

Il Commercialista Telematico

Novità in materia di conferimenti di opere e servizi nelle S.r.l.

di Enrico Larocca

Dottore Commercialista e Revisore contabile in Matera

<http://www.studioenricolarocca.it>

Introduzione

L'art. 2464 del codice civile, così come riformato con il D.Lgs. 6/2003, si occupa dei conferimenti nelle società a responsabilità limitata. Nel comma 1, dell'art. 2464, si fissa la regola che *il valore dei conferimenti non può essere complessivamente inferiore all'ammontare del capitale sociale*. E fin qui nulla di nuovo, se non la riconferma della necessità di salvaguardare l'integrità del capitale sociale posto a garanzia delle ragioni dei creditori. Il successivo comma 2, dell'art. 2464, innovando rispetto al codice civile previgente e mutuando una regola che deriva dal comparto delle società di persone, dispone che : *possono essere conferiti tutti gli elementi dell'attivo suscettibili di valutazione economica*. L'applicazione della suddetta disposizione richiede una specifica pattuizione in tal senso, inserita nell'atto costitutivo. Ciò in ossequio, al comma 3, dell'art. 2464 del c.c. che così dispone: *se nell'atto costitutivo non è stabilito diversamente, il conferimento deve farsi in denaro*. Questa circostanza avrebbe potuto incentivare le società già esistenti al

01/01/2004, in vista della scadenza del 30/09/2004, ad aggiornare lo statuto societario, nei casi in cui la società avesse voluto acquisire, competenze ed esperienze di soggetti che, pur non volendo o non potendo conferire in termini finanziari, fossero in grado di apportare delle utilità e delle esperienze, comunque vantaggiose per la società conferitaria. Una volta stabilito nell'atto costitutivo la possibilità di effettuare conferimenti in opere e servizi, come garantire il valore di tali conferimenti ? La risposta risiede nel comma 6, dell'art. 2464, che così dispone: *il conferimento può anche avvenire mediante prestazione di una polizza di assicurazione o una fideiussione bancaria con cui vengono garantiti, l'intero valore ad essi assegnato, gli obblighi assunti dal socio aventi per oggetto la prestazione d'opera o di servizi a favore della società. In tal caso, se l'atto costitutivo lo prevede, la polizza o la fideiussione possono essere sostituite dal socio con il versamento a titolo di cauzione del corrispondente importo in denaro presso la società*. La norma, quindi, in

considerazione del fatto che le opere e/o i servizi potrebbero non essere stati conferiti in tutto o in parte alla data della costituzione, pone tre questioni :

- a) la valutazione dell'apporto in opere o servizi da parte del socio;
- b) la garanzia che tale apporto sia effettuato e l'obbligo di garantirne l'esecuzione attraverso la stipula di una polizza assicurativa o di una fideiussione bancaria, che la società

potrà attivare allorquando per volontà del socio d'opera obbligato o per impossibilità oggettiva sopravvenuta questo non sia possibile;

- c) la possibilità, consentita dall'atto costitutivo, di sostituire la polizza assicurativa o la fideiussione bancaria, con un versamento in denaro a titolo cauzionale a favore della società conferitaria.

La valutazione dell'apporto

Come abbiamo detto in precedenza, il socio che deve conferire in opere e/o servizi, deve far periziare, da un revisore contabile o da una società di revisione e certificazione dei bilanci, il valore del conferimento. Nel caso di prestazioni di servizi, fondamentale diventa il tempo che deve essere assunto necessariamente su base limitata, non essendo possibile capitalizzare il valore prestazioni su base temporale indefinita. Mediante l'uso della formula di matematica finanziaria da utilizzare per il calcolo del valore di rendita temporanea capitalizzata al tasso i per un tempo n , si potrà quantificare il valore dell'apporto in servizi, utilizzando il valore normale ad essi attribuibile, come rendita¹.

¹ La nota formula di matematica finanziaria con la quale è possibile calcolare il valore attuale di una rendita temporanea al tasso i per n anni è :

$$VC = R \cdot a_{\overline{n}|i}$$

Dove VC è il valore del conferimento, R è la rendita temporanea, i è il tasso di capitalizzazione e n il tempo di capitalizzazione in anni.

Se invece si tratta di conferimento di opere, occorrerà indicare specificamente le opere che sono oggetto di conferimento. In altri termini, se un socio – pizzaiolo si obbliga a prestare la sua attività all'interno della pizzeria costituita sotto forma di società a responsabilità limitata, occorrerà precisare per quanti giorni, mesi o anni, il pizzaiolo si impegna a prestare servizio nella società. Come, per altro verso, se il socio si impegna a conferire un immobile da destinare a capannone, quest'ultimo andrà specificamente identificato in termini catastali. Crediamo, che delle indicazioni generiche sul processo di valutazione della prestazione o dell'opera oggetto di conferimento, condurranno ad un diniego della compagnia assicurativa o della banca chiamate a rilasciare la garanzia. Segnaliamo che di recente il Consiglio di Stato, si è pronunciato in senso negativo sul D.P.C.M. che doveva regolamentare il contenuto e le

caratteristiche delle polizze e delle fidejussioni, rendendo di fatto inoperativo il tema dei conferimenti di prestazioni ed opere. Se si pensa che la determinazione del valore del conferimento in servizi ed opere, è fondamentale per fissare la quota di partecipazione del socio ai dividendi e al capitale finale di liquidazione, ci si rende conto come questo provvedimento incida, in modo determinante, sull'esecutività dell'innovazione legislativa. Ricordiamo che l'art. 2468, comma 2, del Codice civile stabilisce che, se non diversamente convenuto

nell'atto costitutivo, *la quota di partecipazione si presume proporzionale ai conferimenti, confermando così la necessità di una corretta valutazione dei conferimenti in opere e servizi.*

Ne consegue che, punto fondamentale nel ragionamento sui conferimenti in opere e servizi, è la perizia che dovrà indicare:

- 1) il servizio o l'opera oggetto di conferimento;
- 2) il valore del conferimento;
- 3) i criteri di valutazione seguiti dal perito.

Aspetti tributari del conferimento

Imposte dirette

Sotto il profilo delle imposte dirette i conferimenti saranno fiscalmente neutri al momento della costituzione, mentre diverranno fiscalmente rilevanti al momento della esecuzione secondo le regole proprie di ciascuna categoria di prestazione di servizi, con una perfetta sincronizzazione tra il momento di rilevanza fiscale per la società e il momento di rilevanza fiscale per i soci.

La tassazione di tali corrispettivi in capo ai soci, avverrà in modo differenziato, a seconda del ruolo svolto all'interno del compagine sociale. Per cui:

- a) se il socio è un professionista – ad esempio un ingegnere socio di S.r.l. che opera nel comparto edilizia - i

corrispettivi conseguiti rientreranno nei redditi di lavoro autonomo e tassati secondo le regole proprie di questa categoria di redditi;

- b) se il socio è un imprenditore – una ditta individuale che si occupa di servizi di installazione impianti idrici - il valore dei conferimenti parteciperà alla formazione del reddito d'impresa individuale del socio conferente;
- c) se il socio è un lavoratore dipendente – un geometra che svolge funzioni di capo cantiere nella società esercente attività edile – fermo restando la compatibilità della posizione di socio con quella di dipendente, il valore dei

conferimenti di servizi si sommerà a quello proprio di dipendente e sarà tassato secondo le regole di cui all'art. 48 del T.U.I.R.

Poniamo l'attenzione del lettore sulla circostanza che il principio di tassazione, applicabile nel caso di conferimento di servizi, sarà quello di competenza e non quello cassa, anche in rapporto ai conferimenti consistenti in prestazioni professionali o di lavoro dipendente che normalmente sono tassati secondo il principio di cassa.

Imposta di registro

Sotto il profilo dell' imposta di registro, l'atto di conferimento di opere e servizi sarà soggetto ad imposta fissa di registro.

Imposta sul valore aggiunto

Aspetti contabili del conferimento di opere e servizi

Sull'argomento della contabilizzazione a P.D. dei conferimenti di opere e servizi nelle S.r.l., non c'è in dottrina una concordanza di vedute². La tesi che riteniamo più

² La questione degli apporti d'opera e di servizi è stata oggetto di un articolo sull'Informatore Pirola n. 37/2004 in un articolo di Francesco Schiavon dal titolo : Valorizzazione degli apporti d'opera e servizi in Enti associativi pag. 102 e ss. nel quale da un lato si legge che esiste una tesi per la quale nulla andrebbe contabilizzato nel capitale sociale, semmai nei conti d'ordine andrebbe contabilizzata la fideiussione. Con la conseguenza che il capitale potrebbe essere anche inferiore al minimo legale di € 10.000. Un'altra tesi suggerisce di iscrivere in contropartita dare del capitale sociale un'immobilizzazione immateriale che verrebbe poi progressivamente accreditata in contropartita del costo delle opere e dei servizi iscritti nel conto economico.

Sotto il profilo dell'I.V.A. le prestazioni rese da soci professionisti o esercenti attività di impresa saranno assoggettate ad I.V.A. con l'aliquota propria – normalmente del 20% - e fatturate a carico della società conferitaria. Se si trattasse di prestazioni professionali si applicherà la ritenuta fiscale del 20%. Importante sarà fissare il momento impositivo del conferimento, che opportunamente – anche al fine di evitare contestazioni da parte del Fisco - dovrebbe essere agganciato ai tempi di conferimento fissati nella perizia, essendo il tempo fattore rilevante nel processo di capitalizzazione. Quindi, se ad esempio è previsto nella perizia che il conferimento riguarderà una prestazione professionale resa secondo un certo piano temporale, ad ogni scadenza del predetto piano, si opererà la fatturazione della prestazione professionale, resa dal socio libero-professionista.

condivisibile, è quella che considera il conferimento effettuato sin dalla costituzione, mentre l'esecuzione degli apporti “periodici” non sarebbe altro che una pura forma di incasso del conferimento, realizzato come contropartita del credito per conferimento in opere e servizi.

Supponendo che il socio sia un commercialista che si è impegnato a conferire la propria opera professionale per organizzare

l'area di contabilità e finanza della società e che il suo apporto sia stato valutato €

a) rilevazione del credito per conferimento

<u>Descrizione conti</u>	<u>Dare</u>	<u>Avere</u>
Soci c/ sottoscrizioni per opere e servizi	75.000	
Capitale Sociale		75.000
Rilevato conferimento del Dott. X per opere e servizi		

75.000,00 a P.D. si avrà :

Supponendo che sia stata rilasciata una polizza assicurativa a garanzia del conferimento, per pari importo, nel sistema degli impegni rileveremo:

b) rilevazione dell'impegno di garanzia preso dalla compagnia di assicurazione

<u>Descrizione conti</u>	<u>Dare</u>	<u>Avere</u>
Garanzie assicurative per conferimento in opere e servizi	75.000	
Compagnia assicurativa X c/ impegni		75.000
Rilevata garanzia assicurativa per conferimento del Dott. X per opere e servizi		

Con una scrittura di segno inverso verrà annullata la quota parte di garanzia che si

considererà "saldata" con l'effettuazione della quota parte del corrispondente conferimento.

In alternativa, ove lo consenta l'atto costitutivo sarà possibile per il socio conferente effettuare un versamento cauzionale in denaro, da rilevare così a P.D. :

c) rilevazione del deposito cauzionale versato alla società con assegni a garanzia del conferimento

<u>Descrizione conti</u>	<u>Dare</u>	<u>Avere</u>
Assegni in cassa	75.000	
Debiti verso soci per garanzie su conferimenti		75.000
Rilevata garanzia assicurativa per conferimento del Dott. X per opere e servizi		

d) rilevazione della fattura emessa dal professionista per prestazioni eseguite

<u>Descrizione conti</u>	<u>Dare</u>	<u>Avere</u>
Costi per consulenze ³	76.500	
I.V.A. ns/credito	15.300	
Debiti verso fornitori		91.800
Rilevata fattura del Dott. X per conferimento opere e servizi		

d) pagamento della fattura del professionista al netto della ritenuta d'acconto

³ Il conto Costi per consulenze rileverà anche il contributo integrativo Cassa di Previdenza e Assistenza che nel caso si è ipotizzato pari a 2% che costituisce, unitamente all'onorario, base imponibile ai fini I.V.A.

<u>Descrizione conti</u>	<u>Dare</u>	<u>Avere</u>
Debiti verso Fornitori	91.800	
Erario c/ritenute su redditi di lavoro autonomo		15.000
Soci c/ sottoscrizioni per opere e servizi		75.000
Denaro e valori in cassa (Banca c/c)		1.800
Rilevato pagamento della fattura del Dott. X per conferimento di opere e servizi		

La differenza tra il valore del conferimento di € 75.000 e quanto corrisposto pari a 76.800 (75.000 a scomputo del credito per conferimento e 1.800 per differenza legata al contributo integrativo, va regolata per cassa dalla società. Diversamente, ove si volesse che la società non corrisponda alcunché a conguaglio si potrebbe tener conto nel valore peritale anche dell'effetto Cassa di Previdenza.

Ottobre 2004

COMMERCIALISTA TELEMATICO

<http://www.commercialistatelematico.com/>

<http://www.commercialistatelematico.com/newsletter.html>

© 1995 - 2004 Commercialista Telematico. È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro presente su questo sito. Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della L. 633/41 e pertanto perseguibile penalmente