343 c.c. da parte di un esperto, ma le parti possono scegliere autonomamente il valore da attribuire alle passività ed alle attività.

Nella prassi, il denaro contante e le somme a disposizione sul c/c bancario o postale non vengono trasferite.

Da tale cessione, deriverà una Plus o Minusvalenza di cessione, scaturita dalla differenza tra il prezzo pattuito ed il valore contabile emergente dalle rilevazioni fatte dall'alienante antecedentemente alla cessione.

Dunque, l'alienante: dovrà stilare le scritture di rettifica per il periodo ante cessione (ad esempio rilevare gli ammortamenti, i ratei, i risconti ecc.), avrà un utile di periodo comprensivo della plus/minusvalenza da cessione; il cessionario invece: rileverà le attività e le passività trasferite ai valori risultanti dall'atto di cessione, potrà iscrivere un Avviamento (se presente l'eventuale consenso del Collegio Sindacale), se ed in quanto acquisito a titolo oneroso.

Il riferimento reddituale quindi, si riferisce unicamente all'azienda nel suo complesso e non ai singoli beni ceduti. Anche il pagamento avvenuto in più annualità è ininfluenza.

Per i soggetti IRPEF, il cui trasferimento è avvenuto per successione/donazione, non comporta l'emersione di plusvalenze in quanto si ha una continuità di valori in capo all'avente causa. Lo stesso vale nel caso di riunione della comunione fra gli eredi in capo ad uno solo di essi, purché tale evento si verifichi entro cinque anni dall'apertura della successione (art. 58 comma 1 dpr 917/1986).

La plusvalenza può essere tassata secondo il regime ordinario o la tassazione separata.

Regime ordinario: può essere applicato da qualsiasi soggetto (persone fisiche, società di persone e capitali) e prevede che l'eventuale plusvalenza venga tassata secondo le aliquote IRPEF/IRES vigenti. La base imponibile è data dal 100% della plusvalenza realizzata ma, se l'azienda è stata posseduta da almeno 3 esercizi, è prevista la possibilità di rateizzare la plusvalenza in rate costanti o in massimo cinque esercizi oppure esercitando l'opzione nella dichiarazione dei redditi dell'anno in cui è avvenuta la cessione. È necessario ricordare che per poter rateizzare deve essere presente

obbligatoriamente un reddito d'impresa. Dunque una persona fisica che ha ceduto la sua unica azienda (perdendo la qualifica di imprenditore) non può optare per la rateizzazione.

L'effettiva convenienza di applicazione della rateizzazione può dipendere da vari fattori quali l'esistenza di perdite fiscali pregresse, la previsione di perdite fiscali future, l'esistenza di altri redditi, l'aliquota marginale di tassazione, l'aspetto finanziario dell'esborso di imposte.

Tassazione separata: è applicabile solo ad imprenditori individuali che possiedano un'azienda almeno da cinque anni e vi sia esplicita richiesta nella dichiarazione dei redditi dell'anno in cui è avvenuta la cessazione dell'azienda (art. 17 comma 2, e 58 comma 1, primo periodo dpr 917/1986). L'aliquota applicata corrisponde alla metà del reddito complessivo netto del biennio antecedente la percezione del prezzo di vendita da parte dell'alienante.