ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

FONDAZIONE COMMERCIALISTI ODCEC di MILANO

BREVE FLASH SULLA FISCALITA' NEL CONFERIMENTO D'AZIENDA

Maria Luisa Calini – Ivana De Michele

11 dicembre 2018

- Regime di neutralità applicabile ai conferimenti d'azienda
- Regime opzionale di cui all'articolo 176, comma 2-ter, del TUIR
- Ulteriore regime opzionale sostitutivo
- Aspetti fiscali – Conferimento d'azienda e avviamento preesistente
- Conferimenti d'azienda intracomunitari
- Imposte indirette

Aspetti fiscali - Imposte sui redditi: Regime di neutralità applicabile ai conferimenti d'azienda o di rami d'azienda

(art. 176 TUIR)

- E' il regime "naturale" applicabile ai conferimenti d'azienda effettuati tra soggetti residenti nel territorio dello stato italiano nell'esercizio di imprese commerciali.
- Il regime è applicabile anche se il conferente o il conferitario è un soggetto non residente in Italia, qualora il conferimento abbia per oggetto aziende situate nel territorio dello stato.
- L'unica condizione per l'applicabilità del regime in esame è rappresentata dalla circostanza che il conferimento sia effettuato tra soggetti che esercitano imprese commerciali .

I conferimenti fiscalmente neutrali non danno luogo al realizzo di plusvalenze o di minusvalenze. Tuttavia il soggetto conferente deve assumere, quale valore delle partecipazioni ricevute, l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto dell'azienda conferita e il soggetto conferitario deve subentrare, ai fini fiscali, 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

Effetti in capo al soggetto conferente

- Le plusvalenze e le minusvalenze emergenti dal conferimento d'azienda non assumono rilievo ai fini fiscali, ma solo ai fini civilistici (neutralità fiscale).
- Le partecipazioni ricevute per effetto del conferimento si considerano iscritte come immobilizzazioni finanziarie nei bilanci in cui risultavano iscritti i beni dell'azienda conferita o in cui risultavano iscritte, come immobilizzazioni, le partecipazioni date in cambio (importante ai fini dell'applicazione della participation exemption nel caso di successiva cessione delle partecipazioni).

- Il conferimento d'azienda e la successiva cessione della partecipazione non ricadono sotto l'anti-abuse rule come disciplinato dall'articolo 1 del Decreto Legislativo 5 agosto 2015, n. 128
- Tale articolo, inserendo l'articolo 10-bis nello Statuto dei diritti dei contribuenti (Legge n. 212/2000), disciplina l'abuso del diritto e l'elusione fiscale, con riferimento a tutti i tributi, sia diretti che indiretti

Eventuali vincoli di sospensione di imposta

L'ultimo comma dell'art. 176 del TUIR stabilisce che "nelle ipotesi di cui ai commi 1, 2 e 2-bis, l'eccedenza in sospensione di imposta, ai sensi dell'art. 109, comma 4 lettera b), relativa all'azienda conferita non concorre alla formazione del reddito del soggetto conferente e si trasferisce al soggetto conferitario a condizione che questi istituisca il vincolo di sospensione d'imposta previsto dalla norma predetta".

Effetti in capo al soggetto conferitario

- L'azienda acquisita per effetto del conferimento si considera posseduta dal soggetto conferitario anche per il periodo di possesso del soggetto conferente (opzione per la rateizzazione della tassazione della plusvalenza in caso di cessione, qualora l'azienda sia stata posseduta per un periodo non inferiore a tre anni) .
- Il soggetto conferitario subentra nella posizione del conferente, in ordine agli elementi dell'attivo e del passivo dell'azienda conferita (continuità dei valori fiscalmente riconosciuti), escluso il valore dell'avviamento. Relativamente ai beni strumentali, le residue quote di ammortamento dovranno essere computate assumendo il costo originario di tali beni.

Responsabilità solidale fra cedente e cessionario e conferimenti

Il D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158, all' art. 16, ha esteso la responsabilità solidale, in relazione ai debiti tributari, tra cedente e cessionario d'azienda a tutti i tipi di trasferimento con esclusione delle procedure concorsuali e straordinarie.

Ne deriva che la nuova norma, che ha integrato l'art. 14 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, si applica, a partire dal 1° gennaio 2016, a tutti i casi di trasferimento d'azienda, compresi i conferimenti.

Articolo 176, comma 2-ter, del TUIR regime opzionale

Tale regime prevede la possibilità di riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti in bilancio relativi all'azienda ricevuta, dietro versamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'Irap.

In particolare la disposizione prevede la possibilità di affrancamento dal punto di vista fiscale dei maggiori valori attribuiti in bilancio agli elementi dell'attivo costituenti immobilizzazioni materiali ed immateriali, compreso l'avviamento, (esclusi, ad esempio, le partecipazioni ed il magazzino) dove, per maggior valore, si intende la differenza tra il valore di iscrizione dei beni ricevuti dal conferitario e il loro ultimo valore fiscalmente riconosciuto presso il soggetto conferente.

L’opzione per il regime descritto deve essere esercitata nella dichiarazione dei redditi:

- relativa al periodo di imposta nel corso del quale l’operazione è stata posta in essere

- oppure, al più tardi, relativa al periodo di imposta successivo.

L’opzione si considera perfezionata con il versamento della prima delle tre rate dell’imposta sostitutiva dovuta, la cui aliquota è determinata a scaglioni:

- 12% sulla parte dei maggiori valori assoggettati a tassazione entro i 5 milioni di euro;
- 14% sulla parte che eccede 5 milioni e fino a 10 milioni di euro;
- 16% sulla parte superiore a 10 milioni di euro.

L’imposta va versata in tre rate annuali (codice tributo “1126”):

- la prima rata, pari al 30%, va versata entro il termine di versamento a saldo delle imposte sui redditi e dell’Irap relative al periodo di imposta in cui è avvenuta l’operazione straordinaria o a quello successivo, in caso di opzione ritardata (fatto salvo il differimento di 30 giorni con la maggiorazione dello 0,40%);
- alla seconda rata, pari al 40%, e alla terza, pari al 30%, si applicano gli interessi nella misura del 2,5%, e vanno versate entro il termine per il versamento a saldo dell'imposta sul reddito e dell'Irap dei periodi di imposta successivi a quelli di esercizio dell'operazione.

L’applicazione dell’imposta sostitutiva può avere ad oggetto la totalità dei maggiori valori relativi agli elementi dell’attivo costituenti immobilizzazioni materiali ed immateriali, ma può anche riguardare solo una parte degli stessi.

È inoltre possibile assoggettare ad imposta sostitutiva solo una parte delle differenze tra il valore civile e il valore fiscale rilevate dal soggetto conferitario.

L’importante è che l’imposta sostitutiva sia applicata per categorie omogenee di immobilizzazioni, ovverosia con riferimento ai beni immobili è necessario distinguere nelle seguenti cinque categorie:

- aree fabbricabili aventi medesima destinazione urbanistica;
- aree non fabbricabili
- fabbricati strumentali per destinazione
- fabbricati strumentali per natura
- immobili patrimoniali

Per i beni mobili le categorie omogenee si formano sulla base dell'anno di acquisizione e del coefficiente di ammortamento, mentre per le immobilizzazioni immateriali l'imposta sostitutiva può essere applicata anche su ognuna singolarmente.

L'opzione per il regime opzionale dell'imposta sostitutiva permette al conferitario il riconoscimento dei maggiori valori, ai fini dell'ammortamento, a partire dal periodo di imposta nel corso del quale è esercitata l'opzione.

Il mantenimento di tale agevolazione richiede infine che i beni affrancati siano mantenuti per almeno i quattro periodi di imposta successivi, pena la riduzione del costo fiscale riconosciuto con l'affrancamento.

Ulteriore regime opzionale (art. 15 commi 10-12 Decreto Legge 185/2008)

- Possibilità di affrancare, in tutto o in parte, i maggiori valori derivanti da operazioni di conferimento d'azienda o di ramo d'azienda allocati a:
- Avviamento
- Marchi
- Altre immobilizzazioni immateriali
- Imposta sostitutiva: 16% da versare in unica soluzione entro il termine per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative all'esercizio nel corso del quale è stata posta in essere l'operazione.

- I maggiori valori assoggettati ad imposta sostitutiva si considerano fiscalmente riconosciuti a partire dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale è effettuato il versamento.
- Ammortamento fiscale in 10 anni per avviamento e marchi, anche se non imputato a conto economico, a partire dal periodo d'imposta successivo a quello del versamento.
- Ammortamento fiscale a partire dal periodo d'imposta successivo a quello del versamento del maggior valore delle altre attività immateriali nel limite della quota imputata a conto economico.

- Possibilità di riallineare i valori fiscali ai maggiori valori attribuiti in bilancio ad attivo circolante e immobilizzazioni finanziarie.
- Assoggettamento a tassazione con aliquota ordinaria: IRES e IRAP.
- Versamento in unica soluzione .
- Assoggettamento ad imposta sostitutiva nella misura del 20% se i maggiori valori sono relativi ai crediti.

Conferimento intracomunitario

- E' il regime "naturale" applicabile ai conferimenti d'azienda effettuati tra società di capitali ed enti commerciali residenti in stati diversi della comunità europea, a condizione che uno dei due soggetti sia residente nel territorio dello stato italiano.

- Il trattamento fiscale è identico a quello del conferimento neutrale di cui all'art. 176 del TUIR

Imposizione indiretta: Iva e registro

Le operazioni di conferimento di azienda o ramo di azienda non sono considerate cessioni di beni ai sensi dell'articolo 2, comma 3, lettera b) del DPR n. 633/72.

Pertanto, sebbene l'operazione presenti i requisiti per l'imponibilità, il disposto normativo non considera sussistente il requisito oggettivo del tributo.

Ne consegue che l'operazione è considerata fuori dal campo d'applicazione Iva e che non devono essere ottemperati gli obblighi di fatturazione previsti dall'articolo 21 del DPR n. 633/72.

Tuttavia, affinché tale operazione possa ritenersi effettivamente esclusa dall'imposta in esame, è necessario che il complesso di beni trasferito possa essere qualificato, dal punto di vista giuridico, come "azienda".

Occorre, quindi, verificare che l'universalità di beni conferita sia idonea allo svolgimento, in piena autonomia, di un'attività economica ai sensi dell'articolo 2555 del c.c..

L’oggetto del conferimento deve essere “una universitas di beni materiali, immateriali e di rapporti giuridici suscettibili di consentire l’esercizio dell’attività di impresa, e non singoli beni. Il complesso aziendale trasferito, cioè, deve essere autonomo e atto a produrre reddito” (Circolare n. 57/E/2008 Agenzia delle Entrate).

In caso contrario, viene meno l’agevolazione relativa all’esclusione dell’imposta, dato che i conferimenti di singoli beni sono soggetti ad Iva.

Riepilogando, quindi, il conferimento di azienda o ramo di azienda è un'operazione straordinaria. Operazione che è esclusa da Iva e, a differenza della cessione d'azienda, è soggetta all'imposta di registro in misura fissa.

Inoltre, se, all'interno della azienda o del ramo d'azienda, oggetto di conferimento, sono compresi dei beni immobili, sono dovute in misura fissa sia l'imposta ipotecaria che l'imposta catastale.

Tipo di conferimento	conferente	conferitaria	caratteristiche
Conferimento d'azienda neutrale (art. 176 T.U.I.R.)	Impresa residente (imprenditore individuale, società di persone o di capitali) o imprese non residenti (purché l'azienda oggetto di conferimento sia situata in Italia)	Società di capitali residente, ente commerciale residente soggetto ad IRES, società di persone e anche imprese non residenti (purché l'azienda oggetto di conferimento sia situata in Italia)	Il conferimento non costituisce realizzo di plusvalenze anche se i maggiori valori vengono evidenziati nelle scritture contabili della sola conferitaria (come valore di iscrizione dell'azienda). La differenza tra valori civili e fiscali dell'azienda deve essere esposta in dichiarazione (nel caso di successiva vendita di beni la differenza fra valori civili e fiscali va ripresa a tassazione) salvo la possibilità di affrancamento con imposta sostitutiva.