

Il conferimento d'azienda: aspetti operativi e contabili

di [Enrico Larocca](#)

Publicato il 27 Dicembre 2010

Il conferimento di beni in natura se effettuato nei confronti di una società di capitali (S.p.A., S.a.p.A. o S.r.l.) deve rispettare le condizioni poste dall'art. 2343 e 2465 del codice civile, che sia pure con sfumature diverse impongono al conferente di accompagnare il conferimento di beni in natura disgiunti o congiunti, con una relazione di stima di un esperto che descriva il bene conferito, ne indichi il valore ed i criteri di valutazione seguiti, con l'attestazione che il valore è almeno pari all'importo utilizzato ai fini del capitale sottoscritto.

Le difficoltà inerenti alla [valutazione di un'azienda](#) oggetto di cessione, in sede di conferimento, si replicano pedissequamente, posto che l'unica differenza sostanziale tra cessione e conferimento d'azienda è costituita dal mezzo di scambio, che nella cessione è una somma di denaro e nel conferimento è un pacchetto di azioni o quote di una società.



Conferimento d'azienda: aspetti generali

Il conferimento d'azienda è un'operazione straordinaria in cui a fronte del trasferimento di un complesso di beni organizzato dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa (questa è la definizione d'azienda che rinveniamo all'art. 2555 del codice civile) si ottengono azioni o quote della società conferitaria. Anche nel conferimento d'azienda, al pari della cessione, ritroviamo quelle norme che concepiscono il passaggio del complesso di beni organizzato come una operazione senza soluzione di continuità. Bisogna però sottolineare, che la legislazione fiscale riguardante le imposte sui redditi (art. 176 del TUIR) delinea il conferimento come operazione riorganizzativa (al pari di fusione e scissione) e non operazione realizzativa qual è la cessione d'azienda. Che sia così lo si desume dal testo di legge che così si

esprime: i conferimenti di aziende effettuati tra soggetti residenti nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese commerciali non costituiscono realizzo di plusvalenze né di minusvalenze. Tuttavia il conferente deve assumere quale valore delle partecipazioni ricevute, l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto dell'azienda conferita e il soggetto conferitario subentra nella posizione del conferente in ordine agli elementi dell'attivo e del passivo dell'azienda stessa, facendo risultare da apposito prospetto di riconciliazione della dichiarazione dei redditi i dati esposti in bilancio e i valori fiscalmente riconosciuti. E' evidente, specie in rapporto all'obbligo imposto al conferitario di mantenere il doppio binario valutativo in relazione alle aziende conferite, proprio al fine di assicurare all'Erario la possibilità di monitorare valori di conferimento espressi a prezzi correnti (la norma li chiama dati esposti in bilancio) e valori fiscali riconosciuti che si palesa, chiaramente, il concetto erariale di conferimento d'azienda, come operazione riorganizzativa e non come operazione di scambio. In definitiva le due operazioni (cessione e conferimento d'azienda) differiscono(1):

- per la contabilizzazione nell'attivo del conferente, a titolo di corrispettivo del trasferimento d'azienda, della partecipazione nella conferitaria;
- per le finalità che possono essere differenti dal realizzo dell'azienda (le quali viceversa, caratterizzano sempre l'operazione di cessione) ed in particolare risiedere nella ristrutturazione del gruppo con possibili effetti sulle impostazioni contabili adottate.

Ritroveremo, anche nel conferimento d'azienda, tutte le problematiche tecnico-valutative² che abbiamo esposto nel precedente lavoro sulla cessione d'azienda, sulle formule determinative del Valore Economico complessivo (3)

Conferimento d'azienda: aspetti giuridici

La disciplina giuridica del conferimento d'azienda è disciplinata giuridicamente in modo analogo, alla cessione d'azienda. Vediamo una sintesi delle principali sentenze della Cassazione sul tema del conferimento d'azienda.

Massime di giurisprudenza della Corte di Cassazione sul conferimento d'azienda (4)

Cass. 21/10/1995 n. 10993

Perché si abbia conferimento d'azienda (o di un ramo della medesima) è necessario che venga conferito

un complesso di beni di per sé idoneo a consentire lo svolgimento di una determinata attività d'impresa, anche se non necessariamente la stessa esercitata dal conferente. Tale fattispecie ricorre anche quando il nuovo titolare debba integrare l'insieme dei beni trasferiti con ulteriori fattori produttivi; in tal caso occorre, però, che i beni mancanti non siano tali da alterare l'unità economica e funzionale del complesso aziendale, atteso che non basta che i beni conferiti abbiano fatto parte di un'azienda, ma è altresì necessario che essi, per le loro caratteristiche ed il loro collegamento funzionale, rendano possibile lo svolgimento di una specifica impresa.

Cass. 28 settembre 2004, n. 19454

Il conferimento di un'azienda individuale in una società di persone equivale ad una cessione della medesima in favore della società conferitaria e, pertanto, alla fattispecie è applicabile l'art. 2560, c.c., con la conseguenza che la società conferitaria risponde dei debiti, inerenti l'azienda risultanti dai libri contabili obbligatori, ed il conferente non è liberato dai debiti suddetti, se il creditore non vi abbia consentito, restando escluso che la mera conoscenza del conferimento da parte del creditore e l'assenso ad emettere le fatture a nome della società conferitaria equivalgano a consenso alla liberazione del conferente dalla responsabilità per i succitati debiti.

Cass. 28 ottobre 2000, n. 14252

Il conferimento in società di capitali di un'azienda, ancorché non produttivo d'incremento del patrimonio del conferente (le azioni o le quote prendono il posto dell'azienda stessa), può evidenziare, nel raffronto con l'ultimo valore riconosciuto ai fini dell'imposta sul reddito, il conseguimento di una plusvalenza, traducendo in profitto l'incremento della consistenza del complesso aziendale determinatosi dopo quella data di riferimento.

Cass. 21 dicembre 1998, n. 12739

Il fenomeno di un'azienda individuale conferita in società di capitali, estraneo alle ipotesi previste dall'art. 2498, c.c., configura un conferimento in natura con l'acquisto della posizione di socio da parte del titolare dell'azienda. Indefettibile presupposto per l'operatività di detta norma è infatti l'esistenza di una società sia pure irregolare, da trasformare in altra di tipo legale, mentre il conferimento in società di una azienda equivale ad una cessione di azienda in favore della società conferitaria con la conseguenza che quanto ai debiti dell'azienda medesima anteriori al trasferimento, trova applicazione l'art. 2560 c.c. secondo cui il cedente non è liberato se non risulta che i creditori vi abbiano consentito, onde cedente e cessionario

sono responsabili in via solidale verso i terzi creditori.

Cass. 13 dicembre 1996, n. 11149

Ai fini dell'imposta di registro, la sussistenza di una cessione d'azienda non è condizionata all'attualità della gestione dell'azienda medesima, infatti, un complesso di beni si qualifica come azienda anche se l'attività economica in funzione della quale esso è organizzato non sia ancora iniziata o sia stata sospesa, essendo sufficiente che il complesso stesso sia caratterizzato dalla obiettiva attitudine all'esercizio dell'impresa, e - cioè - a realizzare la finalità cui quella organizzazione tende.

Adempimenti relativi all'operazione di conferimento

Gli adempimenti da porre in essere in relazione ad un'operazione di conferimento d'azienda, possono essere così sintetizzati:

1. **ricognizione analitica dei beni** che costituiscono l'azienda o il ramo d'azienda conferito
2. **manifestazione di volontà di porre in atto il conferimento**, con apposita deliberazione dell'organo amministrativo
3. redazione di una **situazione patrimoniale** della società conferente
4. presentazione dell'istanza volta a richiedere la **nomina di un perito da parte del Tribunale** (se la società conferitaria è una S.p.A.)
5. redazione della **perizia giurata di stima** a cura del perito
6. redazione dell'**atto di conferimento**
7. deliberazione di **aumento del capitale** a cura della conferitaria
8. **revisione dei conferimenti** in natura a cura degli amministratori ex art. 2343, co. 3 del codice civile, entro 180 gg. dall'iscrizione nel Registro delle Imprese.

Adempimenti della società conferente

La società conferente, dovendo consegnare al perito incaricato della valutazione dell'azienda, una situazione patrimoniale aggiornata deve procedere ad una «chiusura dei conti». E' di tutta evidenza che, se la data di chiusura coincide con quella del bilancio relativo all'esercizio precedente, sarà il bilancio il documento contabile utilizzato dal perito per effettuare le proprie valutazioni. L'orientamento prevalente in dottrina, è che la valutazione peritale riguarderà la sfera patrimoniale e finanziaria del complesso oggetto di conferimento, applicando ad essi criteri di funzionamento, se il modello di contabilizzazione scelto è quello di «continuità dei valori»; se, invece, fosse scelto come modello di contabilizzazione

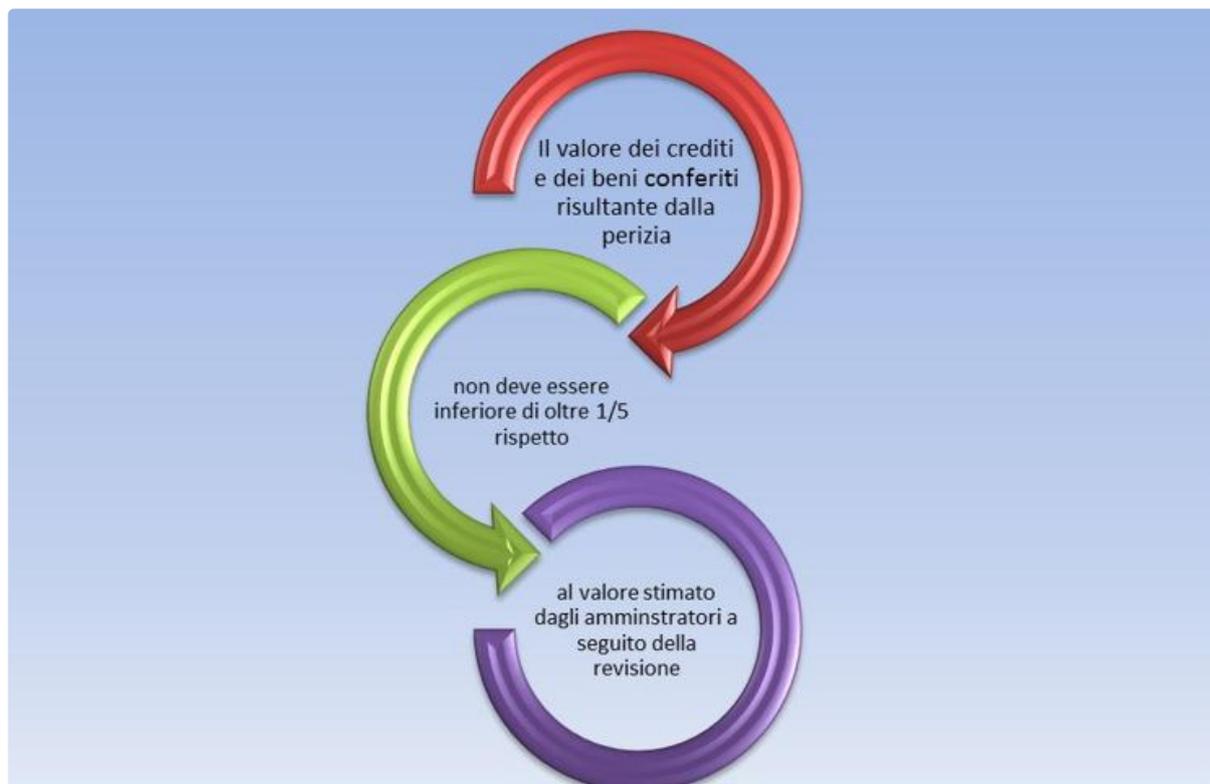
quello di «adeguamento dei valori» (altrimenti detto modello di cessione), allora alle valutazioni di funzionamento verranno sostituite le valutazioni di cessione che tra l'altro forniscono una rappresentazione dello scambio «partecipazioni contro conferimento aziendale» sicuramente più chiara e con evidenziazione dell'effetto economico dello scambio azienda/partecipazioni in termini di plusvalenze o di minusvalenze. In sintesi, nel conferimento d'azienda si contrapporranno **due modelli di registrazione**:

- **«il modello di cessione»**: fondato sul modello della cessione d'azienda che configura il conferimento come la vendita di un complesso di beni dalla conferente alla conferitaria contro cessione di azioni o quote della conferitaria;
- **«il modello di trasformazione»** (conforme alla visione fiscale data dall'art. 176 del TUIR) : in cui il conferimento non è visto come operazione con finalità realizzative, bensì come operazione riorganizzativa e/o ristrutturativa della conferente, fatto che emerge in modo eclatante, nei conferimenti che conducono a partecipazioni totalitarie, in modo non dissimile da quanto accade nella scissione di società.

E' bene tener presente che a tenore degli artt. 2343 e 2465 del cod. civ. **la perizia di stima deve contenere**:

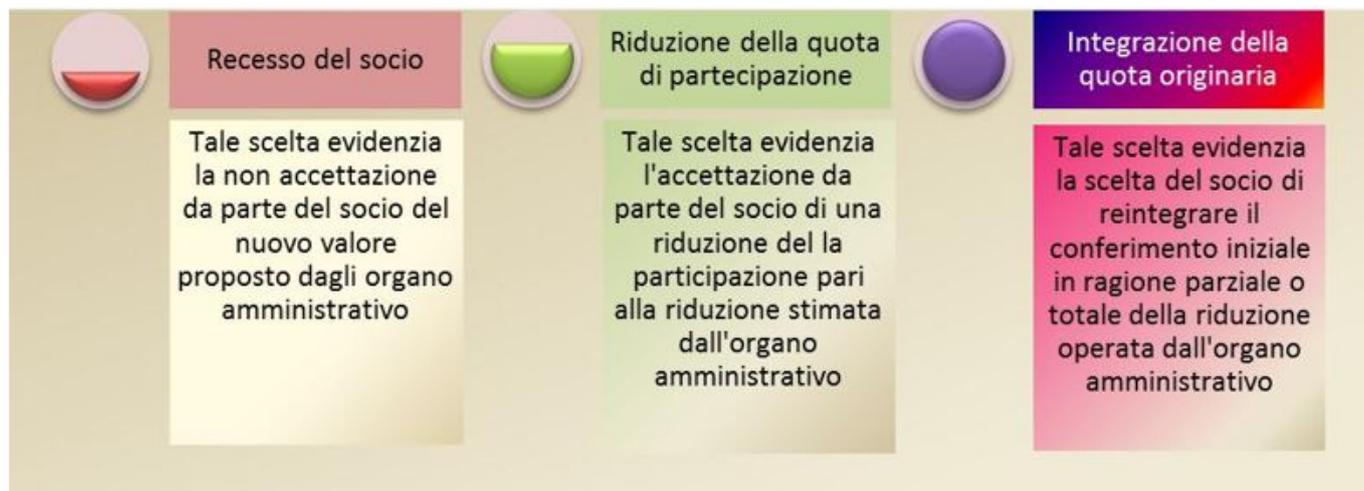
- la descrizione del bene conferito;
- il valore attribuito;
- i criteri di valutazione seguiti.

avendo come obiettivo quello di esprimere il valore economico del bene. In quest'ottica, il valore peritale, non potrà non essere un «fair value», dovendo rappresentare il valore economico effettivo del bene. L'art. 2343, co. 3, del codice civile, stabilisce che le valutazioni risultanti dalla perizia dell'esperto, sono soggette a revisione (atto dovuto degli amministratori) entro 180 gg. dall'iscrizione della società nel Registro delle Imprese o dell'atto modificativo del capitale. Se risulta che :



Relazione tra valori di perizia e valori dei conferimenti revisionati dall'organo amministrativo

Ad esempio, ipotizzato il conferimento di un'azienda, avente valore peritale di Euro 500.000 ai fini della costituzione della società o dell'aumento di capitale sociale, che a seguito della revisione operata dagli amministratori viene ridotto a 350.000 Euro, poiché la riduzione operata a seguito della revisione a cura degli amministratori (150.000 Euro) è maggiore di 1/5 del valore peritale di conferimento - $(500.000 \times 20\%) = 100.000$ – si aprono tre scenari possibili:



Gli amministratori, a norma dell'art. 2343 del cod. civ. devono procedere all'annullamento delle azioni scoperte, fatta salva la facoltà del socio di recedere dalla società ovvero di accettare una riduzione proporzionale della partecipazione o ancora di reintegrare in denaro quanto rimasto scoperto a seguito della revisione del valore (in tal senso OIC 28, par. 6).

Adempimenti della società conferitaria

La società conferitaria dovrà rilevare:

- l'aumento di capitale sociale per un importo pari al capitale netto di conferimento;
- il conferimento delle attività e passività.

La delibera di aumento del capitale sociale è competenza dell'assemblea straordinaria della società conferitaria, operazione che avverrà coeivamente o antecedentemente all'atto di conferimento. Costituendo i valori peritali «valori di garanzia dell'integrità del patrimonio sociale» eccetto una parte minoritaria della dottrina - che ritiene obbligatorio iscrivere nella contabilità della conferitaria, i valori dei beni così come risultano dalla perizia – la maggioranza ritiene che i valori peritali, essendo «valori di garanzia» rappresentino il limite massimo delle valutazioni che ben potrebbero attestarsi anche ad un valore inferiore ad essi, ma mai superiore per evitare fenomeni di annacquamento del capitale.

La contabilizzazione dei valori di conferimento

La contabilizzazione dei valori di conferimento potrà attuarsi secondo la tecnica: **a) «a saldi chiusi»** con ciò significando che l'iscrizione delle poste conferite avverrà al netto dei fondi rettificativi (vale a dire al netto dei fondi di ammortamento e di svalutazione) ; **b) «a saldi aperti»** con la quale l'iscrizione delle poste patrimoniali oggetto di conferimento, avverrà contabilizzando anche i fondi rettificativi , fatto che comporterà nel caso di applicazione al conferimento del modello di continuità dei valori, la prosecuzione

dei valori contabili nella contabilità della conferitaria; mentre nel caso di applicazione del modello di cessione, la conferitaria dovrà necessariamente procedere ad una revisione dei valori riportati dalla contabilità della conferente. *ATTENZIONE: L'obbligo imposto dall'art. 176 del TUIR di considerare l'operazione neutrale da un punto di vista fiscale, imporrà la redazione di prospetti contabili di riconciliazione dei valori civilistici e fiscali oggetto di conferimento.*

Contabilizzazione secondo il modello «a saldi chiusi»

Così, ad esempio, nel caso di conferimento di un bene ammortizzabile, incluso nel complesso aziendale apportato, per 2.000 Euro, che viene contabilizzato «a saldi chiusi» posto che il conferimento avvenga nel 2015 e la valutazione peritale risulti alla data del conferimento essere di 800 Euro; supposto, altresì, che il bene risulti essere già ammortizzato per il 50 %, al 10 % annuo (con aliquota civilistica e fiscale uniforme), il prospetto risulterebbe così composto:

Registro dei beni ammortizzabili (contabilità della società conferente)

Anno	Costo storico	Ammortamento Civilistico	Fondo Amm. Civilistico	Ammortamento Fiscale
2010	2.000	200	200	200
2011		200	400	200
2012		200	600	200
2013		200	800	200

2014		200	1000	200
-------------	--	-----	------	-----

Valore fiscale = 1.000 (Costo storico 2.000 – Fondo di ammortamento fiscale 1.000)

Registro dei beni ammortizzabili (contabilità della società conferitaria)

Anno	Costo storico	Ammortamento Civile	Fondo Amm. Civile	Ammortamento Fiscale	Fondo Amm. Fiscale
2015	800	80	80	200	1.200
2016		80	160	200	1400
2017		80	240	200	1.600
2018		80	320	200	1.800
2019		80	400	200	2.000

2020		80	480	0	0
2021		80	560	0	0
2022		80	640	0	0
2023		80	720	0	0
2024		80	800	0	0

La tabella che rappresenta il registro dei beni ammortizzabili della società conferitaria, evidenzia che *il piano di ammortamento civilistico proseguirà autonomamente* (con il calcolo del 10 % del valore di conferimento); mentre *il piano di ammortamento fiscale continuerà, tenendo conto dei valori fiscalmente riconosciuti in capo alla conferente alla data del conferimento.*

Contabilizzazione secondo il modello «a saldi aperti»

Se la società conferitaria dovesse adottare il modello di contabilizzazione «a saldi aperti» l'esposizione dei piani di ammortamento civilistico e fiscale tra conferente e conferitaria risulterebbe il seguente:

Tabella di sviluppo dei piani di ammortamento civilistico e fiscale con modello «a saldi aperti»

Anno	CostoCiv	%Amm	AmmCiv	FdoCiv	ValResCiv	CostoFisc	AmmFisc
2010	2.000,00	10%	200,00	200,00	1.800,00	2.000,00	200,00
2011	2.000,00	10%	200,00	400,00	1.600,00	2.000,00	200,00
2012	2.000,00	10%	200,00	600,00	1.400,00	2.000,00	200,00
2013	2.000,00	10%	200,00	800,00	1.200,00	2.000,00	200,00

2014	2.000,00	10%	200,00	1.000,00	1.000,00	2.000,00	200,00
2015	1.800,00	10%	180,00	1.180,00	820,00	2.000,00	200,00
2016	1.800,00	10%	180,00	1.360,00	640,00	2.000,00	200,00
2017	1.800,00	10%	180,00	1.540,00	460,00	2.000,00	200,00
2018	1.800,00	10%	180,00	1.720,00	280,00	2.000,00	200,00
2019	1.800,00	10%	180,00	1.900,00	100,00	2.000,00	200,00
2020	1.800,00	10%	100,00	2.000,00	-		-

Nel 2015, in concorrenza con l'apporto dell'azienda e del bene oggetto del piano di ammortamento esemplificato, il valore di conferimento (800) non verrà direttamente esposto, ma verrà calcolato sommando al valore residuo civilistico alla data del conferimento, il valore attribuito in sede peritale. A ben vedere, in ossequio all'art. 176 del TUIR, sarebbe possibile, anche nel modello di contabilizzazione «a saldi aperti» e in considerazione del valore neutrale dell'operazione da un punto di vista fiscale, mantenere i valori contabili, fermo restando il limite di non violare il concetto che vede il valore peritale come "valore di garanzia dell'integrità del capitale".

Problematiche di fiscalità differita connesse ai conferimenti

Nel caso in cui la conferitaria decida di iscrivere la partecipazione ottenuta ad un valore diverso rispetto al valore fiscale del patrimonio conferito, cioè di iscrivere la partecipazione al valore di scambio, in virtù del principio di neutralità fiscale dell'operazione di conferimento di aziende, stabilito dall'art. 176 del TUIR, (fatto che determina l'elisione delle plusvalenze da apporto da un lato e del maggior valore della partecipazione iscritto in bilancio dall'altro), si verificherà conseguentemente, un disallineamento temporaneo dei valori di bilancio e dei valori fiscali che determinerà il sorgere di fiscalità differita per IRES.

Problematiche relative alla participation exemption (PEX)

A norma dell'art. 176, co. 4 del TUIR:

Le aziende acquisite in dipendenza di conferimenti effettuati con il regime di cui al presente articolo si considerano possedute dal soggetto conferitario anche per il periodo di possesso del soggetto conferente. Le partecipazioni ricevute dai soggetti che hanno effettuato i conferimenti di cui al periodo precedente o le operazioni di cui all'articolo 178, in regime di neutralità fiscale, si considerano iscritte come immobilizzazioni finanziarie nei bilanci in cui risultavano iscritti i beni dell'azienda conferita o in cui risultavano iscritte, come immobilizzazioni, le partecipazioni date in cambio.

La norma, in sostanza, confermando la visione neutrale dell'operazione di conferimento da un punto di vista tributario, ammette che *ai fini del conteggio del periodo di possesso* (uno dei requisiti per la verifica dell'esistenza delle condizioni per la PEX) in capo alla società conferitaria, si tenga conto anche del periodo di possesso dell'azienda conferita.

Posizione dell'Agenzia dell'Entrate

Come chiarito dalla C.M. 25/09/2008 n. 57, secondo la norma:

- *l'azienda oggetto di conferimento, si considera posseduta dalla società conferitaria anche per il periodo di possesso della conferente;*
- *la partecipazione ricevuta dal conferente, si considera iscritta come immobilizzazione finanziaria nei bilanci in cui risultavano iscritti i beni dell'azienda conferita.*

Conseguentemente, in caso di cessione delle partecipazioni ricevute a fronte del conferimento d'azienda, si possono creare le condizioni per l'applicazione del regime della *participation exemption*, così come disciplinato dall'art. 87 TUIR, creando contemporaneamente il presupposto per l'iscrizione della fiscalità differita IRES, in ragione del 27,50 %, del 5 % del plusvalore latente.

Fiscalità differita nella conferitaria

La conferitaria potrebbe optare per l'iscrizione delle attività e passività ricevute, in base ai valori di conferimento, prescindendo in termini contabili, dall'obbligo di considerare il conferimento in regime di neutralità fiscale, operando in sede di redazione del modello Unico, le variazioni conseguenti all'indeducibilità di maggiori valori contabili, rispetto a quelli fiscalmente riconosciuti in capo alla conferente. Ad esempio, supposto che nel patrimonio conferito fosse stato recepito un maggior valore per fabbricati industriali di 1.000.000 di Euro, occorrerà rilevare imposte differite per IRES e per IRAP

calcolate come segue: $(1\,000\,000 \times 31,40\%) = 314\,000$ di cui: IRES per 275.000 Euro e IRAP per 39.000.

	IMPORTO DARE	IMPORTO AVERE
Imposte correnti, differite e anticipate	314.000	
Fondo Imposte differite		314.000

Aspetti fiscali dei conferimenti

Il regime di neutralità fiscale dei conferimenti

Come già accennato in precedenza, la disciplina fiscale dei conferimenti di complessi aziendali, si trova all'art. 176, TUIR.

La norma dispone che i conferimenti di aziende effettuati tra soggetti residenti nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese commerciali, non costituiscono realizzo di plusvalenze o minusvalenze.

Tuttavia

il soggetto conferente deve assumere, quale valore delle partecipazioni ricevute, l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto dell'azienda conferita e il soggetto conferitario subentra nella posizione di quello conferente in ordine agli elementi dell'attivo e del passivo dell'azienda stessa, facendo risultare da apposito prospetto di riconciliazione della dichiarazione dei redditi i dati esposti in bilancio ed i valori fiscalmente riconosciuti

E' di tutta evidenza, che la norma sopra riportata

delinea inequivocabilmente il regime di neutralità fiscale dei conferimenti d'aziende.

Tali disposizioni si applicano anche se il conferente o il conferitario è un soggetto non residente, qualora il conferimento abbia ad oggetto aziende situate nel territorio dello Stato. Se oggetto del conferimento è l'unica azienda del conferente e questi opera come ditta individuale, la successiva cessione delle partecipazioni ricevute a seguito del conferimento è disciplinata dagli artt. 67, comma 1, lettera c), e 68, TUIR, assumendo come costo delle stesse l'ultimo valore fiscale dell'azienda conferita.

Il regime derogatorio per il conferitario

LA NORMA ART. 176, CO. 2-TER TUIR

In luogo dell'applicazione delle disposizioni dei commi 1, 2 e 2- bis,

la società conferitaria può optare, nella dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio nel corso del quale è stata posta in essere l'operazione o, al più tardi, in quella del periodo d'imposta successivo, per l'applicazione, in tutto o in parte, sui maggiori valori attribuiti in bilancio agli elementi dell'attivo costituenti immobilizzazioni materiali e immateriali relativi all'azienda ricevuta, di un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dell'imposta sul reddito delle società e dell'imposta regionale sulle attività produttive, con aliquota del 12 per cento sulla parte dei maggiori valori ricompresi nel limite di 5 milioni di euro, del 14 per cento sulla parte dei maggiori valori che eccede 5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro e del 16 per cento sulla parte dei maggiori valori che eccede i 10 milioni di euro.

I maggiori valori assoggettati a imposta sostitutiva si considerano riconosciuti ai fini dell'ammortamento a partire dal periodo d'imposta nel corso del quale è esercitata l'opzione; in caso di realizzo dei beni anteriormente al quarto periodo d'imposta successivo a quello dell'opzione, il costo fiscale è ridotto dei maggiori valori assoggettati a imposta sostitutiva e dell'eventuale maggior ammortamento dedotto e l'imposta sostitutiva versata è scomputata dall'imposta sui redditi ai sensi degli articoli 22 e 79. Esiste, dunque, la possibilità per *la società conferitaria (opzione preclusa per il conferente)* di optare per un regime che consente di spendere anche i maggiori valori attribuiti ai beni conferiti rispetto all'ultimo valore fiscale riconosciuto degli stessi, pagando un'imposta sostitutiva di IRES/IRPEF e IRAP progressiva per scaglioni di maggior valore secondo la tabella che segue:

da zero a 5.000.000 di Euro	12 %
da 5.000.001 a 10.000.000 di Euro	14 %
oltre 10.000.000	16 %

L'opzione per il regime sostitutivo, deve essere fatta nella dichiarazione dei redditi del periodo d'imposta in cui si è verificato il conferimento o al più tardi nel periodo d'imposta successivo. In caso di realizzo dei beni assoggettati a regime sostitutivo, entro il 4° periodo d'imposta successivo, previa riduzione dei maggiori valori e del maggior ammortamento calcolato (*vale a dire un rewind fiscale completo*) è prevista la possibilità di scomputare in dichiarazione, l'imposta sostitutiva corrisposta.

La contabilizzazione dell'imposta sostitutiva

Nel caso di opzione per il regime sostitutivo, successivamente alla rilevazione della fiscalità differita tassabile, occorrerà procedere all'eliminazione delle imposte differite accantonate nell'apposito fondo, in contropartita della rilevazione del debito per imposte sostitutive e dello storno dell'imposta sostitutiva rilevata in bilancio. A partita doppia, si avrà:

	IMPORTO DARE	IMPORTO AVERE
Fondo Imposte differite	
Debiti tributari per imposte sostitutive	
Imposte sostitutive	

Aspetti contabili dei conferimenti

Il conferente deve procedere, innanzitutto, all'effettuazione degli assestamenti contabili alla data del conferimento, rilevando il reddito per la frazione d'esercizio che va dall'inizio del periodo d'imposta e fino alla data di efficacia del conferimento. Supposto che la data di efficacia - che per le persone giuridiche coinciderà con l'iscrizione dell'atto di conferimento nel registro delle imprese - sia il 30/06/2010, si procederà secondo la seguente sequenza:

- *calcolo e rilevazione degli ammortamenti per il periodo: 01/01/2010 è 30/06/2010:*

In questi casi il procedimento di ammortamento (conformemente ai principi contabili) è diviso in due parti ed è in funzione dei giorni di utilizzo dei beni presso il conferente e presso il conferitario. Ad esempio, per un macchinario del costo storico di Euro 100, ammortizzato con aliquota del 15 %, calcoleremo l'ammortamento infrannuale con la formula: $(100 \times 0,15 \times 181/365) = 7,44$, da rilevare a partita doppia come segue:

	IMPORTO DARE	IMPORTO AVERE
Ammortamenti impianti e macchinari	7,44	
Fondo Amm. Impianti e macchinari		7,44

Registreremo, successivamente, le restanti scritture di assestamento (l'accantonamento TFR, la rilevazione delle rimanenze di magazzino, i ratei e i risconti, ecc..), pervenendo alla formulazione del reddito di periodo e alla situazione patrimoniale assestata alla data del conferimento che costituirà la base di partenza per la situazione patrimoniale redatta dal perito.

La situazione patrimoniale contabile e la situazione patrimoniale del perito

Si supponga che la situazione patrimoniale contabile assestata e i valori peritali del ramo d'azienda conferito dalla BETA S.p.A. nella ALFA S.p.A., siano al 30/06/2010, quelli riportati nella tabella seguente:

SITUAZIONE PATRIMONIALE DI CONFERIMENTO AL 30/06/2010			
ATTIVO	Totali	Valori contabili	Valori di conferimento
FABBRICATI	300.000	200.000	300.000
(FONDO DI AMMORTAMENTO FABBRICATI)	-70.000	-70.000	-70.000

MAGAZZINO	60.000	60.000	60.000
CREDITI	150.000	100.000	100.000
(FONDI DI SVALUTAZIONE CREDITI)	-5.000	-3.000	-3.000
RATEI E RISCOINTI ATTIVI	10.000	1.000	1.000
TOTALE ATTIVO	445.000	288.000	388.000

SITUAZIONE PATRIMONIALE DI CONFERIMENTO AL 30/06/2010			
PASSIVO	Totali	Valori contabili	Valori di conferimento
FONDI PER RISCHI E ONERI	20.000	3.000	3.000
DEBITI PER TRFL	90.000	80.000	80.000
DEBITI DIVERSI	70.000	25.000	25.000
RATEI E RISCOINTI PASSIVI	10.000	2.000	2.000
FONDO IMPOSTE DIFFERITE	0	0	31.400
TOTALE PASSIVO	190.000	110.000	141.400
PATRIMONIO NETTO CONFERITO	255.000	178.000	246.600

TOTALE A PAREGGIO	445.000	288.000	388.000
-------------------	---------	---------	---------

Si supponga, altresì, che il perito abbia confermato nella perizia tutti i valori contabili assestati, relativamente alle poste conferite, *eccetto il valore dei fabbricati che risulta incrementato di 100.000 Euro* (dato dalla differenza tra 230.000 valore netto peritale e 130.000 valore netto contabile). Su tale valore, sono state calcolate le imposte differite con la formula: $(100.000 \times 31,40\%) = 31.400$ *imposte differite stanziata sulla plusvalenza latente*. Il valore del conferimento di BETA S.p.A. è di Euro 246.600, a fronte del quale la conferitaria ALFA S.p.A. aumenterà il capitale sociale. A questo punto, diventa importante il modello di contabilizzazione del conferimento da parte della conferitaria. Se decidesse di adottare il “modello di continuità dei valori” (detto anche modello di trasformazione) *si verificherà una perfetta coincidenza tra il valore netto del patrimonio conferito e il valore della partecipazione iscritta in bilancio*; se, invece, decidesse di applicare il “modello di adeguamento dei valori” (detto anche modello di cessione) *si verificherà un disallineamento tra il valore della partecipazione iscritta in bilancio e il patrimonio netto ricevuto con il conferimento*. Ove la partecipazione nella conferitaria abbia i requisiti PEX (imposizione del 5 % del plusvalore latente), le imposte differite da accantonare dalla conferente saranno: $(68.600 \times 5\% \times 27,50\%) = 943,25$ Euro.

Scritture del conferente

Rilevazione della partecipazione pari al valore netto contabile del ramo conferito

Le scritture del conferente con *rilevazione della partecipazione al valore contabile delle attività e passività relative al ramo d'azienda conferito*, saranno:

Sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
FONDO PER RISCHI E ONERI	P – B 1)	3.000,00	0
FONDO DI AMM.TO FABBRICATI	A – B II 1)	70.000,00	0
DEBITI DIVERSI	P – D 14)	25.000,00	0

DEBITI PER TFRL	P - C	80.000,00	0
RATEI E RISCOINTI PASSIVI	P - E	2.000,00	0
PARTECIPAZIONE IN ALFA S.p.A.	A - B III 1)	178.000,00	0
FONDO SVALUTAZIONE CREDITI	A - C II 1)	3.000,00	0
FABBRICATI	A - B II 1)	0	200.000,00
MAGAZZINO	A - C I 1)	0	60.000,00
CREDITI DIVERSI	A - C II 5)	0	100.000,00
RATEI E RISCOINTI ATTIVI	A - D	0	1.000,00

Nel caso in cui la conferente decida di rilevare *la partecipazione al valore effettivo delle attività e passività relative al ramo d'azienda conferito*, così come peritate, a P.D. avremo:

Sottoconti	BiCEE	Dare	Avere
FONDO PER RISCHI E ONERI	P - B 1)	3.000,00	0
FONDO DI AMM.TO FABBRICATI	A - B II 1)	70.000,00	0
DEBITI DIVERSI	P - D 14)	25.000,00	0
DEBITI PER TFRL	P - C	80.000,00	0

RATEI E RISCOINTI PASSIVI	P – E	2.000,00	0
PARTECIPAZIONE IN ALFA S.p.A.	A – B III 1)	246.600,00	0
FONDO SVALUTAZIONE CREDITI	A – C II 1)	3.000,00	0
IMPOSTE DIFFERITE	CE – 22)	943,25	0
FONDO IMPOSTE DIFFERITE	P – B 2)	0	943,25
FABBRICATI	A – B II 1)	0	200.000,00
MAGAZZINO	A – C I 1)	0	60.000,00
CREDITI DIVERSI	A – C II 5)	0	100.000,00
RATEI E RISCOINTI ATTIVI	A – D	0	1.000,00
PLUSVALENZE DA CONFERIMENTO	CE – E 20)	0	68.600,00

Conferimenti senza finalità realizzative

Nel caso in cui *il conferimento non abbia finalità realizzative* – cosa che accade quando si adotta per il conferimento, il modello di basato sulla continuità dei valori contabili – allora il maggior valore è imputato ad una riserva patrimoniale di capitale denominata “Riserva da conferimento”.

Le scritture del conferente, in questo caso saranno:

Sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
FONDO PER RISCHI E ONERI	P – B 1)	3.000,00	0

FONDO DI AMM.TO FABBRICATI	A – B II 1)	70.000,00	0
DEBITI DIVERSI	P – D 14)	25.000,00	0
DEBITI PER TFRL	P - C	80.000,00	0
RATEI E RISCOINTI PASSIVI	P – E	2.000,00	0
PARTECIPAZIONE IN ALFA S.p.A.	A – B III 1)	246.600,00	0
FONDO SVALUTAZIONE CREDITI	A – C II 1)	3.000,00	0
FONDO IMPOSTE DIFFERITE	P – B 2)	0	943,25
FABBRICATI	A – B II 1)	0	200.000,00

MAGAZZINO	A – C I 1)	0	60.000,00
CREDITI DIVERSI	A – C II 5)	0	100.000,00
RATEI E RISCOINTI ATTIVI	A – D	0	1.000,00
RISERVA DA CONFERIMENTO	P–A VII)	0	67.656,75

Scritture del conferitario

Le scritture del conferitario devono evidenziare:

1. l'aumento di capitale sociale in corrispondenza del conferimento ricevuto;
2. l'iscrizione delle attività e passività ricevute con il conferimento.

- **la rilevazione dell'aumento di capitale sociale**

Sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
BETA S.p.A. c/sottoscrizione	A – A)	246.600,00	0
CAPITALE SOCIALE	P – A 1)		246.600,00

- **la rilevazione delle attività e passività ricevute “a saldi chiusi”**

Sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
FABBRICATI	A – B II 1)	230.000,00	0
MAGAZZINO	A – C I 1)	60.000,00	0
CREDITI DIVERSI	A – C II 5)	97.000,00	0
RATEI E RISCOINTI ATTIVI	A – D	1.000,00	0
FONDO PER RISCHI E ONERI	P – B 1)	0	3.000,00
DEBITI DIVERSI	P – D 14)	0	25.000,00
DEBITI PER TFRL	P - C	0	80.000,00

RATEI E RISCONTI PASSIVI	P – E	0	2.000,00
FONDO IMPOSTE DIFFERITE	P – B 2)	0	31.400,00
BETA S.p.A. C/SOTTOSCRIZIONE	A – A)	0	246.600,00

• **la rilevazione delle attività e passività ricevute “a saldi aperti”**

Sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
FABBRICATI	A – B II 1)	300.000,00	0
MAGAZZINO	A – C I 1)	60.000,00	0
CREDITI DIVERSI	A – C II 5)	100.000,00	0

RATEI E RISCONTI ATTIVI	A – D	1.000,00	0
FONDO AMM.TO FABBRICATI	A – B II 1)	0	70.000,00
FONDO SVALUTAZIONE CREDITI	A – C II 1)	0	3.000,00
FONDO PER RISCHI E ONERI	P – B 1)	0	3.000,00
DEBITI DIVERSI	P – D 14)	0	25.000,00

DEBITI PER TFRL	P - C	0	80.000,00
RATEI E RISCOINTI PASSIVI	P - E	0	2.000,00
FONDO IMPOSTE DIFFERITE	P - B 2)	0	31.400,00
BETA S.p.A. C/SOTTOSCRIZIONE	A - A)	0	246.600,00

A cura di Enrico Larocca 20/12/2010 Continua a leggere: [Conferimento di partecipazioni: sdoganato completamente dall’Agenzia? \(2015\)](#) [Il conferimento dell’azienda affittata \(2019\)](#) [Conferimento dell’impresa familiare: aspetti civilistici e fiscali \(2021\)](#) [Il conferimento dell’unica azienda da parte dell’imprenditore individuale: aspetti civilistici e fiscali \(2022\)](#) [Conferimento di azienda e successiva cessione di quote sociali in pex \(2023\)](#)