

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Conferimento d'azienda: regime opzionale di tassazione

di **Federica Furlani**

L'operazione di **conferimento d'azienda**, ovvero sia l'operazione in cui un'azienda/ramo aziendale viene apportato ad un ente (conferitaria) giuridicamente diverso dall'impresa conferente, che riceve come contropartita le relative partecipazioni, è regolata dal punto di vista delle imposte sui redditi dall'[articolo 176 del Tuir](#).

Tale norma prevede:

- quale regime ordinario, quello della **neutralità fiscale**: l'operazione di conferimento non comporta cioè il **realizzo** né di plusvalenze né di minusvalenze;
- quale **regime opzionale** ([articolo 176, comma 2-ter, Tuir](#)), 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, 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 esercitato 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 successivo** a quello dell'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.

Nel caso di conferimento d'azienda avvenuto nel corso del 2016, l'esercizio dell'opzione poteva avvenire mediante versamento della prima rata dell'imposta sostitutiva entro il 31 luglio 2017 (oppure entro il 21 agosto 2017 con la maggiorazione dello 0,40%) e con l'indicazione nel quadro RQ del modello Redditi SC 2017.

SEZIONE VI-A Imposta sostitutiva sui maggiori valori dei beni (art. 1, c. 47 della L. n. 244/2007 e art. 176 del Tuir)		Materiali	Immateriali	Imponibile del periodo d'imposta	Imponibile del periodo d'imposta precedente	Imposta
RQ21	Maggiori valori dei beni 2015	1 0,00	2 0,00	3 0,00	4 0,00	5 0,00
RQ22	Maggiori valori dei beni 2016	1 0,00	2 0,00	3 0,00		5 0,00
RQ23	Totale imposte					0,00
RQ24	Prima rata dovuta					0,00

Nello stesso quadro (rigo RQ21) potranno essere inseriti i **maggiori valori** relativi a conferimenti avvenuti nel 2015, per i quali si è optato per l'applicazione "ritardata" dell'imposta sostitutiva.

Master di specializzazione

LE PERIZIE DI STIMA E LA VALUTAZIONE D'AZIENDA NELLE OPERAZIONI STRAORDINARIE

Scopri le sedi in programmazione >