

OPERAZIONI STRAORDINARIE

L'affrancamento dei disallineamenti derivanti da operazioni straordinarie

di **Federica Furlani**

Entro il prossimo 1° luglio (o 31 luglio, con la maggiorazione dello 0,40%) sarà possibile perfezionare, pagando la prima rata dell'imposta sostitutiva dovuta, l'opzione per il riallineamento dei valori fiscali ai maggiori valori di bilancio derivanti da operazioni straordinarie (fusioni, scissioni e conferimenti d'azienda) avvenute nel corso del periodo d'imposta 2018 (o 2017).

Le operazioni sopra citate sono di regola effettuate secondo un **ordinario regime di neutralità fiscale**: ad esempio, in caso di **conferimento**, a prescindere dal valore cui la società conferitaria iscrive i singoli elementi nella propria contabilità, quindi anche in caso di **iscrizione a valori di perizia**, il loro **valore fiscalmente riconosciuto rimane comunque quello ereditato presso il conferente**, in regime di **perfetta continuità fiscale**.

In deroga al **principio di neutralità fiscale**, l'[articolo 176, comma 2-ter, Tuir](#) regola un **regime alternativo di imposizione sostitutiva**, che non produce alcun effetto fiscale nei confronti del conferente, ma solo del **conferitario**, la cui applicazione è stata disciplinata dal D.M. 25 luglio 2008.

Il **conferitario** può ottenere il **riconoscimento dei maggiori valori contabili dei beni costituenti immobilizzazioni materiali e immateriali** iscritti nel proprio **Stato patrimoniale**, dietro pagamento di un'**imposta sostitutiva** delle imposte sui redditi e dell'Irap, che può avere ad oggetto la **totalità dei maggiori valori** attribuiti in bilancio agli elementi dell'attivo costituenti immobilizzazioni materiali ed immateriali (incluso l'avviamento) relativi all'azienda ricevuta, ovvero riguardare **solo una parte degli stessi ("affrancamento parziale")**.

Agli effetti dell'applicazione del regime in argomento assumono rilievo le **differenze residue tra il valore d'iscrizione in bilancio dei beni ricevuti in occasione di operazioni straordinarie**, classificati dal soggetto conferitario tra le immobilizzazioni materiali e immateriali, incluso l'avviamento, e **l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto dei beni stessi presso il soggetto conferente**.

La base di calcolo dell'imposta sostitutiva è costituita non dal **disallineamento** originario, ma da quello **residuo al termine dell'esercizio precedente all'opzione**.

Le differenze tra il **valore civile** e il **valore fiscale** rilevate dal soggetto conferitario possono

essere assoggettate a **imposta sostitutiva anche in misura parziale**; tuttavia, l'applicazione dell'**imposta sostitutiva** deve essere richiesta per categorie omogenee di immobilizzazioni.

L'opzione per il regime in esame può essere esercitata, in alternativa:

- nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta nel corso del quale l'operazione è stata posta in essere;
- oppure, al più tardi, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta successivo.

L'imposta sostitutiva si determina applicando le seguenti aliquote:

- 12% sulla parte dei maggiori valori fino a euro 5 milioni;
- 14% sulla parte che eccede euro 5 milioni e fino a euro 10 milioni;
- 16% sulla parte eccedente euro 10 milioni.

L'opzione si considera perfezionata con il versamento della prima delle tre rate dell'imposta dovuta, pari al **30%**, da effettuarsi **entro il termine per il versamento a saldo dell'imposta sul reddito** relativa al **periodo d'imposta in cui è effettuata l'operazione** o, in caso di opzione ritardata, a quello successivo.

Entro il prossimo 1° luglio (o 31 luglio con la maggiorazione dello 0,40%) è pertanto possibile effettuare il versamento della prima rata dell'imposta sostitutiva, perfezionando l'opzione di riallineamento con riferimento ad operazioni di conferimento/scissione/fusione avvenute nel periodo d'imposta 2018 o 2017.

Il codice tributo da utilizzarsi è il **"1126"**.

Nel modello Redditi 2019 andrà poi compilata la **Sezione VI-A del quadro RQ**.

SEZIONE VI-A Imposta sostitutiva sul 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 2017	1	2	3	4	5
		,00	,00	,00	,00	,00
RQ22	Maggiori valori dei beni 2018	1	2	3		5
		,00	,00	,00		,00
RQ23	Totale imposte					,00
RQ24	Prima rata dovuta					,00

Si evidenzia che, **in alternativa al predetto regime di affrancamento**, limitatamente ai maggiori valori attribuiti in bilancio all'**avviamento, marchi di impresa ed altre attività immateriali**, è possibile optare per il pagamento di un'**imposta sostitutiva**, ai sensi dell'[articolo 15, comma 10, D.L. 185/2008](#), del **16%** da versarsi in unica soluzione.

Tale riallineamento permette di **dedurre il maggior valore riconosciuto di marchi ed avviamento** in quote non superiori ad **1/5 del costo** in luogo dell'**ordinario 1/18**, a prescindere

dall'imputazione a bilancio, ma a decorrere dall'esercizio successivo a quello del riallineamento e del versamento dell'imposta.

Nel caso quindi di **operazione straordinaria avvenuta nel 2018** e opzione con **pagamento dell'imposta sostitutiva nel 2019**, la deducibilità delle quote di ammortamento avverrà a decorrere dall'esercizio 2020. Nel **modello Redditi 2019** andrà poi compilata la **Sezione VI-B del quadro RQ**.

		Avviamento		Marchi		Altre attività immateriali		Imposta	
		1		2		3		4	
SEZIONE VI-B Imposta sostitutiva sul maggiori valori dei beni (art. 15, commi 10, D.L. n. 185/2008)	RQ25 Maggiori valori		,00		,00		,00	16%	,00
	Componenti reddituali e patrimoniali					Credito			
						Importo IRES		20%	,00
RQ26	1					Importo IRAP			,00
RQ27									,00
									,00
		Saldo IRES		24%		Imposta			
		1				2			,00
									,00
RQ28 Altre attività						3		4	,00
		Saldo IRAP				5		6	,00
									,00
						8		9	,00
								10	Totale imposta
									,00

Seminario di specializzazione

LA COMPILAZIONE DEL QUADRO RW 2019

Scopri le sedi in programmazione >