

Relazione illustrativa

1) Nell'ambito della fiscalità d'impresa, uno dei principali interventi della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria 2008) ha interessato la disciplina di trattamento ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap delle operazioni di riorganizzazione aziendale: conferimenti di azienda, fusioni e scissioni. Le novità hanno, in particolare, riguardato la piena equiparazione, dal lato del conferente, dei conferimenti di azienda alle fusioni e alle scissioni e l'introduzione, per il soggetto conferitario ovvero incorporante o beneficiario, di un regime opzionale per il riconoscimento dei maggiori valori iscritti sugli elementi dell'attivo ricevuti in neutralità, in occasione di tali operazioni, previo assoggettamento degli stessi a imposta sostitutiva dell'Ires (o Irpef) e dell'Irap.

2) Per quanto riguarda la prima novità, dopo le modifiche recate dall'articolo 1, comma 46, della citata legge finanziaria 2008, la disciplina ordinaria dei conferimenti di azienda (rami o complessi aziendali) risulta improntata al solo criterio di neutralità, vale a dire al criterio secondo cui tali atti non si considerano fiscalmente realizzativi di plusvalenze o minusvalenze per il conferente (e quale che sia la natura giuridica di tale soggetto) e alla conseguente regola di continuità dei valori fiscali presso il conferitario. A partire dalle operazioni di conferimento di aziende (rami o complessi aziendali) poste in essere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, pertanto, non sarà più possibile applicare il particolare criterio di individuazione del corrispettivo in funzione del maggiore tra il valore d'iscrizione dell'azienda da parte del soggetto conferitario e il valore d'iscrizione delle azioni o quote ricevute in cambio dal soggetto conferente; e in questo senso, l'articolo 175 del testo unico delle imposte sui redditi di cui al d.P.R. n. 917 del 1986 (Tuir) è stato modificato al fine di circoscrivere il suo ambito applicativo alle sole operazioni di conferimento aventi ad oggetto partecipazioni di controllo o di collegamento. Il conferimento di azienda, dunque, risulta ora disciplinato esclusivamente dall'art. 176 del Tuir, il cui ambito applicativo, è opportuno sottolineare, è stato esteso, per opera della stessa legge finanziaria, sia alle operazioni di conferimento di azienda in cui il conferitario sia una società di persone (in precedenza: solo soggetti Ires); sia alle operazioni in cui il conferente o il conferitario siano soggetti non residenti, qualora l'azienda trasferita sia collocata in Italia (in precedenza, la neutralità era garantita solo in presenza di conferente e conferitario entrambi appartenenti alla UE).

3) Il secondo elemento di innovazione sistematica recato dalla legge finanziaria 2008 incide, invece, sulla regola di continuità dei valori fiscali che assiste ordinariamente le operazioni di

fusione, scissione e conferimento di azienda e consiste nella introduzione di un regime opzionale volto al riconoscimento dei maggiori valori d'iscrizione in bilancio dei beni ricevuti, sia agli effetti della determinazione del reddito d'impresa e sia agli effetti della determinazione del valore della produzione, previo assoggettamento degli stessi a imposta sostitutiva dell'Ires (o dell'Irpef) e dell'Irap. Proprio alle modalità di applicazione di tale regime di imposta sostitutiva si riferiscono le disposizioni contenute nel presente decreto, la cui emanazione è espressamente prevista dal comma 47 dell'articolo 1 della citata legge finanziaria 2008.

4) La scelta per l'applicazione del regime opzionale riguarda esclusivamente il soggetto che riceve in neutralità gli elementi dell'attivo, vale a dire, la società (ente) incorporante o risultante, nelle operazioni di fusione; il soggetto beneficiario, nelle operazioni di scissione; il soggetto conferitario, nelle operazioni di conferimento di azienda. Con specifico riguardo alle operazioni di conferimento di azienda, dunque, essa non richiede il concorso del soggetto conferente, trattandosi di una scelta fatta ex post e al di fuori dell'atto di conferimento.

5) Il regime opzionale dell'imposta sostitutiva è applicabile a partire dalle operazioni poste in essere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007. Il legislatore ha, però, ritenuto opportuno consentire la fruizione della disciplina anche per le operazioni poste in essere precedentemente; ciò in coerenza con altri interventi della legge finanziaria 2008, finalizzati alla eliminazione, mediante opzione, dei disallineamenti tra i valori contabili e quelli fiscali, nell'ottica del rafforzamento, sotto il profilo dell'identità dei valori, del c.d. principio di derivazione e della conseguente semplificazione degli adempimenti.

6) Il contenuto del presente decreto è strutturato avendo principalmente a riferimento l'applicazione dell'imposta sostitutiva sui maggiori valori iscritti sui beni ricevuti in esito a operazioni di conferimento di azienda. In questo senso, il decreto riflette l'impostazione delle norme primarie, dato che la disciplina dell'imposta sostitutiva è stata introdotta nel corpo dell'articolo 176 del Tuir (nuovo comma 2-ter), concernente appunto i conferimenti aziendali, e poi estesa alle operazioni di fusione e di scissione, attraverso il richiamo operato al suddetto comma 2-ter dell'articolo 176 nei precedenti articoli 172 e 173 del Tuir. La scelta operata, peraltro, risponde anche ad esigenze di maggiore chiarezza formale. Anche nelle presenti note illustrative, dunque, verrà fatto riferimento direttamente alle operazioni di conferimento, fermo restando che le precisazioni di seguito svolte devono ritenersi in linea generale valide anche per l'applicazione dell'imposta sostitutiva sui maggiori valori dei beni ricevuti in esito a operazioni di fusione e scissione.

7) Passando ad evidenziare i punti più importanti delle disposizioni attuative, va subito evidenziato che ai sensi dell'art. 1, comma 1, agli effetti del regime di imposta sostitutiva

previsto dall'art. 176, comma 2-ter, del Tuir, assumono rilievo le differenze tra il valore di iscrizione nel bilancio del soggetto conferitario dei beni ricevuti in sede di conferimento - e da questi classificati tra le immobilizzazioni materiali e immateriali, incluso l'avviamento - e l'ultimo valore fiscale riconosciuto dei beni stessi (nonché dell'eventuale avviamento) presso il soggetto conferente. Al riguardo, è appena il caso di precisare che l'ultimo valore fiscale riconosciuto in capo al soggetto conferente deve ritenersi eventualmente comprensivo anche dei maggiori valori emersi in bilancio in occasione di operazioni di riorganizzazione aziendale effettuate ai sensi dell'art. 1, commi da 242 a 249, della legge n. 296 del 2006 (cd. bonus aggregazioni).

8) L'opzione per l'imposta sostitutiva potrebbe essere esercitata anche o solo per operare il riallineamento di differenze di valore già esistenti presso il conferente e conservate dal conferitario. Tuttavia, in tal caso, il comma 3 dell'art. 1 stabilisce che alle differenze che hanno avuto origine da deduzioni extracontabili indicate nel quadro EC della dichiarazione dei redditi – e trasferite al conferitario ai sensi dell'art. 176, comma 5, del Tuir - deve essere prioritariamente applicato il regime di imposta sostitutiva dell'art. 1, comma 48, della legge finanziaria 2008, seguendo le relative disposizioni di attuazione contenute nel decreto del Ministero dell'economia e delle finanze 3 marzo 2008. In sostanza, per l'ammontare delle differenze tra valori civili e fiscali originatesi in capo al conferente e derivante da deduzioni extracontabili trasferite al conferitario, non è consentito esercitare l'opzione per il regime di imposta sostitutiva di cui al comma 47 dell'art. 1 della legge finanziaria 2008 dovendo in questi casi prevalere l'applicazione della specifica disciplina prevista per il recupero di tali eccedenze extracontabili. Resta fermo che eventuali ulteriori disallineamenti già esistenti presso il conferente conseguenti a ragioni diverse dalle deduzioni extracontabili esposte nel quadro EC (ad esempio, adozione della first time adoption) possono essere affrancati mediante il regime di imposta sostitutiva oggetto del presente decreto.

9) Il comma 2 dell'art. 1 del decreto attua la previsione del comma 2-ter dell'art. 176 del Tuir che consente l'applicazione dell'imposta sostitutiva, in tutto o in parte, sui maggiori valori attribuiti in bilancio, stabilendo che le differenze tra valori civili e fiscali possono essere assoggettate a tassazione sostitutiva anche in misura parziale; tuttavia, in tal caso, l'applicazione del regime sostitutivo deve essere richiesta per categorie omogenee, così come individuate dal medesimo comma 2.

10) Si fa, altresì, presente che, in relazione alle diverse modalità con le quali potrebbe essere effettuata l'iscrizione dei beni ricevuti (ad esempio, iscrizione a saldi chiusi o a saldi aperti), il maggior valore evidenziato in sede contabile e assoggettato a imposta sostitutiva si deve

considerare ai fini fiscali aggiunto al costo fiscale “ereditato” in virtù del principio di continuità. Resta anche fermo, in analogia a quanto previsto nelle leggi di rivalutazione dei beni di impresa, che l'affrancamento fiscale dei beni facenti parte di ciascuna categoria omogenea deve essere eseguito sulla base di un unico criterio per tutti i beni ad essa appartenenti e deve “spalmarsi” uniformemente sul valore di tutti i beni in essa ricompresi.

11) Il comma 4 dell'art. 1 del decreto, in conformità a quanto previsto dall'art. 176, comma 2-ter, primo periodo, del Tuir stabilisce che l'opzione per la disciplina dell'imposta sostitutiva può essere esercitata - distintamente in relazione a ciascuna operazione di conferimento - nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel corso del quale è effettuata l'operazione di conferimento o, al più tardi, in quella del periodo di imposta successivo. Il decreto precisa che la richiesta può essere effettuata in entrambi i periodi imposta anche in relazione alla medesima categoria omogenea di immobilizzazioni così come individuata nel comma 2.

12) Il medesimo comma 4 stabilisce, altresì, che l'opzione per la disciplina dell'imposta sostitutiva si esercita effettuando il versamento della prima delle tre rate obbligatorie entro il termine previsto dalla norma. Con tale versamento, quindi, si perfeziona in modo irreversibile l'esercizio dell'opzione, che non viene meno nell'ipotesi di mancato versamento delle rate successive. Si tratta di una soluzione analoga a quella adottata in altre discipline opzionali con pagamento rateizzato dell'imposta sostitutiva, compreso quella del regime sostitutivo per il recupero delle eccedenze extracontabili attuata con il citato decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 3 marzo 2008. Naturalmente, l'eventuale mancato versamento nei termini delle rate successive alla prima sarebbe autonomamente sanzionato con le ordinarie regole previste per gli omessi o ritardati versamenti delle imposte sui redditi.

13) Le aliquote dell'imposta sostitutiva sono stabilite in funzione dell'ammontare complessivo dei maggiori valori che l'impresa intende affrancare. Il richiamato comma 2-ter dell'art. 176 del Tuir, si ricorda, stabilisce che il prelievo sostitutivo si applichi con l'aliquota del 12 per cento sulla parte dei maggiori valori complessivamente ricompresi nel limite di 5 milioni di euro; con l'aliquota del 14 per cento sulla parte che eccede 5 milioni e fino a 10 milioni di euro e con l'aliquota del 16 per cento sulla parte superiore a 10 milioni di euro. Al riguardo, considerando che l'opzione per la disciplina può essere esercitata dall'impresa in due periodi d'imposta anche in relazione alla medesima operazione di conferimento, si è inteso evitare che un'applicazione graduale sia nel primo che nel secondo periodo potesse determinare sempre l'applicazione dell'aliquota relativa agli scaglioni più bassi. In questo senso, con la disposizione contenuta nel secondo periodo del comma 5 dell'art. 1 del presente decreto, si è previsto che, ai fini della

determinazione delle aliquote progressive applicabili, assumono rilevanza anche i maggiori valori assoggettati a imposta sostitutiva nel primo periodo.

14) Il comma 6 dell'art. 1 del decreto stabilisce che le differenze tra valori civili e fiscali relative a immobilizzazioni cedute nel corso dello stesso periodo d'imposta di esercizio dell'opzione anteriormente al versamento della prima rata dovuta dell'imposta sostitutiva, sono escluse dalla base imponibile dell'imposta stessa. Il motivo di tale regola discende dal fatto che gli effetti prodotti dall'applicazione dell'imposta sostitutiva sono sottoposti a condizione risolutiva, nel senso che la cessione delle immobilizzazioni anteriormente all'inizio del quarto periodo d'imposta successivo a quello di esercizio dell'opzione comporta, in sostanza, il ripristino del costo fiscale originario e il suo ulteriore abbattimento dei maggiori ammortamenti medio tempore dedotti; ciò in forza del comma 2-ter, secondo periodo, dell'art. 176 del Tuir. L'esclusione delle differenze di valore relative ai beni ceduti prima che si perfezioni l'esercizio dell'opzione per l'imposta sostitutiva, dunque, risponde all'esigenza di evitare all'impresa un esborso sostanzialmente inutile, dato che l'anticipato realizzo dei beni renderebbe ab origine priva di effetti l'applicazione di tale imposta, con conseguente restituzione della stessa sotto forma di scomputo dall'imposta sul reddito relativa al medesimo esercizio di realizzo.

15) L'art. 1, comma 7, si occupa di definire gli effetti derivanti dall'applicazione dell'imposta sostitutiva e la loro decorrenza. Al riguardo, viene precisato che tali effetti, vale a dire il riallineamento totale o parziale dei valori civili e fiscali conseguente all'applicazione dell'imposta sostitutiva, si producono, ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, a partire dal periodo d'imposta nel corso del quale è esercitata l'opzione. Conseguentemente, ipotizzando che l'applicazione dell'imposta sostitutiva riguardi un'operazione di conferimento condotta nel 2008 e che la società conferitaria eserciti l'opzione nel primo dei due periodi utili, vale a dire nel corso del 2009, i maggiori valori oggetto di affrancamento assumeranno rilevanza fiscale, a tutti gli effetti, a partire dall'inizio dello stesso periodo d'imposta 2009.

16) Il comma 8 dell'art. 1 concerne le regole relative al versamento dell'imposta sostitutiva. Al riguardo, va ricordato, anzitutto, che l'imposta sostitutiva deve essere versata obbligatoriamente in tre rate annuali, la prima, pari al 30 per cento, entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi e dell'IRAP relative al periodo d'imposta con riferimento al quale viene esercitata l'opzione; la seconda, pari al 40 per cento, e la terza, pari al 30 per cento, entro il termine rispettivamente previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative ai due periodi d'imposta successivi. Inoltre, è opportuno evidenziare che la misura degli interessi dovuti sulla seconda e terza rata resta fissata al 2,5 per cento; la legge finanziaria, infatti, individua tale misura in modo autonomo e non attraverso il rinvio formale alla misura

del saggio legale. Infine, si precisa che, in virtù del richiamo generale alle disposizioni previste ai fini delle imposte sui redditi, l'imposta sostitutiva può essere versata anche tramite compensazione con crediti relativi ad altre imposte.

17) Il comma 9 prevede l'indicazione in apposito prospetto della dichiarazione dei redditi e dell'IRAP di ciascuna operazione di conferimento per la quale si è applicato il regime di imposta sostitutiva, dei valori fiscalmente riconosciuti presso il soggetto conferente, dei valori di iscrizione nel bilancio del soggetto conferitario, delle differenze assoggettate a imposta sostitutiva e di ogni altro elemento utile ai fini dell'attività di controllo e accertamento della corretta applicazione dell'imposta sostitutiva. L'onere di fornire le predette informazioni, separatamente, anche nella dichiarazione dell'imposta regionale sulle attività produttive si ricollega alla previsione della stessa legge finanziaria 2008 (cfr. articolo 1, comma 52, della citata legge n. 244 del 2007), secondo cui la presentazione di tale dichiarazione, a decorrere da quella riguardante il periodo di imposta 2008, dovrà essere effettuata direttamente alle Regioni e, quindi, risulterà sganciata dalla presentazione della dichiarazione dei redditi. Naturalmente, per la dichiarazione relativa al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007, sarà sufficiente compilare i prospetti e i quadri disponibili; ferma restando per il soggetto interessato l'obbligo di fornire i dati e le informazioni previste dal presente decreto su richiesta dell'Amministrazione.

18) L'applicazione dell'imposta sostitutiva può essere richiesta anche per le operazioni di conferimento effettuate entro il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007; in tal caso, l'opzione è esercitata nel primo o, al più tardi, nel secondo periodo d'imposta successivo a detto periodo. Nel caso di esercizio dell'opzione nel primo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 il versamento della prima rata è effettuato entro il termine di presentazione della dichiarazione in cui è esercitata l'opzione (Unico 2008); il versamento della seconda e terza rata sarà effettuato entro il termine previsto, rispettivamente, per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative ai due periodi d'imposta successivi (2008 e 2009).

19) L'art. 2 del decreto, in conformità a quanto previsto dagli articoli 172, comma 10-bis, e 173, comma 15-bis, del tuir, stabilisce che le disposizioni recate all'art. 1, concernenti le operazioni di conferimento, si applicano anche alle operazioni di fusione e scissione agli effetti dell'applicazione dell'imposta sostitutiva sulle differenze tra il valore d'iscrizione nel bilancio della incorporante o della beneficiaria dei beni ricevuti e classificati tra le immobilizzazioni materiali e immateriali, incluso l'avviamento, e l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto dei beni stessi presso il soggetto incorporato o scisso.

