

**Operazioni straordinarie.
Tassazione separata dei redditi delle
imprese individuali, SNC e SAS.
Rivalutazione di terreni e
partecipazioni.**

Prof. Marco PIAZZA

Operazioni straordinarie

art. 1, commi 46 e 47 della L. FINANZIARIA 2008

Finalità delle nuove disposizioni introdotte:

1. Estendere il regime di neutralità vigente per le fusioni e scissioni a **tutti i conferimenti aventi ad oggetto aziende** » » Nella Relazione illustrativa al D.D.L. Fin. 2008 (Atto Senato n. 1817) si commenta: *"mentre ai fini civilistici il conferimento resta operazione realizzativa e altrettanto sono considerate operazioni realizzative, per i soggetti che applicano gli IAS, la fusione e la scissione che rispondano ai requisiti applicativi dell'IFRS 3, ai fini fiscali viene consolidato il tradizionale principio di considerare tutte queste operazioni come neutrali"*.
2. Evitare arbitraggi fiscali » » Nella Relazione illustrativa al D.D.L. Fin. 2008 (Atto Senato n. 1817) si commenta: *"ciò comporta, da un lato, che si evitino arbitraggi - quali quelli possibili nell'ambito dell'attuale regime - consistenti nel sottoporre ad imposizione i conferimenti nei periodi in cui sono utilizzabili perdite fiscali"*.

Operazioni straordinarie

Norme fiscali sui conferimenti di azienda

UNICO regime possibile sarà il regime di neutralità ex art. 176 del T.u.i.r. » modifiche all'art. 175 con eliminazione parole "aziende" e sostituzione co. 2 dell'art. 175 T.u.i.r.

Novità per effetto modifiche apportate all'art. 176 del T.u.i.r.:

- Ä Nessuna condizione soggettiva è prevista per soggetto conferitario (sia società di capitali che società di persone o enti non commerciali) » abrogazione nel co. 1 dell'art. 176 del riferimento a soggetti ex art. 73, a) e b);
- Ä Il regime neutrale si applica anche se il conferente o conferitario è un soggetto **NON residente** » sostituzione del co. 2 dell'art. 175 con trasfusione nello stesso della disposizione prevista al co. 3 dell'art. 175 (abrogato da D.D.L.);
- Ä In caso di conferimento dell'unica azienda dell'imprenditore individuale, la plusv derivante dalla cessione della partecipazione ricevuta è soggetta alla tassazione per il 40% » aggiunta del co. 2-bis all'art. 176 con trasfusione della disposizione ad oggi prevista al co. 4 dell'art. 175 (abrogato dal D.D.L.);
- Ä In alternativa alla neutralità fiscale, introduzione di un regime di imposizione sostitutivo per i maggiori valori emergenti nel bilancio della società conferitaria » aggiunta del co. 2-ter all'art. 176.

Operazioni straordinarie

Novità per effetto modifiche apportate all'art. 175 del T.u.i.r.:

- Ä Il regime realizzativo secondo le scritture contabili (e non al valore normale) sarà limitato esclusivamente al conferimento di partecipazioni di controllo e collegamento;
- Ä Viene sostituita la rubrica dell'art. in esame come segue:
"Conferimenti di partecipazioni di controllo o di collegamento";
- Ä Rimane la disposizione antielusiva sulla determinazione del valore di realizzo al valore normale ex art. 9 in caso di conferimento di partecipazione prive dei requisiti per il ricevimento di partecipazione non avente anch'essa i requisiti per;
- Ä Sono abrogati i co. 3 (conferimenti con soggetti non residenti) e 4 (conferimento dell'unica azienda) le cui disposizioni vengono trasfuse nell'art. 176 del T.u.i.r. modificato.

Operazioni straordinarie: imposizione sostitutiva

Finalità del regime di imposizione sostitutiva (alternativo al regime di neutralità)

Nella Relazione illustrativa si commenta:

1. » » *“l'applicazione dell'imposta sostitutiva, tanto nell'operazione di conferimento quanto in quelle di fusione e scissione è finalizzata ad ottenere il riconoscimento dei maggiori valori dei cespiti iscritti in bilancio e non a tramutare la natura dell'operazione da neutrale in realizzativa”.*

2. » » *“In quest'ottica, la scelta del regime di imposizione sostitutiva compete alla società conferitaria (senza il concorso della volontà dell'impresa conferente, la quale, dall'operazione ritrae, di regola, partecipazioni fruenti della pex) – così come nella fusione e nella scissione compete alla società beneficiaria di tali operazioni – ed è una scelta che riguarda i singoli cespiti e non la plusvalenza nel suo complesso emergente dal trasferimento dell'universitas azienda”.*

Operazioni straordinarie: imposizione sostitutiva

Il comma 2-ter dell'art. 176 del T.u.i.r. per conferimenti di azienda prevede:

“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”.

Operazioni straordinarie: imposizione sostitutiva

Il comma 2-ter dell'art. 176 del T.u.i.r. richiamato per fusioni e scissioni.

FUSIONI – aggiunta del comma 10-bis all'art. 172 del T.u.i.r. che dispone *"Il regime dell'imposta sostitutiva di cui al comma 2-ter dell'articolo 176 può essere applicato, con le modalità, le condizioni e i termini ivi stabiliti, anche dalla società incorporante o risultante dalla fusione per ottenere il riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti in bilancio a seguito di tali operazioni"*.

SCISSIONI – aggiunta del comma 15-bis all'art. 173 del T.u.i.r. che dispone *"Il regime dell'imposta sostitutiva di cui al comma 2-ter dell'articolo 176 può essere applicato, con le modalità, le condizioni e i termini ivi stabiliti, anche dalla società beneficiaria dell'operazione di scissione per ottenere il riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti in bilancio a seguito di tali operazioni"*.

Operazioni straordinarie: imposizione sostitutiva

Ambito soggettivo

Società conferitaria, società incorporante o risultante da fusione e società beneficiaria.

Ambito oggettivo

Per le operazioni effettuate a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, l'imposta sostitutiva del 18% sia ai fini IRPEF, IRES che IRAP (aliquota oggetto di emendamento) si applica ai maggiori valori attribuiti in bilancio agli elementi dell'attivo costituenti:

- Ä immobilizzazioni materiali
- Ä immobilizzazioni immateriali

N.B. Esclusi i beni merce e le immobilizzazioni finanziarie. **Inclusi** gli immobili "patrimoniali" e "l'avviamento".

Decorrenza

Primo periodo del comma 47 dell'art. 1 della L. Finanziaria individua la decorrenza nelle "operazioni effettuate a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007".

Periodo transitorio

Secondo periodo del comma 47 dell'art. 1 della L. Finanziaria stabilisce tuttavia che la disciplina dell'imposta sostitutiva, di cui al co. 2-ter dell'art. 176 del TUIR, può trovare applicazione anche con riferimento alle "operazioni effettuate entro il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2007".

Ratio: consentire il riallineamento delle differenze tra valori contabili e fiscali che residuano nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta in corso al 31.12.2007 (oppure in quella successiva), a fronte di operazioni di conferimento d'azienda, fusione o scissione effettuate in periodi di imposta relativamente ai quali non veniva offerta la possibilità di optare per il regime dell'imposta sostitutiva.

Operazioni straordinarie: imposizione sostitutiva

Osservazioni

Con D.M. saranno adottate le **disposizioni attuative** per l'esercizio e gli effetti dell'opzione, per l'accertamento e la riscossione dell'imposta sostitutiva e per il coordinamento con le disposizioni agevolative in materia di aggregazioni aziendali previste dalla Legge Finanziaria 2007.

Possibilità di applicare l'imposta sostitutiva solo su una parte dei maggiori valori iscritti a bilancio; nel suddetto D.M. potrebbero essere stabiliti dei limiti minimi.

Previsione di una **disposizione antielusiva**: in caso di realizzo dei beni sui quali sono stati affrancati i maggiori valori prima del decorso del quarto periodo di imposta successivo a quello dell'opzione:

Ä il costo fiscale è ridotto dei maggiori valori assoggettati a imposta sostitutiva e dell'eventuale maggior ammortamento dedotto;

Ä l'imposta sostitutiva versata è scomputata dalle imposte sui redditi.

Previsione della **rateizzazione** dell'imposta sostitutiva in tre rate annuali, con applicazione interessi nella misura del 2,5% per la seconda e terza rata:

Ä nella misura del 30% per il primo anno;

Ä nella misura del 40% per il secondo anno;

Ä nella misura del 30% per il terzo anno

Tassazione al 27,5% delle imprese non IRES

Articolo 1, comma 40 - 42

Soggetti abilitati all'opzione:

Ä persone fisiche [no società di qualsiasi tipo; sì non residenti]

Ä titolari di:

ü redditi d'impresa [no artisti o lavoratori autonomi]

ü e di redditi da partecipazione in società in nome collettivo e in accomandita semplice [no associazioni artistiche o professionali]

ü non in contabilità separata

Opzione

Per l'assoggettamento dei redditi dell'impresa o della società a tassazione separata con l'aliquota del 27,5 per cento, a condizione che i redditi prodotti ovvero imputati per trasparenza non siano prelevati o distribuiti [l'opzione pare vada fatta dal socio sui redditi che gli vengono attribuiti per trasparenza; quindi la società resta trasparente. Probabilmente sarà fatta sul quadro H di UNICO PF].

Tassazione al 27,5% delle imprese non IRES

Decorrenza dell'opzione: dal periodo d'imposta 2008.

Prospetto di raccordo

In apposito prospetto della dichiarazione dei redditi deve essere data indicazione del patrimonio netto formato con gli utili non distribuiti dei periodi d'imposta nei quali è applicato il regime di tassazione separata e delle altre componenti del patrimonio netto. [gli utili non distribuiti possono differire dal reddito d'impresa attribuito per trasparenza]

Successivo prelievo o distribuzione

I redditi soggetti a tassazione separata concorrono a formare il reddito complessivo imponibile e l'imposta già versata si scomputa dall'imposta corrispondente ai redditi prelevati o distribuiti. [tassazione ordinaria a carico del socio; non sono previste ritenute d'acconto a carico della società]

Tassazione al 27,5% delle imprese non IRES

Presunzioni

Le somme trasferite dal patrimonio dell'impresa a quello personale dell'imprenditore o dei soci, al netto delle somme versate nello stesso periodo d'imposta, costituiscono prelievi degli utili dell'esercizio in corso e, per l'eccedenza, di quelli degli esercizi precedenti.

L'importo che supera il patrimonio si considera prelievo degli utili dei periodi d'imposta successivi, da assoggettare a tassazione in tali periodi.

Revoca dell'opzione

In caso di revoca dell'opzione, si considerano prelevati o distribuiti gli utili ancora esistenti al termine dell'ultimo periodo d'imposta di applicazione del regime opzionale. [pertanto, se alla revoca il totale dei redditi assoggettati a tassazione separata eccede, come di norma, gli utili distribuibili, l'ulteriore eccedenza non dovrebbe essere soggetta a tassazione ordinaria]

Regolamento attuativo

Deve essere emanato un regolamento attuativo

E' auspicabile che siano chiariti alcuni aspetti:

- À regime delle fusioni e trasformazioni;
- À scomputabilità delle ritenute d'acconto subite dalla società o dall'impresa;
- À effetti delle cessioni di partecipazioni con utili non distribuiti; se il cedente possa aggiungere il reddito tassato separatamente al costo della partecipazione; oppure se la tassazione separata sia accreditabile sull'imposta derivante dalla plusvalenza.

Affrancamento delle partecipazioni e dei terreni

L'articolo 1, comma 91 della L. Finanziaria riapre i termini in materia di rideterminazione dei valori di acquisto di partecipazioni non negoziate nei mercati regolamentati e dei valori di acquisto dei terreni edificabili e con destinazione agricola.

Il riferimento è alla DL 24 dicembre 2002, n. 282, art. 2, comma 2 che richiama a sua volta gli artt. 5 (in tema di partecipazioni) e 7 (in tema di terreni) della Legge 28 dicembre 2001, n. 448.

Agli effetti della determinazione delle plusvalenze/minusvalenze di cui all'art. 67 Tuir, comma 1, lett. c) e c-bis), per i titoli, le quote o i diritti non negoziati nei mercati regolamentati, **posseduti alla data del 1° gennaio 2008**, può essere assunto, in luogo del costo o valore di acquisto, il valore a tale data della frazione del patrimonio netto della società, associazione o ente, determinato in base ad una perizia di stima giurata e a condizione che il valore in questione sia assoggettato ad una imposta sostitutiva delle imposte sui redditi.



PARTECIPAZIONI QUALIFICATE: imposta sostitutiva pari al 4%;

PARTECIPAZIONI NON QUALIFICATE: imposta sostitutiva pari al 2%.

Affrancamento delle partecipazioni e dei terreni

Agli effetti della determinazione delle plusvalenze/minusvalenze di cui all'art. 67 Tuir, comma 1, lett. a) e b), per i terreni edificabili e con destinazione agricola, **posseduti alla data del 1° gennaio 2008**, può essere assunto, in luogo del costo o valore di acquisto, il valore a tale data determinato in base ad una perizia di stima giurata, a condizione che il valore in questione sia assoggettato ad una imposta sostitutiva delle imposte sui redditi.



Imposta sostitutiva pari al 4%

Le **imposte sostitutive** possono essere rateizzate fino ad un massimo di tre rate annuali di pari importo, a decorrere dalla data del 30 giugno 2008. Sull'importo delle rate successive sono dovute gli interessi nella misura del 3% annuo.

La redazione e il giuramento della **perizia** devono essere effettuati entro la data del **30 giugno 2008**.

PRASSI:

CM N. 27/E DEL 9 MAGGIO 2003

CM N. 35/E DEL 4 AGOSTO 2004

CM N. 16/E DEL 22 APRILE 2005