
I conferimenti d'opera o di servizi nelle SRL - Aspetti civilistici e fiscali

di [Danilo Sciuto](#)

Pubblicato il 15 Ottobre 2004

Una delle numerose novità introdotte dalla recente riforma del diritto societario è rappresentata dalla disciplina dei conferimenti nell'ambito delle società a responsabilità limitata, ed in particolare dal principio espresso nel comma 6 dell'articolo 2464 del Codice Civile, che prevede la possibilità per i soci di conferire nel capitale delle Srl, oltre al denaro, ai beni in natura e ai crediti (già previsti nella vecchia normativa), anche le prestazioni d'opera e di servizi

Conferimenti d'opera o di servizi in SRL: aspetti civilisti, fiscali e contabili

Conferimenti in SRL - Disposizioni civilistiche

Una delle numerose novità introdotte dalla recente **riforma del diritto societario** è rappresentata dalla **disciplina dei conferimenti nell'ambito delle società a responsabilità limitata**, ed in particolare dal principio espresso nel comma 6 dell'articolo 2464 del Codice Civile, che prevede la possibilità per i soci di conferire nel capitale delle Srl, oltre al denaro, ai beni in natura e ai crediti (già previsti nella vecchia normativa), anche le prestazioni d'opera e di servizi.

In virtù dei vincoli imposti dalla direttiva comunitaria n. 77/91, **il conferimento di opere e servizi è invece vietato nella spa**; nelle srl si è reso possibile in quanto esse non rientrano nei vincoli della citata direttiva.

È bene evidenziare come **non sono comunque conferibili tutti i tipi di prestazioni, ma solo quelle che possono essere circoscritte per loro natura, o limitate ad un periodo di tempo determinato o determinabile**, non essendone altrimenti possibile la quantificazione.

Il Codice Civile non prevede espressamente, come invece fa nell'articolo 2465 in riferimento ai conferimenti di beni in natura o crediti, che tali opere e servizi debbano essere valutati da un esperto iscritto nel Registro dei Revisori o da una Società di Revisione iscritta all'Albo, mediante una perizia giurata di stima, ma sembra condivisibile l'orientamento di quella parte di dottrina (tra cui si ricorda, e non a caso, il Consiglio Nazionale del Notariato) che ritiene sia preferibile che tale valutazione vada fatta, trattandosi di un conferimento diverso da quello in denaro; ciò anche in considerazione del fatto che, allo scopo di assicurare ai terzi creditori l'integrità del capitale sociale conferito, è fatto obbligo al socio conferente la propria opera di garantire la società circa l'esecuzione della stessa mediante il deposito di una fideiussione bancaria o di una polizza assicurativa che potranno verosimilmente essere escusse da quest'ultima nell'eventualità la prestazione promessa non venga poi eseguita.

In alternativa alle forme di garanzia sopra citate, il socio, ove l'atto costitutivo lo preveda, può versare anche una cauzione in danaro.

Al riguardo, si segnala che in caso di "supervalutazione" dei servizi o delle opere oggetto di conferimento, sono previste in capo agli amministratori e ai soci conferenti sanzioni penali, e in capo alla società sanzioni di natura amministrativa.

Tale aspetto deve essere adeguatamente considerato, in quanto è evidente che per l'esperto nominato sarà estremamente difficile quantificare delle prestazioni in via preventiva, piuttosto che in via consuntiva.

Conferimento in SRL - Rilevazioni contabili

Trattandosi di un apporto del tutto particolare, **occorre dunque fare attenzione al metodo di rilevazione contabile dell'operazione.**

Al riguardo, la dottrina ha elaborato diverse ipotesi; qui ci limiteremo ad esporre quella che ci sembra più corretta.

In forza della citata disposizione del Codice Civile, il socio s'impegna a fornire alla società una prestazione di fare a fronte dell'assegnazione della quota sociale. Sarebbe quindi iscritta, tra i conti d'ordine, la garanzia fidejussoria appositamente prevista:

Garanzie prestate c/ socio d'opera

@

Socio A c/ garanzie

Alla stregua di un qualunque conferimento, la società dovrà poi ovviamente rilevare la sottoscrizione della quota:

Socio A c/sottoscrizione

@

Capitale Sociale

(A attivo)

(A I patrimonio netto)

Il problema centrale nell'ambito della rilevazione contabile della fattispecie trattata è senz'altro quello del conto a cui stornare il credito aperto in sede di sottoscrizione.

A mio parere, poiché il conferimento non è rappresentato né da denaro, né da un bene materiale, la soluzione che più si avvicina alla realtà è quella di stornare detto conto ad un conto di credito verso il socio stesso; in tale modo, infatti, si assicura l'evidenza del credito verso il socio per la parte del conferimento in natura ancora da effettuare. Non mi sembrano altrettanto verosimili, infatti, né la tesi di iscrivere un'immobilizzazione immateriale, date le precise e stringenti indicazioni del principio contabile CNDRC n. 24 in merito all'iscrizione di immobilizzazioni immateriali in bilancio, né quella di iscrivere un costo sospeso, ovvero sia da riscontare per il periodo di durata della prestazione.

Credito v/ socio A per prestaz. c/ conferimento @

Socio A c/sottoscrizione

(A attivo)

(A attivo)

Sulla scorta degli elementi indicati nella perizia, che fisserà la natura, la quantità e la durata dell'opera prestata dal socio, e di conseguenza il valore delle garanzie che quest'ultimo dovrà depositare in società, si determinerà il termine temporale esatto in cui il credito iscritto in bilancio dovrà essere ridotto ed infine annullato per effetto dell'attività professionale prestata dal socio.

La società, man mano che usufruisce dell'opera del socio, provvederà quindi a ridurre il valore del credito esposto in bilancio e a contabilizzare un costo per servizi pari al valore della prestazione ricevuta.

Compensi per prestazioni socio A

@

Credito v/ socio A per prestaz. c/ conferimento

(B 7 C.E.)

(A attivo)

In base alla natura della prestazione conferita, ricorrendone i presupposti, il conferente assoggetterà ad Iva il proprio compenso, mentre la società potrà essere chiamata ad effettuare le ritenute previdenziali e fiscali eventualmente previste dalla legge.

Esemplificando un'ipotesi omnicomprensiva, la scrittura sarà:

diversi

@

diversi

Compensi per prestazioni socio A

(B 7 C.E.)

Iva credito

(C II 5 Attivo)

Credito v/ socio A per prestaz. c/ conferimento

(A attivo)

Erario c/ritenute

(D 11 Passivo)

Inps c/contributi

(D 12 Passivo)

Conferimento in SRL - Aspetti fiscali

Per la società conferitaria, le prestazioni professionali fornite dal socio per effetto del conferimento d'opera saranno deducibili quali costi per servizi.

D'altra parte, escluso che all'atto del conferimento si generi in capo al socio reddito imponibile, l'operazione determinerà l'emersione di un reddito soltanto al momento della sua progressiva effettuazione, la cui natura tra l'altro varierà a seconda della natura del socio stesso e della prestazione effettuata: il reddito conseguito potrà dunque costituire un reddito d'impresa (socio imprenditore), di lavoro autonomo (socio professionista), di lavoro dipendente (socio collaboratore o dipendente), o, in via

residuale, un reddito “diverso” (socio che non riveste nessuna delle predette qualifiche).

Si noti come, non essendo prevista la materiale corresponsione della somma di denaro, per determinare il momento di emersione del reddito occorrerà rifarsi al momento dell'estinzione del credito, ossia a quello in cui la prestazione viene eseguita, anche nei casi di reddito da lavoro autonomo, dipendente, o diverso, che invece di regola vengono tassati nell'anno di pagamento. Come dire, in sostanza, che l'istituto del conferimento d'opera ha determinato una deroga al principio di cassa vigente per i suddetti redditi.

Continuando nell'analisi dei riflessi fiscali, i dividendi e le plusvalenze relative alle quote a fronte delle quali sono stati apportati opere o servizi non presentano un trattamento fiscale divergente da quello ordinariamente previsto dal Tuir.

Infine, si è del parere che il costo fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni sia costituito dal valore dell'apporto così come risultante dall'apposita perizia di stima.

Ti possono interessare anche:

[I conferimenti di opera e servizi nelle società – prima parte](#)

[Conferimenti e finanziamenti dei soci nelle società – profili fiscali](#)

Danilo Sciuto

ottobre 2004