

La cessione di azienda

Scuola formazione Dottori Commercialisti
Perugia 25 novembre 2014

Dott. Andrea Barbieri

Studio Associato Sinergie

La fiscalità del cedente

Art. 86 (2)

- Concorrono alla formazione del reddito anche le **plusvalenze** delle aziende, compreso il valore di avviamento, realizzate unitariamente mediante cessione a titolo oneroso

La plusvalenza ha sempre **natura “unitaria”**

- Non è possibile scomporre la plusvalenza in più sub-componenti (e.g. se l'azienda è comprensiva di partecipazioni societarie con i requisiti PEX) → Circ. 6/E del 13.2.06, par. 5.2

Determinazione della plusvalenza e della minusvalenza

La **plusvalenza** e la minusvalenza sono componenti del reddito d'impresa

Plusvalenza / = Minusvalenza	Valore di cessione realizzato (corrispettivo pattuito al netto di oneri accessori)	meno	Ultimo valore fiscalmente riconosciuto dei beni facenti parte dell'azienda (costo non ammortizzato dei beni)
---------------------------------	--	------	---

La fiscalità del cedente

Il costo complessivo non ammortizzato dei beni costituenti l'azienda corrisponde al patrimonio netto, cioè alla differenza tra il valore delle attività, al netto degli ammortamenti fiscali e delle altre rettifiche di valore, e il valore delle passività. Gli elementi dell'attivo e del passivo sono assunti ai **valori fiscalmente riconosciuti**. Quindi, ciò che rileva ai fini del calcolo sopra evidenziato è **l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto dei beni facenti parte l'azienda**, e non quello contabile.

La fiscalità del cedente (cont.)

Aziende possedute **da meno** di **3 anni**

- Tassazione per l'intero ammontare nell'esercizio di realizzo della plusvalenza

Aziende possedute **da almeno** **3 anni**

- Tassazione per l'intero ammontare nell'esercizio di realizzo della plusvalenza o tassazione in quote costanti nell'esercizio di realizzo della plusvalenza e nei successivi ma non oltre il **quarto**
- Nel caso di complessi aziendali acquisiti in regime di neutralità (fusioni, scissioni, conferimenti) si computa anche il periodo di possesso del dante causa

La fiscalità del cedente (cont.)

No rateizzazione nel caso di cessione dell'unica azienda dell'imprenditore individuale → Circ. 320/E del 19.12.97, par. 1.4.1.1

L'ammontare tassato della plusvalenza può essere ridotto da eventuali **perdite** dell'esercizio o di esercizi precedenti

Cessione dell'unica azienda da parte dell'imprenditore individuale

- L'imprenditore individuale può optare per la **tassazione separata**, se l'azienda è stata posseduta per più di **5 anni** → Art. 17 lett.(g) e 21
- Aliquota pari alla metà del reddito complessivo netto degli ultimi due anni

La fiscalità del cedente (cont.)

Minusvalenze → Art. 101(1)

Art. 109(2)(a)

- L'esercizio di **competenza** (sia nel caso di plusvalenze che di minusvalenze) è quello di **stipula** dell'atto di cessione **o** se diverso e **successivo** quello in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà

Il trasferimento delle aziende in regime di neutralità (Art. 58)

Il trasferimento di azienda per **causa di morte o per atto gratuito** non costituisce realizzo di plusvalenze dell'azienda stessa

L'azienda è assunta ai **medesimi valori fiscalmente riconosciuti** nei confronti del dante causa

I criteri di cui sopra si applicano anche qualora, a seguito dello scioglimento, entro cinque anni dall'apertura della successione, della società esistente tra gli eredi, la predetta azienda resti acquisita da uno solo di essi

Cfr. lo Studio del Consiglio nazionale del Notariato n. 36 del 15.7.11

Alcuni casi particolari

La plusvalenza derivante dalla cessione dell'azienda è tassata come **reddito diverso** ex Art. 67:

- Lett. h) → cessione dell'unica azienda dell'imprenditore individuale, la quale risulta data in affitto o in usufrutto a terzi, al momento in cui si perfeziona la cessione
- Lett. h-bis) → cessione dell'azienda ricevuta a titolo gratuito per successione o donazione, secondo il regime di neutralità fiscale di cui all'Art. 58

La fiscalità del cessionario

Cassazione n. 9950 del 16.4.08

- E' **sindacabile** la ripartizione del corrispettivo
- Clausola contrattuale → indicare i beni
- Perizia di stima

Il trattamento del c.d. *badwill*

Iscrizione di un *badwill* in capo al cessionario, i.e., di un Fondo rischi ed oneri

Ris. n. 184/E del 25.7.07

- Non si tratta di un fondo ma di una sopravvenienza attiva **tassabile** ai fini IRES quando il fondo viene rilasciato
- L'utilizzo del fondo deve essere strettamente correlato alla manifestazione delle perdite e degli oneri a fronte dei quali è stato stimato ed iscritto, rimanendo **esclusa qualsiasi ipotesi di utilizzo discrezionale o arbitrario**, tale da farlo divenire di fatto mero strumento di pianificazione fiscale

Rilevanza ai fini IRAP? Correlazione?

IRAP

Non dovuta considerando il carattere straordinario

IVA

Operazione **fuori campo** IVA ai sensi dell'Art. 2(3)(b) del D.P.R.
633/1972

Imposta di registro (dal 01/01/2014)

Obbligo di registrazione entro 20 gg. dalla stipula dell'atto

Applicazione dell'**imposta proporzionale** (Artt. 1 e 2 della Tariffa del D.P.R. 131/86) → indicare il valore dei beni.

In generale:

- **3%** - beni mobili o altri diritti (incluso l'avviamento)
- **0,5%** - Crediti
- **9%** - fabbricati e relative pertinenze - terreni edificabili
- **9/12%** - terreni agricoli

Applicazione delle aliquote al netto delle **passività** (Art. 23(4) della Tariffa del D.P.R. 131/86) da imputare **proporzionalmente** e non sulla base del principio di inerenza (e.g., mutuo ipotecario)

Esempio di scomputo delle passività

Descrizione	Valori
Valore del fabbricato (80%)	4.000
Valore altri beni (20%)	1.000
Passività accollate dal cessionario (mutuo ipotecario)	(2.000)
Valore netto	3.000
Valore del fabbricato al netto del 80% delle passività su cui applicare l'aliquota del 7%	$4.000 - (2.000 \times 80\%) = 2.400$
Valore degli altri beni al netto del 20% delle passività su cui applicare l'aliquota del 3%	$1.000 - (2.000 \times 20\%) = 600$

Imposta di registro (cont.)

Base imponibile (Art. 41 e 51(1) e (4) del D.P.R. 131/86)

- Valore dichiarato o il corrispettivo pattuito o il maggiore

Valore dichiarato o il corrispettivo pattuito o il maggiore sono solo la **base imponibile provvisoria**

- Il riferimento è sempre al valore venale → (Art. 51(2) del D.P.R. 131/86)

Imposta di registro (cont.)

Base imponibile (Art. 51 del D.P.R. 131/86)

- Il valore è sempre controllato dall'Ufficio

Rettifica del valore dell'**avviamento** da parte degli uffici del registro con la seguente formula (comunicazione di servizio dell'Agenzia delle entrate n. 52 del 25.7.03 che richiama il non più vigente Art. 2 del DPR 460/96):

- $\text{Avviamento} = \% \text{ redditività nell'anno di cessione} \times \text{media ricavi ultimi 3 periodi} \times \text{coefficiente fisso pari a 2 (in certi casi) o 3}$
- $\% \text{ redditività} \geq \text{reddito d'impresa/ricavi accertati o dichiarati}$

Esempio di calcolo dell'avviamento

ANNO	REDDITO IMPONIBILE (A)	RICAVI IMPONIBILI (B)	% DI REDDITIVITA' (A:B)
2009	70.000	1.500.000	4,67%
2010	90.000	1.800.000	5,00%
2011	100.000	2.000.000	5,00%
2012	110.000	2.500.000	4,40%
	Media 3 anni precedenti la cessione	1.766.667	

- $\text{Avviamento} = 4,40\% \times 1.766.667 \times 3 = 233.200$

Imposta di registro (cont.)

L'avviso di rettifica e di liquidazione della maggiore imposta deve essere notificato entro il termine di decadenza di **2 anni** dal pagamento dell'imposta proporzionale (Art. 76(1-bis) del D.P.R. 131/86)

Imposta di registro (cont.)

Possibile impatto di una rideterminazione del valore effettuato ai fini dell'imposta di registro nel settore delle imposte dirette?

Diversa base imponibile (ris. n. 9 del 1.7.80)

- Imposta di registro → la base imponibile è data dal valore di mercato a prescindere dalle pattuizioni intercorse
- IRES → la base imponibile è determinata dalla differenza tra corrispettivo pattuito e costo fiscalmente riconosciuto

Imposta di registro (cont.)

Accertamento sulla base di **fatti certi o presunzioni gravi, precise e concordanti** ex artt. 39 e 40 del DPR 600/73

- Non è sufficiente un mero rinvio all'accertamento fatto ai fini dell'imposta di registro senza ulteriori elementi di prova
 - Norma di comportamento n. 171 AIDC
 - Studio 81-2009/T, par. 8.1, Commissions studi tributari del Consiglio Nazionale del Notariato

Imposta di registro (cont.)

In giurisprudenza esistono numerosi orientamenti contrari

- E' onere probatorio del contribuente di superare la presunzione, anche con ricorso ad elementi indiziari, di corrispondenza tra incassato e valore di mercato ai fini dell'imposta di registro
 - Cass. n. 21661 del 9.10.06
 - Cass. n. 19830 del 18.7.08
 - Cass. n. 18705 del 23.8.10
 - Cass. n. 5078 del 2.3.11
- Clausole contrattuali di informazione reciproca

Il preliminare di acquisto e l'imposta di registro

Imposta di registro

- Se non è previsto alcun importo → 200 Euro → Art. 10 Tariffa Parte I
- Se è prevista una caparra confirmatoria → 0,5% → Nota Art. 10 Tariffa Parte I e Art. 6
- Se è previsto un acconto di prezzo → 3% → Nota Art. 10 Tariffa Parte I e Art. 9

L'imposta versata in sede di preliminare va a **diminuire** quella che risulta successivamente dovuta sul contratto definitivo di compravendita

La cessione del marchio ai fini dell'imposta di registro e dell'IVA

Cass. n. 4974 del 1.4.03

- La cessione del marchio fatta anche contestualmente all'azienda dovrebbe essere assoggettata ad IVA e non a registro
 - Tesi non condivisibile
 - In senso contrario

Ris. n. 48 del 3.4.06

Norma di comportamento n. 158 AIDC

Imposte ipotecarie e catastali

Applicabili, in caso vi siano immobili nell'azienda ceduta
rispettivamente Euro 50 + 50

- Art. 10 del D.P.R. n. 347/90
- Art. 1-bis della Tariffa del D.P.R. n. 347/90

Aspetti contabili dell'operazione di cessione di azienda

Scritture contabili della società cedente

<hr/>	
Diversi	d
Crediti verso il cessionario	a Diversi
Passività	
	a Attività
	a Plusvalenze

Se la plusvalenza è rateizzata, occorrerà iscrivere le imposte differite passive (ai fini IRES)

Scritture contabili della società cessionaria

La società cessionaria acquista i beni a saldi chiusi

I debiti tributari (Art. 14 D.Lgs. 472/97)

Responsabilità **solidale** del cessionario dell'azienda

- Violazioni già contestate o irrogate (senza limiti di tempo)
- Violazioni che, anche se non contestate e non irrogate alla data della cessione, sono state commesse nell'anno in cui è avvenuto il trasferimento e nei due precedenti

Carattere **sussidiario** della responsabilità

La responsabilità è **limitata** al valore dell'azienda o del ramo di azienda trasferito

I debiti tributari (Art. 14 D.Lgs. 472/97) (cont.)

E' possibile richiedere un **certificato** delle contestazioni in corso

- Effetto liberatorio se negativo o non rilasciato entro 40 giorni

Nessuna limitazione di responsabilità se la cessione è fatta in frode dei crediti tributari

- La frode è presunta (salvo prova contraria) se contestazione penalmente rilevante nei 6 mesi

N.B. Cassazione n. 5375 del 4.4.12

- Nel processo tributario possono proporre ricorso solo i soggetti passivi dell'imposizione tributaria; perciò non può proporre ricorso il cessionario d'azienda che non è soggetto passivo bensì solo «responsabile d'imposta»

Il Conferimento di azienda

Scuola formazione Dottori Commercialisti
Perugia 25 novembre 2014

Dott. Andrea Barbieri

Studio Associato Sinergie

Disciplina Civilistica dei CONFERIMENTI IN GENERALE

Dal punto di vista giuridico, il conferimento d'azienda deve avvenire con l'osservanza delle disposizioni previste dagli articoli 2557 e seguenti del codice civile per la cessione d'azienda. Pertanto per il trasferimento dei crediti, dei debiti e dei contratti in essere alla data di effetto dell'operazione, si applica la disciplina vigente in materia di trasferimento d'azienda contenuta negli articoli 2558, 2559 e 2560 CC.

(Cfr. Cassazione, SS. UU., 1 ottobre 1993, n. 9802 e Tribunale di Bologna, 14 ottobre 1996)

Disciplina fiscale dei CONFERIMENTI IN GENERALE

Natura dell'atto di conferimento

Il conferimento è un atto realizzativo di componenti reddituali, in quanto fiscalmente equiparato, ex art. 9, comma 5 Tuir, alle cessioni a titolo oneroso.

Il criterio di determinazione del “corrispettivo” (*recte*, del valore fiscalmente rilevante) è fissato dall'art. 9, comma 2, Tuir

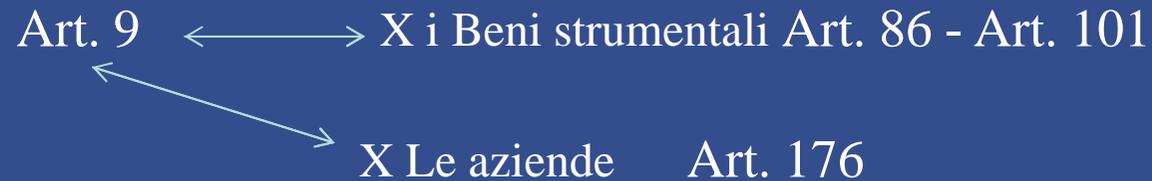
Art. 9 comma 2, Tuir

In caso di conferimenti ed apporti in società “**si considera corrispettivo conseguito**”:

A) Nel caso di conferimento o apporto di tipo proporzionale ed effettuato in società quotate, la *media aritmetica dei prezzi delle partecipazioni ricevute rilevanti nell'ultimo mese* (“....il corrispettivo non può essere inferiore a....”);

B) In tutti gli altri casi il *valore normale* (determinato ai sensi dei successivi commi) *dei beni e dei crediti conferiti* (NB. manca qualsiasi riferimento all'ipotesi in cui l'oggetto dell'apporto sia una prestazione di opere e servizi)

Quadro normativo post finanziaria 2008 (L. n. 244 del 24.12.07)



Artt. 178, 179, 180 (Operazioni Straordinarie Intracomunitarie)

Modifiche in materia di
conferimento di
azienda

Abolizione dei
conferimenti a realizzo
controllato ex Art. 175

Generale rilevanza dei
conferimenti neutrali ex
Art. 176

Affrancamento dei
maggiori valori iscritti in
bilancio

Art. 176 – ambito soggettivo ed oggettivo

Soggetto conferente e conferitario

- Tutti i soggetti residenti titolari di reddito di impresa

Soggetti non residenti

- Possibile alla condizione che l'azienda sia situata in Italia

Aziende

- Il complesso aziendale trasferito deve essere autonomo e atto a produrre reddito
- In Italia o all'estero
 - Alcuni casi non sono disciplinati dalla norma

Art. 176 – la disciplina

Soggetto conferente

- Deve assumere quale valore delle partecipazioni l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto dell'azienda conferita
 - Quadro RV

Soggetto conferitario

- Subingresso nelle posizioni del soggetto conferente limitatamente agli elementi dell'attivo o del passivo conferiti
 - Subingresso non riguarda le poste del PN
 - Quadro EC
 - Quadro RV

Disciplina del conferimento di azienda se non si applica l'Art. 176

Valore di realizzo pari a quello normale: Art. 9(2)

Art. 86 e 101

Equiparazione alle cessione a titolo oneroso: Art. 9(5)

Rapporto tra la disciplina domestica e quella comunitaria

Art. 178: la fattispecie

Art. 179: la disciplina

Art. 180: le riserve in sospensione di imposta

- Viene regolata solo una fattispecie...

L'imposta sostitutiva

Studio Associato Sinergie

Quadro normativo

Art. 176

- D.M. 25.7.2008

Art. 15(10-12) D.L. n. 185 del 29.11.08

L'imposta sostitutiva – profili soggettivi

Opzione del **conferitario** anche se società di persone o in regime di trasparenza fiscale ex artt. 115 e 116 o consolidato

Differenza con il vecchio regime del D.lgs. 358/97 che prevedeva opzione del conferente (con ulteriore facoltà di tassazione ordinaria)

L'imposta sostitutiva – profili oggettivi

Limitazione alle **immobilizzazioni materiali ed immateriali** classificate come tali nel bilancio del conferitario (Art. 1(1) D.M. 25.7.08)

- Incluso l'avviamento
- Esclusi gli oneri pluriennali (il D.M. parla di “beni”)
- Esclusi beni merce ed immobilizzazioni finanziarie

Soggetti IAS senza schema rigido di bilancio

- Assonime circ. n. 51 del 12.9.08, par. 3.2.1 → riferimento alla collocazione secondo principi contabili nazionali

Cassazione n. 9950 del 16.4.08

- E' **sindacabile** la ripartizione del corrispettivo
- Clausola contrattuale → indicare i beni
- Perizia di stima

L'imposta sostitutiva – profili oggettivi (cont.)

E' possibile il riallineamento di tutti i disallineamenti preesistenti nel bilancio della conferente

– Circ. n. 57/E del 25.9.08, par. 3.3.1

- Es. da altri conferimenti, da rivalutazioni economiche, da FTA
 - Rel. al D.M. 25 luglio 2008

L'imposta sostitutiva – profili oggettivi (cont.)

Non possono formare oggetto di affrancamento

– Circ. n. 57/E del 25.9.08, par. 3.3.1

- I disallineamenti da **quadro EC**
 - Norma speciale: deve essere applicata prioritariamente (Art. 1(3) D.M. 25.7.08)
- I disallineamenti già presenti nel bilancio della conferitaria prima dell'operazione straordinaria → “beni ricevuti”
 - *Reverse acquisition?* → “beni ricevuti”? Si tratterebbe di riallineare disallineamenti derivanti dall'operazione stessa → Ris. n. 111/E del 27.4.09 (fusione inversa)?

L'imposta sostitutiva – l'importo "affrancabile"

Nota bene

- La plusvalenza in capo al conferente non corrisponde al valore affrancabile in capo al conferitario

Conferente			Conferitario	
Attività	600		Attività	1.000
	100 P.N.			200 P.N.
	500 Passività			800 Passività

Plusvalenza 100 vs. valore affrancabile di 400

L'imposta sostitutiva – l'importo "affrancabile" (cont.)

Nota bene

- Assonime circ. n. 51 del 12.9.08, par. 3.2.3 → si affranca il valore netto → circ. n. 28/E del 11.6.09, par. 3

Conferente			Conferitario	
Attività	100	→	Attività	50
	30 P.N.			50 P.N.
	70 Fondo amm.			

Valore affrancabile = 20 = 50 – 30 (valore netto del fondo in capo al conferente)

L'imposta sostitutiva – l'importo "affrancabile" (cont.)

Nota bene

- OIC 25 e IAS12 → Assonime circ. n. 51 del 12.9.08, par. 3.2.3
Le imposte differite relative a operazioni **che hanno interessato direttamente il patrimonio netto**, senza transitare da conto economico, sono contabilizzate nel fondo imposte differite tramite riduzione della posta di patrimonio netto creatasi a seguito dell'operazione stessa

Conferente			Conferitario	
Attività	100		Attività	50
	30 P.N.			43,72 P.N.
	70 Fondo amm.			6,28 FID*
				* 20 x (Ipotesi aliquota) 31,4%

Valore affrancabile = 20 = 50 – 30 (valore netto del fondo in capo al conferente)

L'imposta sostitutiva – profili temporali

Opzione nella dichiarazione relativa **all'esercizio nel corso del quale è stata posta in essere l'operazione o il successivo** nei limiti dei disallineamenti ancora esistenti alla chiusura di detto periodo di imposta

Il momento di perfezionamento dovrebbe coincidere con **l'iscrizione della delibera** di aumento di capitale sociale

- Salvo eventuale **posticipazione** degli effetti

L'imposta sostitutiva – l'affrancamento parziale

Possibile **affrancamento parziale** (Art. 1(2) D.M. 25.7.08)

- Categorie omogenee

5 categorie per beni immobili

Beni mobili raggruppati in categorie omogenee per anno di acquisizione e coefficiente di ammortamento

Immobilizzazioni immateriali sempre singoli “beni”

Differenza con

- Il regime previsto dal D.lgs. 358/97
- Affrancamento Quadro EC

Intero ammontare per categoria omogenea

L'imposta sostitutiva – gli effetti

Ammortamento (Art. 1(7) D.M. 25.7.08)

- Dall'inizio del periodo di imposta nel corso del quale è esercitata l'opzione (i.e., presentata la dichiarazione)
- Esempio:
 - Conferimento anno 2012
 - Dichiarazione presentata nel 2013
 - Ammortamenti riconosciuti dal 2013

L'imposta sostitutiva – gli effetti (cont.)

Plusvalenza

- Dal quarto periodo di imposta successivo a quello nel corso del quale è esercitata l'opzione (i.e., presentata la dichiarazione)
- Esempio:
 - Conferimento anno 2012
 - Dichiarazione presentata nel 2013
 - Plusvalenze riconosciute dal 2017

L'imposta sostitutiva – il vincolo di detenzione

Se realizzo prima del quarto periodo di imposta successivo all'esercizio dell'opzione

- Non c'è realizzo in presenza di **operazioni neutrali**
- Valore del bene ridotto dell'importo affrancato e degli ammortamenti dedotti
- Accredito dell'imposta sostitutiva corrisposta
 - **Quale aliquota?** Il decreto non lo dice
Logica vuole l'aliquota più elevata

L'imposta sostitutiva – il vincolo di detenzione (cont.)

Bene iscritto a 100 rivalutato a 130 – aliquota di ammortamento del 10%

Quale è il valore del bene ridotto dell'importo affrancato e degli ammortamenti dedotti da confrontare con il valore di cessione? Cfr. Assonime circ. n. 51 del 12.9.08, par. 3.2.10, nota 91

$$130 - 30 \text{ (valore affrancato)} - 13 \text{ (ammortamento dedotto - hp 1 anno)} = 87$$

L'imposta sostitutiva – le modalità e l'importo da corrispondere

L'opzione si intende **perfezionata** con il versamento della prima rata (Art. 1(4) D.M. 25.7.08)

La **misura** dell'imposta sostitutiva è così fissata:

- 12% fino ad 5.000.000
- 14% per la parte eccedente e fino ad 10.000.000
- 16% per la parte eccedente
 - Tre rate:
30% - 40% - 30% con interessi del 2,5%

Imposta sostitutiva di cui all'Art. 15(10-12) D.L. 185 del 29.11.08

Imposta sostitutiva del 16% opzionale su **attività immateriali**

- “Attività” vs. “beni”
 - Anche oneri pluriennali
- Riconoscimento fiscale **a partire dall'esercizio successivo** a quello in cui è versata l'imposta sostitutiva
 - Trattamento **deteriore** rispetto al regime Art. 176 visto il differimento del riconoscimento dell'ammortamento
 - Inoltre, l'ammortamento di avviamento e marchi in 10 esercizi solo sul “maggior valore”
- Resta il **periodo di sorveglianza**

Imposta sostitutiva di cui all'Art. 15(10-12) D.L. 185 del 29.11.08

Aliquota ordinaria per riallineare attività diverse (es. rimanenze)

- Non è possibile l'utilizzo delle perdite fiscali
- Non c'è il periodo di sorveglianza

Per i crediti imposta al 20%

- Riconoscimento immediato del valore ai fini delle rettifiche di valore
- Non c'è il periodo di sorveglianza

Versamenti da fare in un'**unica soluzione**

Non è possibile per lo stesso bene e per lo stesso periodo d'imposta optare per l'applicazione in parte del regime ex Art. 15 ed in parte del regime ex Art. 176

Le aggregazioni aziendali nei soggetti IAS qualificate come *business combination*

Viene riconosciuta natura realizzativa a tutte le operazioni di *business combination* – IFRS 3

- Operazioni che determinano il conseguimento da parte di un'impresa del controllo di una o più attività aziendali delle altre imprese partecipanti all'aggregazione
- *Purchase method*
 - Conferente
La differenza a conto economico
 - Conferitario
Costo di acquisto > FV dei beni – allocazione a avviamento
Costo di acquisto < FV dei beni – allocazione a conto economico come utile straordinario

Le aggregazioni aziendali nei soggetti IAS non qualificate come *business combination*

L'IFRS 3 non si applica alle aggregazioni infragruppo (*under common control*)

- Assirevi OPI (orientamenti preliminari) n. 1:
 - Continuità dei valori
 - Conferente

La differenza a patrimonio netto

Le aggregazioni aziendali nei soggetti IAS non qualificate come *business combination* (cont.)

L'IFRS 3 non si applica alle aggregazioni infragruppo (*under common control*)

- Assirevi OPI (orientamenti preliminari) n. 1:
 - Continuità dei valori
 - Conferitario

La società conferitaria dovrebbe rettificare il patrimonio netto

Le aggregazioni aziendali nei soggetti IAS non qualificate come *business combination* (cont.)

L'IFRS 3 non si applica alle aggregazioni infragruppo (*under common control*)

- Assirevi OPI (orientamenti preliminari) n. 1:
 - *Purchase method* solo se le aggregazioni hanno una significativa influenza sui flussi di cassa futuri dell'azienda trasferita

La modalità contabile con cui viene effettuato il conferimento

La **successione a saldi aperti** è il principio portante della disciplina fiscale dei conferimenti di azienda

- Principio non perfettamente aderente alla rappresentazione contabile dell'operazione di conferimento

Principi contabili nazionali:

- A saldi chiusi o a saldi aperti

Principi contabili internazionali:

- *Business combination: purchase method* (a saldi chiusi)
- *Non business combination: valori storici* (a saldi aperti) o *purchase method* (a saldi chiusi)

Riflessi fiscali della rappresentazione contabile a saldi chiusi ai fini dell'affrancamento

Per effetto dell'**abrogazione del regime delle deduzioni extracontabili** gli ammortamenti deducibili sono solo quelli imputati a conto economico

L'imposta sostitutiva e l'elusione fiscale

Sposto qualcosa

- Funzioni
- Beni
- Rischi

Utilizzo qualcosa

- *Tax deferral*
- *Tax re-qualification*
- *Tax-arbitrage*

L'imposta sostitutiva e l'elusione fiscale (cont.)

Quando **conviene** affrancare i valori?

- Entità dei valori da affrancare
- Tempo previsto per l'espletamento del processo di ammortamento
- Aspettativa di redditi imponibili

Una scelta che non comporta **mai** elusione fiscale

- Natura incentivante essendo asistemica
- Ris. n. 117/E del 15.7.99

L'imposta sostitutiva e l'IRAP

Necessario affrancamento

- Principio di derivazione? Non si applica

Altre considerazioni in merito al conferimento di azienda

Scuola formazione Dottori Commercialisti
Perugia 25 novembre 2014

Dott. Andrea Barbieri

Studio Associato Sinergie

La conferibilità dell'avviamento

Circ. n. 8/E del 4.3.10, p. 2 → non può essere conferito **l'avviamento** (fiscalmente riconosciuto)

L'avviamento è un “*asset*” che non viene conferito ma stornato a seguito della perdita di valore conseguente al trasferimento

La conferibilità dell'avviamento (cont.)

Prassi precedente

Circ. 28/E del 11.6.09, par. 5 a commento del D.L. 185

“A tal riguardo, potrebbe verificarsi che la società avente causa presenti, con riferimento al medesimo elemento patrimoniale (avviamento o marchio d'impresa), un valore fiscalmente riconosciuto “misto”, ossia, in parte assoggettato al regime d'imposta sostitutiva in esame (nei limiti del maggiore valore iscritto per effetto dell'operazione straordinaria) ed in parte assoggettato alla disciplina ordinaria di cui all'articolo 103 del Tuir (nei limiti del valore “ereditato” dal dante causa, per effetto dell'operazione straordinaria).

In tale ultima circostanza, quindi, si dovranno idealmente separare i due “diversi” valori fiscali ed assoggettare, il primo, al processo di ammortamento fiscale “per noni” (ai sensi del regime dell'imposta sostitutiva di cui al comma 10) ed il secondo, al processo di ammortamento ordinario di cui all'articolo 103 del Tuir.”

La conferibilità dell'avviamento (cont.)

Prassi precedente

Circ. 8/E del 13.3.09, par. 3.2 → nello stesso senso

Art. 1(1) del D.M. 25.7.08 → beni ricevuti «compreso l'avviamento»

L'operazione di conferimento è fiscalmente neutrale e non realizzativa

Art. 176(1) → subentro in ordine agli elementi dell'attivo e del passivo

Norma di comportamento n. 181 AIDC → l'avviamento rappresenta una qualità dell'azienda che non può circolare autonomamente e si trasferisce necessariamente con essa

L'imposta di registro e le imposte ipotecarie e catastali

Conferimenti d'azienda con immobili

Registro euro **200**

Ipotecaria euro **200**

Catastale euro **200**

Trasferimento di partecipazioni sociali

Imposta di **registro**: euro 200,00

Imposta di **bollo**: euro 15,00

Art. 176 – uno strumento di pianificazione fiscale

Cessione di partecipazioni vs. cessione di azienda

- Non si applica l'Art. 37-bis (*Share deal vs Asset deal – Exit strategy*)
 - Rapporto con la *participation exemption*
 - Art. 176(4), circ. 36/E del 4.8.04, par. 2.3.6 e ris. n. 227/E del 18.8.09
 - Elusione ad altri fini?
 - Art. 20 D.P.R. n. 131 del 26 aprile 1986
 - Effetti giuridici vs. effetti economici
 - Approfondimenti Assonime n. 5 del 2009
 - Norma di comportamento AIDCEC n. 186 del 2012
 - Abuso del diritto
 - Fattispecie comparabili?

Il conferimento di azienda da parte dell'imprenditore individuale

Il costo della partecipazione ricevuta è pari al valore fiscalmente riconosciuto dell'azienda conferita

La successiva cessione delle partecipazioni ricevute è sempre considerata qualificata - Art. 176(comma 2-bis)

I debiti tributari (Art. 14 D.Lgs. 472/97)

... (rimando a quanto già detto per la cessione)...

Autonoma tassazione per le clausole di garanzia legate alla cessione di azioni

Art. 21(1) del DPR 131/86

- *«Se un atto contiene **più disposizioni** che non derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, ciascuna di esse è soggetta ad imposta come se fosse un atto distinto»*

Cass. N. 17948 del 19.10.12

- La tassazione unica presuppone che il collegamento non dipenda dalla volontà delle parti, ma sia, con carattere di oggettiva causalità, connaturato alle convenzioni stesse
- La cessione delle azioni ha come oggetto «immediato» la partecipazione e solo «mediato» il patrimonio → Per questo, la garanzia sul patrimonio deve essere espressamente pattuita diversamente che nel caso di cessione di azienda

Autonoma tassazione per le clausole di garanzia legate alla cessione di azioni (cont.)

Autonomo assoggettamento ad **imposta di registro** con l'aliquota del **3%** ex art. 9 della Tariffa del DPR 131/86

- Stipulazione delle garanzie con scambio di corrispondenza?