

Gli aspetti dichiarativi delle operazioni straordinarie neutrali

di **Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365**

Circolari e Riviste

**IL REDDITO
DI IMPRESA**

IN OFFERTA PER TE € 78 + IVA 4% anziché € 120 + IVA 4%
Inserisci il codice sconto **ECNEWS** nel form del carrello on-line per usufruire dell'offerta
Offerta non cumulabile con sconto Privilege ed altre iniziative in corso, valida solo per nuove attivazioni.
Rinnovo automatico a prezzo di listino.

-35%

Abbonati ora



La fiscalità delle operazioni straordinarie è un tema che comporta anche riflessi dichiarativi e, avvicinandosi la redazione del modello Redditi per il periodo d'imposta 2023, è opportuno analizzare proprio gli aspetti legati alla compilazione del modello Redditi, aspetti che possono essere divisi in 2 grandi categorie:

1. individuare quale soggetto deve porre in essere la dichiarazione dei redditi, quale modello, quali scadenze, quindi, per così dire, gli aspetti preliminari dell'adempimento dichiarativo;
2. alcuni specifici passaggi compilativi, quindi l'aspetto dichiarativo inteso come corretta esecuzione dell'adempimento.

Il tema in questione verrà analizzato con riferimento alle 3 operazioni di trasferimento di asset aziendali o rami di azienda, operazioni che hanno in comune il principio di neutralità fiscale cioè conferimento di azienda, fusioni e scissioni.

Conferimento di azienda

Il conferimento di azienda è una operazione che assume talvolta i connotati del trasferimento realizzativo (il cosiddetto conferimento/vendita) talvolta quelli del trasferimento come atto associativo di riorganizzazione societaria (cosiddetto conferimento/trasformazione). Mentre dal punto di vista della determinazione del reddito imponibile il conferimento di azienda è certamente una operazione non realizzativa bensì associativa, dal punto di vista dichiarativo esso si presenta come una operazione realizzativa, o quantomeno, operazione diversa da quelle (fusione e scissione) che si connotano per la successione universale nei doveri e nei diritti fiscali del dante causa. A conferma di tale differenza tra conferimento di azienda (da una parte) e fusione e scissione (dall'altra), nel conferimento di azienda non vi è alcun passaggio di elementi del patrimonio netto dalla società dante causa (conferente) alla società avente (conferitaria), nel senso che ciascuna parte mantiene la propria integrità patrimoniale. Questo

elemento è enfatizzato nell'ambito degli adempimenti dichiarativi, in cui il conferimento di azienda è certamente ritenuto una operazione simile alla vendita, ragione per cui ciascun soggetto esegue i propri adempimenti dichiarativi senza che il conferimento effettuato incida particolarmente su di essi. In verità vi sono riflessi dichiarativi generati dal conferimento d'azienda, ma resta fermo il fatto che la società conferente dovrà redigere la propria dichiarazione dei redditi così come essa dovrà essere redatta autonomamente dalla società conferitaria. Peraltro, va ricordato che con il conferimento di azienda la conferente non perde la propria soggettività (tranne che non si tratti di un conferimento dell'unica impresa individuale che fa venir meno lo *status* di imprenditore per il conferente), ma semplicemente muta l'attivo patrimoniale in cui sarà iscritto il bene di II grado (partecipazione) in luogo del bene di I grado (azienda).

Gli aspetti dichiarativi del conferimento di azienda

Dato che nel conferimento di azienda ciascun soggetto esegue la propria dichiarazione dei redditi, le peculiarità dichiarative 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 della opzione eseguita: infatti, come ha ricordato la circolare n. 57/E/2008 (e ancor prima il Decreto attuativo 25 luglio 2008), il perfezionamento della opzione avviene con il versamento della prima rata della imposta sostitutiva (quindi 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 con la compilazione del modello Redditi).

Per analizzare gli aspetti dichiarativi partiamo da un esempio concreto.

ESEMPIO

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 valore totale del conferimento 2.000, a fronte di un valore di libro di 1.000. 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 *ex* articolo 176, comma 2-*ter*, Tuir i plusvalori sui beni ammortizzabili, e di riallineare, *ex* articolo 15, D.L. 185/2008 il valore dell'avviamento.

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 sezione VI-A del quadro RQ e determinando il debito per imposta sostitutiva (12% fino a 5 milioni di euro, 14% da 5 a 10 milioni di euro, 16% per eccedenza 10 milioni di 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 sezione 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 e 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 1.000 si confronta con il dato civile di 1.500, 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 ($1.500 - 1.000$) bensì 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, 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 a 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 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 genesi di riserve e/o di nuovo capitale sociale, che la conferitaria indicherà nel prospetto delle riserve quale incremento di righe RS130 o RS131 a seconda che l'apporto della conferente sia inserito interamente a capitale sociale (RS130) o in parte a riserva di capitale (RS131).

Fusione

La fusione societaria, sia ai fini della determinazione del reddito delle società coinvolte, sia per gli aspetti dichiarativi è certamente una operazione di successione universale per cui la società avente causa (incorporante o neocostituita nella fusione propria) subentra negli adempimenti della dante causa. Il tema dichiarativo può essere distinto in 2 aspetti centrali:

1. la redazione della dichiarazione dei redditi del periodo d'imposta precedente a quello di effetto della fusione;
2. la redazione della dichiarazione dei redditi dell'esercizio in cui ha effetto la fusione, separando i 2 periodi d'imposta *ante* e *post* effetto della fusione stessa.

Per quanto riguarda il primo tema occorre capire se la data di effetto della fusione (che ricordiamolo coincide con l'iscrizione al Registro Imprese dell'atto di fusione, salvo che nelle fusioni per incorporazione non sia stato stabilito un effetto posticipato) è spirata prima o dopo la scadenza del modello Redditi. Facciamo l'esempio di una fusione per incorporazione avvenuta il 28 febbraio 2024, quindi ben prima che scada il termine per l'invio del modello Redditi relativo al 2023. In tal caso l'obbligo di redigere il modello Redditi per il periodo d'imposta (pieno) del 2023 ricade sul soggetto avente causa cioè l'incorporante che predisporrà la dichiarazione in nome e per conto del soggetto estinto, ma assolutamente esistente nel periodo d'imposta precedente. A tal riguardo le istruzioni alla compilazione del modello Redditi (§ 2.3) segnalano che *"Nelle ipotesi in cui il dichiarante sia una società che presenta la dichiarazione per conto di un altro contribuente, deve essere compilato anche il campo denominato "Codice fiscale società o ente dichiarante", indicando, in tal caso, nell'apposito campo il codice di carica corrispondente al rapporto intercorrente tra la società dichiarante e il contribuente"*.

Diversamente se la data di effetto della fusione scade dopo il termine per l'invio del modello Redditi (termine stabilito per il 2023 al 15 ottobre 2024), allora l'adempimento dovrà essere eseguito dalla società fusa, poiché ancora vigente alla scadenza del termine dichiarativo.

Altro discorso invece va fatto per la dichiarazione della frazione di periodo d'imposta antecedente la data di effetto della fusione, frazione per la quale la dichiarazione va redatta, a cura della società incorporante, entro l'ultimo giorno del 9° mese successivo a quello di effetto della fusione, *ex* articolo 5-*bis*, comma 2, D.P.R. 322/1998. Tale adempimento va svolto se non è stata data efficacia retroattiva alla fusione poiché in questa seconda ipotesi non esiste un periodo d'imposta antecedente la data di effetto e la dichiarazione dei redditi della società incorporante verrà redatta inserendo anche i dati reddituali della società incorporata in un unico modello dichiarativo.

Scissione

I temi dichiarativi della operazione di scissione totale (con estinzione della società dante causa) non sono molto diversi da quelli già sopra analizzati in ambito di fusione, laddove naturalmente si sostituisca alla società incorporante la beneficiaria, o nel caso di più beneficiarie, quella designata a svolgere gli adempimenti dichiarativi. Alcune peculiarità della scissione vanno tuttavia evidenziate, quali il caso della scissione totale nella quale la società scissa si estingue e questa è l'unica scissione nella quale può essere assegnata valenza retroattiva alla operazione, il che elimina l'obbligo di redigere la dichiarazione *ante* della frazione di periodo d'imposta *ante* scissione. L'assenza di tale obbligo non è contraddetta dall'ultimo periodo dell'articolo 5-*bis*, comma 3, D.P.R. 322/1998 secondo cui la dichiarazione della frazione *ante* scissione va redatta "*indipendentemente*" dagli effetti retroattivi assegnati nell'atto. Questa previsione significa solo che se la dichiarazione va redatta, i termini (9 mesi) decorrono sempre dalla data di effetto e non dall'eventuale retrodatazione a una data precedente la data di effetto ma successiva all'inizio del periodo d'imposta.

Nel caso della scissione parziale il tema dichiarativo non si pone poiché la società scissa rimane in vita e quindi dichiarerà il reddito prodotto, tenendo conto, ovviamente, che dalla data di effetto della scissione le poste reddituali del ramo di azienda trasferito vanno a generare imponibile in capo alla beneficiaria.

Va segnalato inoltre che nel corso del 2023 è stata introdotta nel nostro ordinamento la scissione scorporo (articolo 2506.1, cod. civ.) che certamente presenta rilevanti differenze rispetto alla scissione ordinaria, mentre il quadro RV non registra specifiche attenzioni in merito a questa particolare operazione.

I passaggi compilativi critici nella sezione II: i dati dell'operazione di fusione o scissione

Nella sezione II del quadro RV vanno inseriti una serie di dati relativi sia alla società avente causa (incorporante o beneficiaria, parte I) sia della dante causa (incorporata o scissa, parte II), ma l'obbligo compilativo verte solo sulla società avente causa, ciò anche nella ipotesi in cui la

scissione sia parziale per cui la società dante causa mantiene la propria esistenza. Al riguardo va ricordato che l'obbligo di redigere la dichiarazione dei redditi per il soggetto estinto verte sulla società risultante dalla fusione, la quale, se è stata assegnata valenza retroattiva all'operazione, dovrà far convergere i dati reddituali della dante causa nel proprio Conto economico, mentre se non è stata decisa la retrodatazione avrà 9 mesi (decorrenti dalla data di effetto dell'operazione) per redigere la dichiarazione della frazione di periodo d'imposta della società estinta, ai sensi dell'articolo 5-*bis*, D.P.R. 322/1998. Nel caso particolare della scissione va segnalato che la retrodatazione fiscale può essere decisa solo a seguito di scissione totale, considerando che laddove ciò sia stabilito, nessun adempimento dichiarativo sussiste per la scissa i cui dati reddituali saranno confluiti nelle beneficiarie. Va segnalato che questa previsione sembra escludere che nella scissione scorporo possa essere stabilito un effetto retroattivo posto che in tal caso la scissione non può mai essere totale, in quanto la scissa *"continua la propria attività"*.

Gli specifici problemi compilativi

Nel rigo RV14 della sezione II, parte I emerge un primo problema compilativo. Si chiede di indicare la quota percentuale di patrimonio netto contabile trasferito dalla scissa alla beneficiaria. Si pone il problema di quale dato fornire in caso di scissione negativa, in cui non è alcuna quota di netto contabile trasferito, anzi il netto contabile si incrementa in capo alla scissa per effetto della scissione. In tal caso si potrebbe ritenere che nessuna indicazione debba essere inserita nel rigo, ma indicando zero, il *software* controllo segnala un errore. Una possibile soluzione potrebbe essere di indicare la quota percentuale di patrimonio effettivo trasferito (e non quella contabile), considerando che la scissione negativa è possibile se il patrimonio netto effettivo trasferito è positivo (Notariato Triveneto, orientamento L.E. 17.1). Detto ciò, recentemente si è ritenuto (Notariato Triveneto, massima L.E.18) che sia legittima anche la scissione negativa a valori correnti effettivamente negativi, in caso di beneficiaria preesistente e con patrimonio capiente ad assorbire il *deficit* patrimoniale trasferito. In tal caso risulta impossibile superare il problema compilativo sopra citato.

Il problema si ripropone a maggiore ragione con la scissione scorporo nella quale non vi alcun patrimonio netto della scissa trasferito alla beneficiaria. Infatti, la scissa trasferisce effettivamente una entità (azienda o singolo/i beni) che presenta un valore patrimoniale, ma riceve in cambio una partecipazione, il che fa sì che non vi sia alcun trasferimento reale di patrimonio netto. In tal caso, se l'errore risulta bloccante non vi sono molte soluzioni accettabili se non quella di indicare una percentuale che risulta confrontando il valore del netto contabile trasferito in proporzione al valore del netto patrimoniale *ante* scissione, anche se questo dato non significa che la scissa ha subito una riduzione patrimoniale.

Ovviamente il medesimo problema si pone in relazione al rigo RV37 della sezione II in cui vanno inseriti i dati della società scissa, rigo in cui si chiede di indicare la quota di patrimonio netto rimasta alla scissa: il dato dovrebbe accogliere l'indicazione 100%, ma per superare la

segnalazione di errore ci si potrà comportare specularmente a quanto sopra indicato.

Leggendo le istruzioni al quadro RV sezione II del modello Redditi 2024, dedicata ai dati da indicare laddove siano avvenute nel 2023 operazioni di fusione o scissione, si può agevolmente arrivare alla conclusione che la tematica della scissione scorporo non sia stata in alcun modo considerata.

Un esempio eclatante di ciò è rinvenibile nel rigo RV13 colonna 1 in cui viene richiesta l'indicazione circa la tipologia della scissione con riferimento alle partecipazioni assegnate ai soci della scissa, cioè scissione proporzionale (codice 1) o non proporzionale (codice 2), mentre nessun cenno è proposto in relazione alla fattispecie della scissione scorporo in cui ai soci della scissa non viene attribuita alcuna partecipazione. Pertanto, che codice inserire per scissioni scorporo eseguite nel 2023? La scelta non può che essere tra 2 errori, individuando quello ritenuto meno grave, e quindi verosimilmente indicare il codice 1, posto che il socio della scissa mantiene inalterate le proprie partecipazioni, il che potrebbe essere tradotto in un estremo esempio di scissione proporzionale.

Tornando alle scissioni “*ordinarie*”, ricordiamo che a norma dell'articolo 2506-*bis*, comma 4, cod. civ., con la scissione possono essere assegnate ai soci della scissa partecipazioni nella beneficiaria non proporzionali alla quota che essi detenevano nella società prima dell'esecuzione dell'operazione. Tale scelta può essere deliberata anche con semplice maggioranza dei soci e deve essere previsto il diritto di recesso a favore dei soci assegnatari di partecipazioni non proporzionali. Se questa è la tipologia dell'operazione va barrato il codice 2, mentre in caso di scissione proporzionale va indicato il codice 1. Al riguardo deve ritenersi compresa nella categoria delle scissioni non proporzionali anche la scissione asimmetrica, di cui all'articolo 2506, comma 2, cod. civ., nella quale il socio non riceve affatto partecipazioni in tutte le società risultanti dalla scissione, ma ne riceve solo di una società, mentre nel contempo l'altro/altri soci vedono incrementate le partecipazioni nell'altra società. Questa particolare operazione, che va deliberata all'unanimità dei soci e non a semplice maggioranza, non può che rientrare tra quelle non proporzionali per cui anche essa va qualificata con il codice 2.

Un altro elemento degno di nota è la richiesta posta nei rigi RV18 e RV19 di 3 date cui sono collegati elementi contabili: quella del giorno anteriore alla unificazione contabile, quella di unificazione e quella di chiusura dell'esercizio di unificazione. A queste date vanno affiancati i patrimoni netti rispettivi. L'informazione è significativa se non è stata assegnata valenza retroattiva (caso in cui il patrimonio netto coincide con quello esplicitato nel bilancio di esercizio). Se non è stata data valenza retroattiva si ha una effettiva chiusura infrannuale dell'esercizio della società estinta (si veda documento Oic 4, § 4.3.2). Il problema è capire a quale patrimonio netto si riferisce il dato richiesto. Logicamente ci si potrebbe aspettare il dato del netto contabile della società dante causa alla data antecedente l'operazione, ma le istruzioni al rigo RV18 citano solo la società beneficiaria o incorporante che non ha un patrimonio netto contabile alla data antecedente l'operazione, posto che il bilancio infrannuale viene eseguito dalla dante causa e non dall'avente causa. Seguendo le istruzioni il

patrimonio netto da indicare è quindi quello della avente causa che sarà il medesimo rilevato alla data della chiusura dell'esercizio antecedente l'operazione, salvo l'utile in corso di formazione. Il patrimonio netto alla data di esecuzione dell'operazione accoglie, invece, le rettifiche e le eliminazioni derivanti dal consolidamento dei conti tra dante causa e avente causa, oltre agli avanzi e disavanzi. Va segnalato che secondo il documento Oic 4, § 4.4.1, la compenetrazione tra le scritture contabili della società scissa o incorporata e della beneficiaria o incorporante va eseguita comunque alla data di effetto reale della operazione anche in presenza di retrodatazione contabile. Infine, sempre con riferimento alla beneficiaria/incorporante va segnalato il patrimonio netto alla data di chiusura dell'esercizio in cui si è eseguita la fusione/scissione, che accoglie il risultato di esercizio conseguito nel medesimo periodo.

Un altro dato da segnalare nella compilazione è al rigo RV30, ove si richiede di indicare, in caso di retrodatazione fiscale, il risultato in perdita della frazione di esercizio compresa tra il 1° gennaio e la data antecedente quella di effetto dell'operazione. Tale perdita, se non sussistono le condizioni di vitalità di cui all'articolo 172, comma 7, Tuir, non è deducibile e quindi va fatta oggetto di variazione in aumento nel quadro RF tra le altre variazioni in aumento, codice 99. Questo aspetto, previsto esplicitamente dall'articolo 172, comma 7, Tuir, penultimo periodo, non va confuso con la problematica della individuazione dei periodi di imposta da sottoporre al *test* di vitalità. Ai fini di tale individuazione vi è un dibattito in corso tra la tesi dell'Agenzia delle entrate (circolare n. 9/E/2010 e più recentemente confermata con la risposta a interpello n. 828/E/2021) che ritiene di calcolare il *test* di vitalità anche sulla frazione di periodo d'imposta antecedente l'operazione e la maggioranza della dottrina che, invece, ritiene che il *test* vada eseguito solo sui periodi interi (quello intero antecedente l'operazione e i 2 ulteriormente precedenti). Secondo la tesi dell'Agenzia delle entrate, qualora la frazione di esercizio anteriore alla data di effetto della fusione/scissione, presentasse dati dei ricavi e del costo del personale (ragguagliati ad anno) inferiori al 40% della media dei precedenti 2 esercizi, le perdite (compresa quella eventuale della frazione di esercizio sopra citata, non sarebbe trasferibili alla società avente causa. Per quanto attiene le modalità compilative, le perdite effettivamente riportabili degli esercizi precedenti vanno segnalate ai rigi RF27 e RF28 colonna 2 a seconda che si tratti di perdite compensabili in misura limitata all'80%, ovvero in misura piena.

Si segnala che l'articolo è tratto da ["IL reddito di impresa"](#).