



Venerdì 26/09/2008

RIORGANIZZAZIONE SOCIETARIA: L'AGENZIA CHIARISCE LA PORTATA DELLE DISPOSIZIONI

A cura di: AteneoWeb S.r.l.

In particolare le modalità di esercizio del regime di imposizione sostitutiva su Ires, Irpef e Irap.

Con la circolare n. 57/E del 25 settembre 2008, l'agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito alla portata applicativa delle disposizioni in materia di operazioni di aggregazione aziendale, recate dall'articolo 1, commi 46 e 47, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria 2008). Il provvedimento legislativo ha modificato la disciplina delle operazioni di riorganizzazione aziendale apportando modificazioni agli articoli 172, 173, 175 e 176 del testo unico delle imposte sui redditi.

In particolare, a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, la disciplina delle operazioni di conferimento(1) è profondamente innovata e razionalizzata e - al fine di favorire il riavvicinamento del reddito imponibile all'utile di bilancio - è introdotto, in relazione alle operazioni di conferimento d'azienda, di fusione e di scissione, un regime di imposizione sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive, esercitabile su opzione.

In via transitoria, inoltre, la disciplina dell'imposta sostitutiva può essere richiesta dai contribuenti anche per ottenere il riallineamento dei valori fiscali ai maggiori valori di bilancio iscritti in occasione di operazioni effettuate entro il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2007 (operazioni pregresse).

Le modalità di esercizio e gli effetti dell'opzione in commento sono contenute in un apposito decreto di natura non regolamentare del ministro dell'Economia e delle finanze, emanato il 25 luglio 2008 e pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 188 del 12 agosto 2008.

Il regime di imposizione sostitutiva

Le disposizioni contenute nel comma 46, numero 3, dell'articolo 1 introducono la possibilità, per la società conferitaria, in ipotesi di conferimento d'azienda, di scegliere per l'applicazione di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'Irap, sui maggiori valori attribuiti in bilancio agli elementi dell'attivo che costituiscono immobilizzazioni materiali e immateriali, ottenendone, di conseguenza, il riconoscimento fiscale.

L'opzione compete alla società conferitaria e non produce alcun effetto sulla posizione del soggetto conferente, con la conseguenza che quest'ultimo assumerà, quale valore delle partecipazioni ricevute, l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto dell'azienda conferita (articolo 176, comma 1 del Tuir).

Come evidenziato dalla circolare, l'opzione spetta sempre al conferitario anche qualora lo stesso sia un soggetto fiscalmente "trasparente" (società di persone ovvero società di capitali in regime di trasparenza fiscale - articoli 115 e 116 del Tuir).

Oggetto dell'affrancamento sono i disallineamenti tra il valore civile (di bilancio), iscritto dal conferitario, e il valore fiscale dei beni e degli altri elementi conferiti. Quest'ultimo, pertanto, non subentra nella posizione di quello conferente in ordine agli elementi dell'attivo e del passivo, ma vedrà riconosciuti anche ai fini fiscali i maggiori valori delle immobilizzazioni materiali e immateriali, incluso l'avviamento, che emergono a seguito del conferimento.

Inoltre, per espressa previsione del comma 2 dell'articolo 1 del decreto ministeriale 25 luglio 2008, l'applicazione dell'imposta sostitutiva, "deve essere richiesta per categorie omogenee di immobilizzazioni". A tal fine, i beni immobili sono distinti nelle seguenti cinque categorie:



- aree fabbricabili aventi medesima destinazione urbanistica
- aree non fabbricabili
- fabbricati strumentali ai sensi dell'art. 43, comma 2, primo periodo, del Tuir (fabbricati strumentali per destinazione)
- fabbricati strumentali ai sensi dell'art. 43, comma 2, secondo periodo, del citato Tuir (fabbricati strumentali per natura)
- fabbricati di cui all'articolo 90 del Tuir (immobili patrimoniali).

I beni mobili, inclusi gli impianti e i macchinari ancorché infissi al suolo, sono raggruppati in categorie omogenee per anno di acquisizione e coefficiente di ammortamento.

Per le immobilizzazioni immateriali, incluso l'avviamento, invece, l'imposta sostitutiva può essere applicata anche distintamente su ciascuna di esse.

Una importante precisazione riguarda la possibilità di esercitare l'opzione per la disciplina dell'imposta sostitutiva anche "parzialmente", con la conseguenza che il contribuente ha facoltà di affrancare sia l'intero ammontare dei disallineamenti esistenti in seguito all'operazione straordinaria che una parte dei medesimi. In ogni caso, comunque, l'applicazione deve essere richiesta per categorie omogenee di immobilizzazioni; non è consentito, in altri termini, operare il riallineamento con riferimento a singoli beni della stessa categoria.

Al riguardo, la relazione illustrativa al decreto ministeriale precisa che "l'affrancamento fiscale dei beni facenti parte di ciascuna categoria omogenea deve essere eseguito sulla base di un unico criterio per tutti i beni ad essa appartenenti e deve "spalmarsi" uniformemente sul valore di tutti i beni in essa ricompresi". La scelta per l'affrancamento dei maggiori valori può essere esercitata nel primo o, al più tardi, nel secondo periodo d'imposta successivo a quello di effettuazione dell'operazione mediante opzione espressa, rispettivamente, nella dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio in cui è posta in essere l'operazione ovvero, al più tardi, in quella del periodo d'imposta successivo.

Ne deriva che, in relazione a un conferimento d'azienda perfezionato, ad esempio nel periodo d'imposta 2008, l'opzione per il regime di imposizione sostitutiva potrà essere esercitata nella dichiarazione dei redditi 2008 (Unico 2009), facendo riferimento ai disallineamenti esistenti alla chiusura del periodo d'imposta (31 dicembre 2008) ovvero al più tardi nel 2010 facendo riferimento ai disallineamenti ancora esistenti al 31 dicembre 2009.

Inoltre, è previsto che l'opzione deve essere esercitata distintamente in relazione a ciascuna operazione di conferimento e che l'imposta sostitutiva deve essere versata obbligatoriamente in tre rate annuali (la prima delle quali pari al 30 per cento dell'importo complessivamente dovuto, la seconda pari al 40 per cento e la terza pari al 30 per cento. Sulla seconda e sulla terza rata sono dovuti gli interessi nella misura fissa del 2,5 per cento).

L'articolo 1, comma 4, del decreto precisa che la scelta per la disciplina dell'imposta sostitutiva esercitata in dichiarazione "si intende perfezionata con il versamento della prima delle tre rate dell'imposta dovuta"; ne



deriva che il puntuale e congruo versamento della prima rata è sufficiente a perfezionare l'operazione. Il versamento delle rate deve essere effettuato rispettivamente:

- per la prima rata, entro il termine per il versamento a saldo dell'imposta sul reddito e dell'Irap relative al periodo d'imposta in cui è effettuata l'operazione di conferimento ovvero, in caso di opzione ritardata o reiterata, a quello successivo
- per la seconda rata, entro il termine per il versamento a saldo dell'imposta sul reddito e dell'Irap relative, al primo ovvero, in caso di opzione ritardata o reiterata, al secondo periodo successivi a quello dell'operazione
- per la terza rata, entro il termine per il versamento a saldo dell'imposta sul reddito e dell'Irap relative, al secondo ovvero, in caso di opzione ritardata o reiterata, al terzo periodo successivi a quello dell'operazione stessa.

Sui maggiori valori oggetto del riallineamento si applicano le aliquote progressive nella misura del:

- 12 % sulla parte dei maggiori valori assoggettati a tassazione ricompresi nel limite di 5 milioni di euro
- 14 % sulla parte dei maggiori valori che eccede i 5 milioni di euro e fino ai 10 milioni di euro
- 16 % sulla parte dei maggiori valori che eccede i 10 milioni di euro.

Il momento in cui l'opzione viene esercitata assume rilevanza ai fini della decorrenza degli effetti del riallineamento. La conseguenza è che i maggiori valori assoggettati a imposta sostitutiva si considerano fiscalmente riconosciuti, ai fini delle imposte sui redditi, sin dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale è stato effettuato il versamento della prima rata. Tuttavia, gli effetti del riallineamento vengono meno nell'ipotesi di realizzo dei beni oggetto dell'opzione nel "periodo di sorveglianza", ossia entro la fine dell'inizio del quarto periodo d'imposta successivo a quello di esercizio dell'opzione; gli effetti dell'affrancamento in esame sono, nella sostanza, sottoposti a condizione.

Con i nuovi commi 10-bis e 15-bis, introdotti rispettivamente negli articoli 172 e 173 del Tuir, dal comma 46, lettere a) e b) dell'articolo 1 della legge finanziaria 2008, inoltre, il regime dell'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive di cui al comma 2-ter dell'articolo 176 può essere applicato, "con le modalità, le condizioni e i termini ivi stabiliti", anche dalla società incorporante o risultante dalla fusione e dalla beneficiaria dell'operazione di scissione, per ottenere il riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti in bilancio a seguito di tali operazioni.

Infine, si osserva che la disciplina dell'imposta sostitutiva può essere richiesta anche in relazione a operazioni, effettuate entro il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007, nei limiti dei disallineamenti esistenti alla data della chiusura di detto periodo o del periodo successivo.

NOTE:

1) L'articolo 1, comma 46, della legge finanziaria 2008 ha modificato la disciplina dei conferimenti d'azienda e di partecipazioni di controllo e di collegamento, intervenendo sul disposto degli articoli 175 e 176 del Tuir. In particolare, è stato eliminato dall'articolo 175 del Tuir qualsiasi riferimento all'azienda e, conseguentemente, abrogato il vecchio comma 2 dell'articolo 176 che consentiva alle parti di optare, in alternativa al regime di doppia sospensione dei valori fiscali previsto dal comma 1, per l'applicazione delle



altre disposizioni del testo unico. A partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, pertanto, l'articolo 175 del Tuir disciplina esclusivamente i conferimenti di partecipazioni di controllo e di collegamento mentre il nuovo articolo 176 si applicherà a tutti i conferimenti d'azienda effettuati nell'esercizio di imprese commerciali.

Andrea Giannone

Fonte: www.fiscooggi.it