

## PRIMO PIANO

## Agevolazioni

## OPERAZIONI STRAORDINARIE

## PAGAMENTO dell'IMPOSTA SOSTITUTIVA – DECRETO ATTUATIVO

di Emanuele Rossi

È stato pubblicato sulla *G.U.* 12.8.2008, n. 188 il D.M. 25.7.2008, recante le **disposizioni attuative** della disciplina dell'**imposta sostitutiva** di cui all'art. 1, co. 46 e 47, L. 24.12.2007, n. 244 (Finanziaria 2008) [CFF 6195].

**REGIME dell'IMPOSTA SOSTITUTIVA ex art. 176, D.P.R. 917/1986**

Con l'introduzione del co. 2-ter, nell'art. 176, D.P.R. 917/1986 [CFF 5276], ad opera del co. 46, dell'art. 1, L. 24/2007, il Legislatore ha **modificato** la disciplina fiscale del **conferimento d'azienda**, prevedendo la possibilità per il soggetto conferitario di vedersi riconosciuti i **maggiori valori iscritti** in bilancio a seguito di tale operazione, tramite **opzione**, 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 iscritti** in bilancio agli elementi dell'attivo costituenti **immobilizzazioni materiali** e immateriali relativi all'azienda ricevuta, di un'**imposta sostitutiva** dell'**Irpef, Ires e Irap**.

L'imposta viene applicata con un'aliquota del **12%** sulla parte

dei maggiori valori ricompresi nel limite di **€ 5 milioni**, del **14%** sulla parte dei maggiori valori che **eccede € 5 milioni** e fino a **€ 10 milioni** e del **16%** sulla parte dei maggiori valori che **eccede € 10 milioni**.

*Le differenze di valore possono essere assoggettate in misura parziale a tassazione sostitutiva*

Il riconoscimento dei maggiori valori avviene, ai fini dell'ammortamento, sin dal **periodo d'imposta** nel corso del quale l'**opzione** viene **esercitata**, con l'avvertenza, però, che da tale regime di favore si decade, allorché il **realizzo dei beni rivalutati** avvenga **anteriamente al quarto periodo d'imposta successivo** a quello dell'opzione. <sup>(1)</sup>

Ai sensi del co. 47, dell'art. 1, L. 24/2007, le nuove disposizioni si applicano ai conferimenti d'azienda, per i quali l'iscrizione della delibera di aumento del capitale sociale al Registro delle imprese è avvenuta nel **periodo d'imposta successivo** a quello in corso al **31.12.2007**. Ancora, il

Legislatore prevede che il riallineamento tra valori contabili e fiscali possa essere effettuato **anche** in riferimento ad **operazioni effettuate entro il periodo di imposta** in corso al **31.12.2007**, purché la sostitutiva venga pagata su **disallineamenti ancora esistenti** alla chiusura di detto periodo o del periodo successivo.

Sempre il Legislatore della Finanziaria, <sup>(2)</sup> ha aggiunto il co. 10-bis all'art. 172, ed il co. 15-bis all'art. 173, D.P.R. 917/1986 [CFF 5272 e 5273], estendendo il nuovo regime d'imposta sostitutiva di cui al co. 2-ter dell'art. 176, **anche alle operazioni di fusione e di scissione**, prevedendone l'applicazione da parte della società incorporante o risultante dalla prima, o beneficiaria della seconda, con le medesime modalità, condizioni e termini evidenziati.

## DECRETO ATTUATIVO

Il co. 47, dell'art. 1, L. 24/2007 demandava al Ministero dell'Economia e delle Finanze, l'emanazione di un decreto di natura non regolamentare, contenente le **disposizioni attuative** per il **pagamento dell'imposta sostitutiva** in oggetto. Tali disposizioni sono arrivate, con il D.M. 25.7.2008, cosicché gli operatori possono procedere, **già dal 2008**,

(1) È il comma 2-ter a prevedere che, in caso di decadenza, dalle maggiori imposte liquidate per effetto del ritorno all'«originario» valore fiscale, vada decurtata l'imposta sostitutiva a suo tempo versata, ai sensi degli artt. 22 e 79, D.P.R. 917/1986 [CFF 5122 e 5179].

(2) Lett. a) e b) del co. 46, dell'art. 1, L. 24/2007.

## PRIMO PIANO

a riconoscere i **plusvalori emersi** a seguito di operazioni straordinarie effettuate nel corso del 2007.

Nel decreto, formato da due articoli, viene esaminata la sola casistica del **conferimento d'azienda** o di **singolo ramo**; per mezzo dell'art. 2, le disposizioni in commento vengono **estese anche** agli effetti dell'applicazione dell'imposta sostitutiva sui plusvalori emersi nei bilanci dei **soggetti incorporanti** o **risultanti da fusione**, o **beneficiari di scissione**.

Un primo importante chiarimento è quello contenuto nel co. 1, dell'art. 1. Viene specificato che ai fini dell'individuazione della base imponibile su cui applicare l'imposta sostitutiva, «*assumono rilievo le differenze residue tra il valore d'iscrizione in bilancio dei beni ricevuti in occasione di operazioni di conferimento di azienda, ramo o complesso aziendale, classificati dal soggetto conferitario tra le immobilizzazioni materiali e immateriali, incluso l'avviamento, e l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto dei beni stessi presso il soggetto conferente*». Due le considerazioni. Innanzitutto, il fatto che rilevi la **modalità di classificazione** adottata dal **soggetto conferitario**, comporta che è **ininfluente** la precedente **classificazione** di bilancio adottata dal **soggetto conferente**. La questione non è di poco conto. Può accade-

re, infatti, che nel complesso aziendale conferito siano presenti uno o più immobili classificati dal conferente, nel proprio bilancio, tra i beni merce, e che il conferitario intende classificare tra le immobilizzazioni materiali; in tale caso, il conferitario potrà legittimamente applicare la sostitutiva per allineare il valore di tali beni a quello di mercato, innalzandone così il costo fiscalmente riconosciuto, in modo da ottenere maggiori ammortamenti da dedurre, <sup>(3)</sup> e, soprattutto, una minore plusvalenza da sottoporre a tassazione all'atto della cessione del bene affrancato. <sup>(4)</sup>

La seconda considerazione riguarda l'**ultimo valore fiscalmente riconosciuto** dei beni presso il **soggetto conferente**. A riguardo, la relazione illustrativa al decreto, evidenzia il fatto che detto valore è comprensivo, eventualmente, **anche dei maggiori valori emersi** in bilancio in occasione di un'**operazione di riorganizzazione aziendale** effettuata ai sensi dell'art. 1, co. 242-249, L. 296/2006 [CFF 6145]. Con tale previsione, quindi, si tende a precisare che il cd. **bonus aggregazioni** ed il regime dell'**imposta sostitutiva** di cui alla L. 244/2007, **non** sono tra di loro **incompatibili**, ma si integrano a vicenda, il che di certo avvantaggia i soci della società conferitaria che abbiano già usufruito del bonus previsto dalla Finanziaria 2007. Prendiamo il caso

di due imprenditori individuali, TIZIO e CAIO, i quali, nel corso del 2007, abbiano conferito le rispettive aziende nella ALFA S.r.l. unipersonale, il cui socio unico è SEMPRONIO, ottenendo, dietro risposta favorevole all'interpello presentato, <sup>(5)</sup> il riconoscimento fiscale gratuito dei plusvalori emersi nell'operazione. Ove i tre soci di ALFA S.r.l., ad esempio per esigenze di cambio di *business*, decidessero di cedere l'attività, decorsi i quattro anni di monitoraggio di cui al co. 248 dell'art. 1, L. 296/2006, <sup>(6)</sup> potrebbero far conferire ad ALFA S.r.l. l'intero complesso aziendale in una società BETA di nuova costituzione, affrancare i maggiori valori emersi godendo della franchigia derivante dal bonus aggregazioni applicato in precedenza, e cedere le quote con notevoli vantaggi. Da una parte, riuscendo a spuntare un buon prezzo, visto che il cessionario acquisterebbe partecipazioni relative ad una società che ha in bilancio valori fiscalmente riconosciuti; dall'altra, evitando la tassazione sfruttando la Pex, <sup>(7)</sup> non rilevando, ai sensi del co. 3, dell'art. 176, D.P.R. 917/1986 [CFF 5276], l'operazione ai fini dell'art. 37-bis, D.P.R. 600/1973 [CFF 6337a].

Unico neo è il lasso temporale di quattro anni che, data la precarietà del diritto tributario, non rende certo facile una siffatta pianificazione di lungo periodo. <sup>(8)</sup>

<sup>(3)</sup> Nel caso in cui gli immobili siano strumentali all'esercizio d'impresa del soggetto conferitario.

<sup>(4)</sup> Che deve avvenire, ricordiamo, decorsi quattro anni dall'esercizio dell'opzione, per non vanificare i vantaggi connessi al pagamento dell'imposta sostitutiva.

<sup>(5)</sup> Come previsto dal co. 246, dell'art. 1, L. 296/2006, la concessione del bonus è condizionata alla presentazione all'Agenzia delle Entrate di un'istanza preventiva ai sensi dell'art. 11, L. 27.8.2000, n. 212 [CFF 7120m], al fine di dimostrare la sussistenza dei requisiti di cui ai precedenti co. 242 e 243.

<sup>(6)</sup> Il quale dispone: «La società risultante dall'aggregazione che nei primi quattro periodi d'imposta dalla effettuazione dell'operazione pone in essere ulteriori operazioni straordinarie (...) ovvero cede i beni iscritti o rivalutati (...) decade dall'agevolazione, fatta salva l'attivazione della procedura di cui all'art. 37-bis, co. 8, del D.P.R. 600/1973».

<sup>(7)</sup> Sempre che risultino verificati tutti i requisiti di cui al co. 1, dell'art. 87, D.P.R. 917/1986 [CFF 5287].

<sup>(8)</sup> Il decorso dei quattro anni, comunque, può essere evitato mediante presentazione, ai sensi del co. 248, dell'art. 1, L. 296/2006 [CFF 6145], di un'istanza di interpello disapplicativo ai sensi del co. 8, dell'art. 37-bis, D.P.R. 600/1973 [CFF 6337a], al Direttore delle Entrate competente per territorio, ed ottenendo dalla stessa Agenzia un parere positivo in merito all'operazione che si intende porre in essere.

## CLASSI di BENI

Le **differenze** tra i **valori civili** e **fiscali** relative ai plusvalori emersi possono essere assoggettate ad imposta sostitutiva **anche solo in misura parziale**. A tale proposito, il co. 2, dell'art. 1, D.M. 25.7.2008 specifica però che in tali casi l'applicazione deve avvenire per **categorie omogenee di immobilizzazioni**, nel senso che una volta individuata la categoria, l'imposta va applicata sull'intero valore della stessa, e la **modalità di individuazione della singola classe** affrancabile sarà diversa a seconda che il plusvalore riguardi dei **beni immobili**, dei **beni mobili** o delle **immobilizzazioni immateriali**.

Per quanto riguarda i beni immobili, il D.M. individua le seguenti categorie omogenee:

- **aree fabbricabili** aventi **medesima destinazione** urbanistica;
- **aree non fabbricabili**;
- **fabbricati strumentali** ai sensi dell'art. 43, co. 2, primo periodo, D.P.R. 917/1986 [CFF ② 5143];
- **fabbricati strumentali** ai sensi dell'art. 43, co. 2, secondo periodo, D.P.R. 917/1986;
- **fabbricati** di cui all'art. 90, D.P.R. 917/1986 [CFF ② 5190].

Per quanto riguarda i **beni mobili**, inclusi gli impianti e i macchinari, ancorché infissi al suolo, l'individuazione della categoria viene fatta in funzione dell'**anno di acquisizione** e del **coefficiente di ammortamento**. Infine, riguardo alle **immobilizzazioni immateriali**, incluso l'avviamento, l'imposta sostitutiva può essere applicata **distintamente** su ciascuno di essi.

Quindi, ad esempio, se nell'azienda conferita sono presenti più brevetti, l'affrancamento potrà riguardare tutti od uno solo di essi, mentre, relativamente agli impianti e macchinari, dovranno

essere affrancati tutti quelli acquistati nello stesso anno ed ammortizzati sulla base del medesimo coefficiente d'ammortamento (in pratica, tutti quelli presenti sulla stessa pagina del libro cespiti).

## APPLICAZIONE dell'IMPOSTA SOSTITUTIVA

Nel co. 3, dell'art. 1, D.M. 25.7.2008 viene prioritariamente specificato che ove il **differenziale** tra il valore civile e quello fiscale dell'immobilizzazione si fosse originato in capo al conferente, per effetto di **deduzioni extracontabili** effettuate da questi nel Quadro EC, Mod. Unico negli anni precedenti al conferimento, il regime da adottare non sarà quello dei co. 46 e 47, dell'art. 1, L. 244/2007 [CFF ② 6195], bensì quello del successivo co. 48, attuato con il D.M. 3.3.2008 [CFF ② 6206].

Tornando al caso in esame, ovverosia all'**affrancamento** dei **plusvalori** emersi a seguito di **operazioni straordinarie**, l'**opzione** per il regime dell'**imposta sostitutiva**, come ricordato dal co. 4, può essere esercitata nel **primo**, o, al più tardi, nel **secondo periodo d'imposta successivo** a quello dell'operazione stessa, e si perfeziona con il **versamento** della **prima delle tre rate** (ricordiamo che la **rateazione** è **obbligatoria**, e non facoltativa, come viene evidenziato anche al successivo co. 8) dell'imposta dovuta. Ciò vuol dire che il mancato versamento della prima, o della seconda rata, non comporta la fuoriuscita dal regime, bensì l'avvio delle **ordinarie procedute di riscossione** da parte degli enti competenti.

Altro importante chiarimento è quello fornito al co. 5. Ricordando che l'imposta viene applicata a scaglioni (12%, 14% e 16%), il Ministero precisa che ove il contribuente si avvalga del regime in

**entrambi i periodi d'imposta successivi** a quello di effettuazione dell'operazione, la base imponibile del secondo periodo dovrà tenere conto di quella del periodo precedente, evitando così che l'applicazione graduale sia nel primo, che nel secondo periodo, permetta sempre l'applicazione dell'aliquota relativa agli scaglioni più bassi.

## ESEMPIO

Plusvalore emerso di € 7.000.000 nel corso del 2007: la società conferitaria non potrà assoggettare al 12% € 5.000.000 nel corso del 2008 ed € 2.000.000 nel corso del 2009, ma nel 2009 gli € 2.000.000 verranno assoggettati ad aliquota del 14%.

Per facilitare le cose al co. 6 viene specificato che dalla **base imponibile** va **tolto** il differenziale relativo a **beni ceduti** nel corso dello stesso **periodo d'imposta di esercizio dell'opzione**, **anteriormente al versamento** della prima rata, onde evitare al contribuente un esborso inutile, visto che l'affrancamento è privo di effetti quando si procede alla cessione del bene nei successivi quattro anni.

Ancora, ai sensi del co. 7, i **maggiori valori** si considerano riconosciuti ai fini dell'**imposta sul reddito** e dell'**Irap**, a partire dal **periodo d'imposta nel corso del quale è esercitata l'opzione**: ciò vuol dire che se il conferimento d'azienda viene eseguito nel corso del 2008 e l'opzione viene esercitata nel corso del primo anno utile (cioè nel 2009), a partire da questo ultimo anno l'impresa potrà cominciare a dedurre maggiori ammortamenti.

## PROSPETTO RIEPILOGATIVO e REGIME TRANSITORIO

Ai sensi del co. 9, dell'art. 1, D.M. 25.7.2008 il contribuente è

## PRIMO PIANO

tenuto a compilare **due distinti prospetti** in sede di dichiarazione, uno relativo all'**imposta sui redditi** e uno relativo all'**Irap**, dove dovranno essere indicati:

- i **valori fiscali riconosciuti** presso il soggetto **conferente**;
- i **valori di iscrizione** in bilancio presso il soggetto **conferitario**;
- le **differenze assoggettate ad imposta sostitutiva**;
- i **nuovi valori fiscali** e tutti

gli elementi necessari all'attività di controllo ed accertamento.

Come riportato nella relazione illustrativa al decreto, il motivo dell'istituzione di un prospetto separato per la dichiarazione Irap deriva dal fatto che per effetto dell'art. 1, co. 52, L. 244/2007, a decorrere dal periodo d'imposta relativo all'anno **2008**, tale dichiarazione non sarà più presentata insieme al modello unificato, bensì, in **maniera separata, diretta-**

**mente alle Regioni** e, quindi, risulterà sganciata dalla dichiarazione dei redditi.

Sempre la relazione illustrativa al decreto dispone come per il **periodo d'imposta** in corso al **31.12.2007**, sia **sufficiente** compilare i quadri **attualmente disponibili**.

In particolare, da parte della **società conferitaria**, in Unico 2008 (redditi 2007), deve essere compilato il **Quadro RQ** nella maniera seguente:

## RQ26 – RQ27

Nei righi RQ26 e RQ27, vanno inseriti, rispettivamente, i seguenti dati:

- in colonna 1, l'**ammontare dei maggiori valori** attribuiti ai

## Maggiori valori delle immobilizzazioni materiali e immateriali

beni costituenti immobilizzazioni materiali (RQ26) e immateriali (RQ27);

- in colonna 2, l'**imposta sostitutiva** determinata dall'applicazione delle percentuali stabilite nella misura del 12%, 14% e 16%, all'importo di colonna 1, secondo i rispettivi scaglioni.

## RQ28 – RQ29

Al rigo RQ28 va indicato il **totale delle imposte dovute**, corrispondente alla somma degli importi di colonna 2 dei righi RQ26 e RQ27. Nel successivo RQ29 va indicato l'**importo della prima rata**, corrispondente al 30% dell'importo indicato al rigo RQ28.

Per concludere, un breve accenno alle **modalità di versamento**. Come riportato al co. 8, il versamento avviene obbligatoriamente in **tre rate annuali** (30% la prima, 40% la seconda e 30% la terza): **a regime**, la prima andrà pagata <sup>(9)</sup> **entro** il termine per il **versamento** del

**saldo dell'imposta sul reddito e dell'Irap**, relativo al periodo d'imposta dell'**operazione** di conferimento, ovvero, in caso di opzione ritardata o reiterata, a quello **successivo**; la seconda e la terza (maggiorate degli **interessi** nella misura del **2,5% annuali**), entro il termine di versamento dei saldi dell'imposta sul reddito e dell'Irap relativi al primo e al secondo, ovvero al secondo e al terzo periodo successivi a quello dell'operazione.

Il codice tributo da utilizzare per il pagamento è il **1126**.

Per le **operazioni concluse** nel

**2007**, nel caso si voglia esercitare l'**opzione** già nel **primo anno utile**, il versamento della **prima rata** è da effettuare entro il termine di **presentazione della dichiarazione dei redditi** in cui è esercitata l'**opzione**, <sup>(10)</sup> che, per effetto dell'art. 3, D.L. 97/2008, conv. con modif. dalla L. 129/2008, è quello del **30.9.2008**.

Nel caso in cui, invece, l'**opzione** venga esercitata nel **2009**, la scadenza sarà quella **ordinaria**, ovverosia quella del termine per il **versamento del saldo** dell'imposta sul reddito e dell'Irap relativi all'anno **2008**.

## Totale imposte e prima rata imposte versate

<sup>(9)</sup> Il debito da sostitutiva può essere anche compensato con crediti relativi ad altre imposte.

<sup>(10)</sup> Co. 10, dell'art. 1, D.M. 25.7.2008. Deroga resasi necessaria dal fatto che, alla data di pubblicazione del decreto, erano già spirati i termini ordinari relativi al versamento del saldo delle imposte sui redditi e dell'Irap relativi all'anno 2007.