

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Gli aspetti dichiarativi del conferimento di azienda

di Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365

Convegno di aggiornamento

Novità della dichiarazione dei redditi delle società di capitali

Scopri di più

Il **conferimento di azienda**, a differenza di fusione e scissione, non è un fenomeno di successione universale, ma, al contrario, **ciascuna parte** (conferente e conferitaria) mantiene la **propria soggettività tributaria**. Ciò comporta una peculiarità sotto il **profilo dichiarativo**: ciascun soggetto redige autonomamente la **propria dichiarazione dei redditi**. Tuttavia, vi sono peculiarità dichiarative che risiedono negli adempimenti relativi all'eventuale **riallineamento dei valori** (tramite imposta sostitutiva) e nel **prospetto delle riserve**.

In caso di opzione per il riallineamento dei valori, è necessario compilare Il **quadro RQ del modello redditi**, scegliendo una delle **specifiche sezioni**. Sul significato della compilazione della sezione del quadro RQ occorre, però, precisare che l'adempimento ha **natura dichiarativa e non costitutiva** dell'opzione eseguita: infatti, come ha ricordato la circolare n. 57/E/2008 (e ancor prima il Decreto attuativo 25.7.2008), il perfezionamento della opzione avviene con il **versamento della prima rata della imposta sostitutiva**; diversamente da quanto avviene con la rivalutazione dei beni o con l'assegnazione agevolata degli immobili ai soci, in cui il perfezionamento della operazione coincide, invece, con la **compilazione del modello redditi**.

Per analizzare gli aspetti dichiarativi partiamo da un esempio concreto: **nel 2023**, la società Alfa Srl ha conferito alla società Beta Srl una azienda il cui **valore di libro è 1.000**, mentre il conferimento è avvenuto a **1.500 per incremento delle immobilizzazioni materiali** più altri **500 di avviamento**. Quindi il **valore totale del conferimento ammonta a 2000**, a fronte di un valore di libro di 1000. Ipotizziamo che l'aliquota d'ammortamento, per semplicità sia del 10% su tutti i beni materiali, mentre quella dell'avviamento, ovviamente, è il 5, 56%.

La conferitaria ha scelto di riallineare i **plusvalori sui beni ammortizzabili**, ai sensi dell'[articolo 176, comma 2, ter, Tuir](#), e di riallineare il **valore dell'avviamento**, a norma dell'[articolo 15, D.L. 185/2008](#).

La prima opzione (riallineamento ordinario) può essere eseguita nel **modello redditi 2024** o al più tardi nel **modello redditi 2025** ovviamente, in questo secondo caso, posticipando di un anno l'effetto fiscale ai fini delle quote di ammortamento che vengono calcolate sul **valore**

riallineato a partire dall'esercizio in cui si è fatta l'opzione (e si è versato la prima rata della imposta sostitutiva). Il riallineamento dei beni materiali ammortizzabili viene comunicato compilando la **sez. Vi- A del quadro RQ** e determinando il **debito per imposta sostitutiva** (12% fino a 5.000.000 euro, 14% da 5.000.000 a 12.000.000 euro, 16% per eccedenza 10.000.000 euro).

Diversamente, il riallineamento dell'avviamento (che utilizzando quello speciale ex D.L. 185/2008, deve obbligatoriamente avvenire con il **modello redditi dell'anno successivo al conferimento**) viene comunicato compilando la **sez. VI – B del citato quadro RQ 2024** con determinazione della imposta sostitutiva del 16% da versare in **unica rata con il saldo delle imposte dell'esercizio** in cui è avvenuto il conferimento.

Gli effetti del riallineamento spiegano efficacia sulla compilazione del **quadro RV del modello redditi** (il quadro dei disallineamenti) nel senso che, per **il 2023, il quadro dovrà essere compilato per il disallineamento dei beni materiali** (il dato che emerge è fondamentale per il **versamento della imposta sostitutiva**). Infatti, tornando al nostro esempio, avremo che, per i beni ammortizzabili, il dato **fiscale di 1000 si confronta con il dato civile di 1500**, ma alla fine dell'esercizio in cui è avvenuto il conferimento di azienda, il disallineamento risente dell'ammortamento del medesimo esercizio; quindi, il **disallineamento riallineabile non è di 500** $= (1500 - 1000)$, ma di **475** $= ((1.000 - 50 = 950) - (1.500 - 75 = 1.425))$, importo su cui è calcolata l'imposta sostitutiva del 12%. A far data dall'esercizio 2024, i valori si intendono riallineati e, quindi, non ha più senso, a parere di chi scrive, **compilare il quadro RV 2025** (anche se sul punto le istruzioni sono un po' ambigue).

Discorso diverso per il riallineamento dell'avviamento che rileva, ai fini dell'ammortamento, **dall'esercizio successivo a quello in cui è fatta l'opzione** (in base ad una discussa tesi sostenuta dalla circolare n. 28/E/2009); quindi **opzione e versamento del 16% avvengono nel 2024**, e il disallineamento persiste **anche nel 2024**. Sempre tornando al nostro esempio, la sostitutiva del 16% andrà indicata nella **sezione VI B del modello redditi 2024** e calcolata tenendo conto dei **valori ammortizzati già nel 2023**; quindi non 500, bensì 473, mentre il quadro Rv registrerà un **disallineamento decrescente fino all'esercizio 2025**, il che comporta, a parere di chi scrive, che il quadro RV potrà non essere più compilato a far data dal modello redditi 2026 per il periodo d'imposta 2025.

Per completare il quadro delle ricadute dichiarative del conferimento, va presa in esame l'ipotesi che non vi sia un riallineamento dei valori e che, quindi, si generi un **disallineamento tra il dato fiscale del ramo di azienda e quello civile**. Tale disallineamento comporta la **compilazione del quadro RV**, compilazione che sarà dovuta fino a quando il disallineamento non verrà meno o per il completamento del **processo di ammortamento o per la cessione dei cespiti**. In merito alla compilazione del quadro RV va sottolineato che le istruzioni attuali richiedono la **stesura del quadro per tutti i casi di differenza** tra valori civili e valori fiscali, mentre nel passato si richiedeva la compilazione solo quando il **valore civile fosse più elevato di quello fiscale**. Quindi, oggi, il quadro va compilato anche **per valori fiscali più elevati di quelli**; caso certamente più raro, ma non così astratto, basti pensare, ad esempio, al tema del



valore fiscale del **terreno per i fabbricati riscattati da leasing**.

Si ricorda che, nel caso di disallineamento da conferimento, il codice causale da indicare nella **colonna 2 del rigo RV1 è 1**.

Infine, il conferimento di azienda comporta la **genesì di riserve e/o di nuovo capitale sociale**, che la conferitaria indicherà nel prospetto delle riserve quale incremento di righe RS 130 o 131 a seconda che l'apporto della conferente sia **inserito interamente a capitale sociale (130)** o in parte a **riserva di capitale (131)**.