

COME MODIFICO LA COMPAGINE SOCIALE? COME GESTISCO UN TRASFERIMENTO D'AZIENDA?

Processo tanto delicato quanto complesso, il trasferimento d'azienda può assumere diverse forme contrattuali a cui applicare specifici regimi fiscali.

Sono diverse le implicazioni di carattere fiscale, sia per le imposte dirette che indirette, legate alle principali modalità di trasferimento di un complesso aziendale. Le principali operazioni cui un'impresa può ricorrere per rideterminare dimensione e struttura organizzativa sono:

- la cessione di azienda
- la donazione d'azienda
- il conferimento di azienda
- le operazioni di fusione e scissione

LA CESSIONE DI AZIENDA

La cessione di azienda a titolo oneroso consiste nel trasferimento della proprietà di un'azienda verso il pagamento del corrispettivo convenuto fra le parti.

Imposte dirette

È considerata come cessione di un bene unitario e assume rilevanza fiscale l'insorgere di plusvalenze intese come differenza tra il corrispettivo pattuito per la cessione (prezzo convenuto fra le parti) e il valore netto dei beni che compongono l'azienda trasferita.

Minusvalenze e plusvalenze sono infatti tassabili ai fini Irpef o Ires.

Tassazione della plusvalenza

In termini generali la plusvalenza potrà essere assoggettata a tassazione secondo questi regimi:

- **tassazione ordinaria**
La plusvalenza concorre, per intero, alla formazione del reddito complessivo di impresa nell'esercizio in cui è realizzata; sul reddito complessivo ordinariamente determinato sono applicate le imposte (Irpef o Ires)
- **tassazione differita**
Su opzione del soggetto cedente, la plusvalenza viene frazionata in quote costanti nell'esercizio in cui è realizzata e, al massimo, nei quattro successivi; in altre parole, la plusvalenza concorre

alla formazione del reddito di impresa complessivo, ma ne viene differita la tassazione (fino a un massimo di cinque anni)

- **tassazione separata**

Riguarda solo l'imprenditore individuale e si sostanzia nella possibilità di non far concorrere la plusvalenza nella determinazione del reddito complessivo di impresa. Comporta l'impossibilità di rateizzare la plusvalenza.

In concreto, la modalità di tassazione della plusvalenza varia in funzione della natura del soggetto cedente e del periodo di possesso dell'azienda. In particolare:

- nel caso di cessione di azienda la parte di un imprenditore individuale, a seconda del periodo di possesso dell'azienda trasferita, la tassazione della plusvalenza potrà avvenire:
 - . in base al regime di "tassazione ordinaria"
 - . in base al regime di "tassazione rateizzata", se l'azienda è posseduta dall'imprenditore da almeno tre anni
 - . in base al regime di "tassazione separata", se l'azienda è esercitata dall'imprenditore per più di cinque anni

Inoltre, se l'imprenditore individuale cede l'unica azienda, la plusvalenza sarà assoggettata a tassazione secondo il regime ordinario ovvero, nel caso di azienda esercitata da più di cinque anni, sarà possibile optare per la tassazione separata (risulta in ogni caso preclusa la tassazione differita della plusvalenza).

Se l'imprenditore individuale cede l'unica azienda posseduta e concessa in affitto o in usufrutto, l'eventuale plusvalenza derivante dalla cessione concorre alla determinazione del suo reddito complessivo come reddito diverso (e non è possibile applicare la tassazione differita né quella separata).

- nel caso di cessione di azienda la parte di società (di persone o di capitali), a seconda del periodo di possesso dell'azienda trasferita, la tassazione della plusvalenza potrà avvenire:
 - . in base al regime di "tassazione ordinaria"
 - . in base al regime di "tassazione rateizzata", se l'azienda è posseduta da almeno tre anni

Imposte indirette

La cessione d'azienda o di ramo d'azienda è un'operazione esclusa da Iva.

Il contratto di cessione di azienda deve essere registrato nei termini ordinari (20 giorni dalla stipula). È soggetto all'imposta proporzionale di registro (in genere nella misura del 3% salvo che l'azienda sia composta da beni soggetti ad aliquote diverse, come per esempio beni immobili); la base imponibile è determinata dal valore complessivo dei beni che compongono l'azienda, compreso il valore di avviamento al netto delle passività cedute.

Se l'azienda ceduta include beni immobili, si devono applicare anche le imposte ipotecarie e catastali.

LA DONAZIONE DI AZIENDA

Pur non essendo molto diffusa, la donazione viene utilizzata per il trasferimento di imprese individuali in favore di figli o di altri familiari.

Imposte dirette

La donazione di azienda o di ramo di azienda è un'operazione fiscalmente neutrale se:

- il donatario assuma l'azienda ai medesimi valori fiscali riconosciuti in capo al dante causa
- vi sia la prosecuzione dell'attività d'impresa da parte di tutti i beneficiari della donazione

In questi casi la tassazione dei plusvalori latenti nei beni che compongono l'azienda viene rinviata al momento dell'eventuale cessione dell'azienda da parte del donatario.

Imposte indirette

La donazione di azienda è esclusa da Iva; il donatario subentra in tutti gli obblighi relativi all'azienda donata.

L'imposta sulle donazioni non è dovuta nel caso in cui l'azienda venga destinata al coniuge, ai discendenti in linea retta o agli altri parenti fino al quarto grado e questi proseguono l'attività per almeno cinque anni dalla data di trasferimento.

IL CONFERIMENTO D'AZIENDA

È l'operazione con cui un soggetto (conferente) trasferisce l'azienda a una società (conferitaria) ricevendo in cambio non un corrispettivo in denaro, come avviene per la cessione di azienda, ma una partecipazione in azioni o quote al capitale del conferitario.

Imposte dirette

A decorrere dal 2008, per effetto delle modifiche introdotte dalla Finanziaria (legge 244 del 2007), l'operazione di conferimento è fiscalmente neutrale. In pratica:

- per il soggetto che conferisce l'azienda non si realizza alcuna plusvalenza (o minusvalenza) all'atto stesso del conferimento; eventuali plusvalori (o minusvalori) emergeranno quando si procederà alla cessione della partecipazione ricevuta a fronte del conferimento stesso
- per il soggetto conferitario il valore fiscale dei beni ricevuti è il medesimo valore che i beni avevano presso il conferente, salvo la possibilità di optare per il riconoscimento ai fini fiscali dei maggiori valori iscritti in bilancio, attraverso il pagamento di un'imposta sostitutiva

Come accennato, il conferitario può optare per il riconoscimento fiscale dei maggiori valori attribuiti in bilancio agli elementi dell'attivo costituenti immobilizzazioni materiali e immateriali relativi all'azienda ricevuta, applicando su tali maggiori valori un'imposta sostitutiva dell'Ires (o dell'Irpef) e dell'Irap. L'opzione si applica anche solo per alcuni elementi dell'attivo pagando l'imposta sostitutiva solo su questi e mantenendo per gli altri beni il disallineamento tra valore fiscale e di bilancio. L'imposta sostitutiva si applica con aliquote progressive crescenti per scaglioni:

- 12% fino 5.000.000 euro
- 14% oltre 5.000.000 euro e fino a 10.000.000 euro
- 16% oltre 10.000.000 euro

Deve essere versata in tre rate annuali: la prima pari al 30%, la seconda pari al 40% la terza pari al 30% (sulla seconda e sulla terza rata sono dovuti gli interessi).

Imposte indirette

Il conferimento di azienda o di ramo d'azienda è un'operazione esclusa da Iva.

L'atto di conferimento è soggetto a registrazione ed è dovuta l'imposta di registro in misura fissa (168 euro). Se l'azienda conferita include beni immobili si devono applicare anche le imposte ipotecarie e catastali, in misura fissa.

LA FUSIONE

Possiamo avere:

- fusione in senso stretto: una o più società si estinguono per formarne una nuova il cui patrimonio risulta dalla fusione dei patrimoni precedenti
- fusione per incorporazione: una o più società si estinguono e il loro patrimonio è assorbito da un'altra società che continua a sussistere e il cui patrimonio è modificato dall'assorbimento degli elementi patrimoniali delle società incorporate

In generale, la fusione può avvenire fra società dello stesso o di diverso tipo; in quest'ultimo caso alla fusione si accompagna la trasformazione di una o più delle società che si fondono. Il legislatore precisa però che l'operazione di fusione non è consentita per le società in stato di liquidazione.

LA SCISSIONE

Si esegue con il trasferimento di tutto o di parte del patrimonio sociale a più società preesistenti o di nuova costituzione, assegnando le azioni o quote di quest'ultime ai soci della prima. In generale, è previsto che alla scissione siano applicabili le norme della fusione poiché compatibili.

Il legislatore contempla diverse modalità:

- scissione totale: l'intero patrimonio che si scinde viene trasferito a più società; la prima società si estingue senza però che si abbia liquidazione
- scissione parziale: solo parte del patrimonio della società viene trasferito a uno o più società

Imposte dirette

Le operazioni di fusione e di scissione sono fiscalmente neutrali, nel senso che l'attuazione di tali operazioni non comporta la realizzazione di plusvalenze o minusvalenze in relazione ai beni delle società (fuse o incorporate o delle società scisse). In altre parole, gli elementi attivi e passivi trasferiti nella società risultante dalla fusione o trasferiti nella beneficiaria di un'operazione di scissione mantengono gli stessi valori fiscali che avevano presso la società incorporata o presso la società scissa.

Dalle operazioni di fusione e di scissione emergono generalmente delle differenze contabili, iscritte nel bilancio delle società risultanti dalla fusione o beneficiarie della scissione, positive (avanzo) o negative (disavanzo), fiscalmente neutrali.

Con le modifiche introdotte dalla Finanziaria 2008 anche nel caso di operazioni di fusioni e di scissione è possibile optare per il riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti in bilancio attraverso il pagamento di un'imposta sostitutiva.

Imposte indirette

La fusione e la scissione non comportano operazioni rilevanti ai fini Iva e sono soggette all'imposta di registro in misura fissa (1689 euro).