Regime fiscale. Non si realizza alcuna plusvalenza imponibile in capo al conferente

Il principio di neutralità marcia sul doppio binario

La fiscalità diretta del conferimento dipende da ciò che si conferisce. Infatti nel caso di conferimenti di beni o crediti in società non quotate o in altri enti si considera corrispettivo conseguito il valore normale dei beni e dei crediti conferiti (si veda l'articolo 9 comma 2 del Tuir). Ciò in quanto le disposizioni relative alle cessioni a titolo oneroso valgono anche per i conferimenti in società (articolo 9 comma 5 del Tuir).

Differente è invece l'ambito dei conferimenti d'azienda, per i quali vige l'articolo 176 del Tuir che prevede un meccanismo di neutralità fiscale, tale per cui non si realizza alcuna plusvalenza imponibile in capo al conferente. Perché si applichi tale neutralità è necessario simultaneamente che tanto il soggetto conferente quanto quello conferitario siano imprese commerciali e che l'oggetto del conferimento sia un'azienda e non invece dei singoli beni (si veda la circolare 57/E/08 paragrafo 1). Oltre a ciò, affinché il conferimento d'azienda possa essere fiscalmente neutrale è necessario che:

- il soggetto conferente assuma quale valore della partecipazione ricevuta l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto dell'azienda conferita;
- il soggetto conferitario subentri, ai fini fiscali, nella posizione del conferente in ordine agli elementi dell'attivo e del passivo dell'azienda ricevuta.

Pertanto è ipotizzabile che da un punto di vista civilistico possano emergere i maggiori valori dell'azienda conferita, anche in base alla perizia di stima dell'esperto. Ciò è in grado di determinare in capo al conferente una plusvalenza che sarà oggetto di apposita variazione in diminuzione nella dichiarazione dei redditi.

La neutralità fiscale dei conferimenti d'azienda è in grado di generare un cosiddetto doppio binario civilistico e fiscale. Infatti in capo al conferitario i maggiori valori (degli asset materiali e immateriali, dell'avviamento) determinatisi a fronte dell'operazione non troveranno riconoscimento fiscale e richiederanno la compilazione del quadro RV della dichiarazione dei redditi per dar conto di tale disallineamento dei valori. Lo stesso avverrà per il conferente per ciò che concerne la partecipazione ricevuta in cambio.

Tuttavia occorre considerare che il sistema fiscale prevede alcuni meccanismi a pagamento che consentono di affrancare i maggiori valori determinatisi a seguito delle operazioni straordinarie neutrali, fra cui i conferimenti d'azienda. In relazione a questi, infatti, il comma 2-ter dell'articolo 176 del Tuir consente di affrancare i maggiori valori delle immobilizzazioni materiali e immateriali, compreso l'avviamento, tramite opzione da effettuarsi nella dichiarazione riferita al periodo d'imposta in cui l'operazione è stata posta in essere, o nella dichiarazione del periodo d'imposta successivo. La relativa imposta sostitutiva è a scaglioni e pari al:

- 12% fino a 5 milioni di euro;
- 14% fra i 5 e i 10 milioni di euro;
- 16% oltre i 10 milioni di euro;

con versamento in tre rate annuali e decorrenza dei maggiori ammortamenti dal periodo d'imposta di esercizio dell'opzione. L'ulteriore vantaggio dell'affrancamento consiste nel fatto che i valori civilistici e quelli fiscali torneranno ad essere allineati, non rendendosi più necessaria la compilazione del quadro RV. Esiste poi anche un regime di affrancamento cosiddetto derogatorio (si veda l'articolo 15 del Decreto legge 185/08) limitato all'avviamento, ai marchi d'impresa e alle altre attività immateriali, nonché alle immobilizzazione finanziarie e all'attivo circolante (inclusi i crediti), con un'aliquota del 16% sui primi tre, del 20% sui crediti e ordinaria Ires e Irap per le altre attività. Infine le plusvalenze e le minusvalenze derivanti da trasferimenti d'azienda o rami d'azienda, compresi i conferimenti, sono irrilevanti ai fini della determinazione della base imponibile Irap (si veda l'articolo 5 del DLgs. 446/97).

© RIPRODUZIONE RISERVATA