



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI GENOVA

Genova, 14/05/2019

Esercitazione

Testo esercitazione (1)

La Società Alfa effettua una scissione parziale al 31/12/18 in favore della società preesistente Beta; le situazioni contabili della società e del relativo ramo da scindere sono le seguenti:

S/P ALFA SPA			
Macchinari	1.500	Capitale sociale	7.000
Attrezzature	3.000	TFR	4.400
Partecipazioni diverse	4.000	Banche	600
Rimanenze finali	4.800	Obbligazioni convertibili	1.000
Clienti	1.900	Fornitori	1.400
Crediti diversi	900	Debiti diversi	1.700
Totale Attivo	16.100	Totale passivo	16.100

RAMO DI AZIENDA DA SCINDERE			
Attrezzature	3.000	TFR	1.400
Rimanenze finali	1.200	Debiti diversi	1.700
Clienti	1.900		
Totale Attivo	6.100	Totale passivo	3.100
		Valore contabile ramo	3.000

Testo esercitazione (2)

S/P BETA SPA			
Immobilizzazioni	1.000	Capitale sociale	100
Rimanenze finali	500	TFR	400
Clienti	1.000	Debiti diversi	2.000
Totale Attivo	2.500	Totale passivo	2.500

Testo esercitazione (3)

Si consideri quanto segue:

I. Il valore economico del ramo di azienda è di Euro 10.000

II. Il valore economico di Beta è stimato in 1.000

III. Compagine Alfa:

I.	Rossi	20%
II.	Bianchi	80%
III.	Totale	100%

IV. Compagine Beta:

I.	Marrone	15%
II.	Verde	85%
III.	Totale	100%

V. La scissione è di tipo proporzionale

VI. Alfa ha un capitale sociale composto da n. 7.000 azioni aventi ciascuna valore nominale 1

VII. Beta ha un capitale sociale composto da n. 50 azioni aventi ciascuna valore nominale 2

VIII. Alfa effettua l'operazione mediante annullamento parziale di azioni

Testo esercitazione (4)

Si determini:

1. Il rapporto di cambio fra le azioni delle due società e il conseguente aumento di capitale sociale della beneficiaria
2. le differenze contabili di scissione
3. le situazioni patrimoniali post scissione
4. le scritture contabili che Alfa e Beta devono effettuare per l'operazione di scissione

Stima rapporto di cambio

$$Rdc = \frac{\frac{\text{Valore CE ramo}}{\# \text{ azioni da annullare}}}{\frac{(\text{Valore CE beneficiaria})}{\text{Azioni beneficiaria}}} = \frac{\frac{10.000}{3.000}}{\frac{1.000}{50}} =$$

$$Rdc = \frac{3}{20} = 0,17$$

*1 azione della società beneficiaria vale 0,17
azioni della società scissa*

Calcolo aumento capitale sociale

*Aum. Cs = rdc * # numero azioni da annullare *
valore nominale 1 azione beneficiaria*

$$Aum. Cs = 0,17 * 3.000 * 2 = 0,17 * 6.000 = 1.000$$

Calcolo differenze di scissione (1)

Differenza da concambio: si sottrae dall'aumento di capitale sociale richiesto per la scissione con la quota del patrimonio netto contabile del ramo scisso.

$$1.000 - 3.000 = - 2.000$$

Se il saldo è negativo si è in presenza di un avanzo da concambio, viceversa se il saldo è positivo si è in presenza di un disavanzo da concambio.

Scritture contabili beneficiaria

<i>Beta S.p.A.</i>		
<i>Aumento C.S. per Bianchi e Rossi</i>	Dare	Avere
Socio Rossi c/ sottoscrizione	200,00	
Socio Bianchi c/ sottoscrizione	800,00	
Capitale sociale		1.000,00
Totale	1.000,00	1.000,00
<i>Diversi</i>	Dare	Avere
Attrezzature	3.000,00	
Rimanenze finali	1.200,00	
Clienti	1.900,00	
TFR		1.400,00
Debiti diversi		1.700,00
Avanzo da concambio		1.000,00
Società Alfa c/ scissione		2.000,00
Totale	6.100,00	6.100,00
<i>Attribuzione delle azioni ai soci della scissa</i>	Dare	Avere
Socio Rossi c/ sottoscrizione		200,00
Socio Bianchi c/ sottoscrizione		800,00
Società Alfa c/ scissione	1.000,00	
Totale	1.000,00	1.000,00

Scritture contabili scissa

ALFA S.p.A.

<i>Diversi per scrittura scissione</i>	Dare	Avere
Attrezzature		3.000,00
Rimanenze finali		1.200,00
Clienti		1.900,00
TFR	1.400,00	
Debiti diversi	1.700,00	
Società Beta c/scissione	3.000,00	
Totale	6.100,00	6.100,00
<i>Annullamento dei conti del P.N:</i>	Dare	Avere
Società Beta c/scissione		3.000,00
Capitale sociale	3.000,00	
Totale	3.000,00	3.000,00

PN scissa post scissione

S/P ALFA SPA post scissione			
Macchinari	1.500	Capitale sociale	4.000
Partecipazioni diverse	4.000	TFR	4.000
Rimanenze finali	3.600	Banche	600
Crediti diversi	900	Fornitori	1.400
Totale Attivo	10.000	Totale passivo	10.000

PN beneficiaria post scissione

S/P BETA SPA POST FUSIONE			
Immobilizzazioni	1.000	Capitale sociale	1.100
Rimanenze finali	500	TFR	1.800
Clienti	1.000	Debiti diversi	3.700
Attrezzature	3.000	Avanzo da concambio	2.000
Rimanenze finali	1.200		
Clienti	1.900		
Totale Attivo	8.600	Totale passivo	8.600

Compagini societarie post scissione

Compagine di Alfa	Numero azioni	Valore contabile	% possesso
Rossi	800	800	20%
Bianchi	3.200	3.200	80%
Totale	4.000	4.000	100%

Compagine di Beta	Numero azioni	Valore contabile	% possesso
Rossi	100	200	18%
Bianchi	400	800	73%
Marrone	8	15	1%
Verde	43	85	8%
Totale	550	1.100	100%

Aspetti fiscali (1)

La scissione è sottoposta ad un generale regime di neutralità fiscale ai sensi del I, II e III comma dell'art. 173 del Tuir

1. La scissione totale o parziale di una società in altre preesistenti o di nuova costituzione non dà luogo a realizzo né a distribuzione di plusvalenze e minusvalenze dei beni della società scissa, comprese quelle relative alle rimanenze e al valore di avviamento.
2. Nella determinazione del reddito delle società partecipanti alla scissione non si tiene conto dell'avanzo o del disavanzo conseguenti al rapporto di cambio delle azioni o quote ovvero all'annullamento di azioni o quote a norma dell'articolo 2506-ter del codice civile. In quest'ultima ipotesi i maggiori valori iscritti per effetto dell'eventuale imputazione del disavanzo riferibile all'annullamento o al concambio di una partecipazione, con riferimento ad elementi patrimoniali della società scissa, non sono imponibili nei confronti della beneficiaria. Tuttavia i beni ricevuti sono valutati fiscalmente in base all'ultimo valore riconosciuto ai fini delle imposte sui redditi, facendo risultare da apposito prospetto di riconciliazione della dichiarazione dei redditi, i dati esposti in bilancio ed i valori fiscalmente riconosciuti.
3. Il cambio delle partecipazioni originarie non costituisce né realizzo né distribuzione di plusvalenze o di minusvalenze né conseguimento di ricavi per i soci della società scissa, fatta salva l'applicazione, in caso di conguaglio, dell'articolo 47, comma 7, e, ricorrendone le condizioni, degli articoli 58 e 87.
4. Dalla data in cui la scissione ha effetto, a norma del comma 11, le posizioni soggettive della società scissa, ivi compresa quella indicata nell'articolo 86, comma 4, e i relativi obblighi strumentali sono attribuiti alle beneficiarie e, in caso di scissione parziale, alla stessa società scissa, in proporzione delle rispettive quote del patrimonio netto contabile trasferite o rimaste, salvo che trattasi di posizioni soggettive connesse specificamente o per insiemi agli elementi del patrimonio scisso, nel qual caso seguono tali elementi presso i rispettivi titolari

Aspetti fiscali (2)

Le differenze da annullamento 1/2:

Il disavanzo da annullamento può essere attribuito a due cause differenti:

1. Presenza di plusvalori inespressi da attribuire a) ai beni della società beneficiaria b) ad avviamento;
2. Valore economico della società scissa inferiore al valore di iscrizione della stessa nel bilancio ante scissione della società beneficiaria.

In entrambe i casi dette differenze non generano effetti fiscali:

- I plusvalori da attribuire ai beni o ad avviamento creeranno un doppio binario civilistico e fiscale, con conseguente necessità di redigere un prospetto extra contabile di riconciliazione (rimangono tuttavia delle alternative offerte dall'attuale normativa fiscale);
- La perdita da scissione genera per la società beneficiaria un costo fiscalmente indeducibile.

Aspetti fiscali (3)

Le differenze da annullamento 2/2:

L'avanzo da annullamento può essere attribuito a tre cause differenti:

1. Valore effettivo delle attività/passività incorporate inferiore/maggiore rispetto ai valori contabili;
2. Presenza di un badwill;
3. Presenza di un utile potenziale (si è in pratica concluso un buon affare)

In tutti e tre i casi dette differenze non generano effetti fiscali:

- In caso di valori difformi si avrà una riduzione/aumento delle poste attive/passive da un punto di vista esclusivamente contabile, ma non fiscale;
- In caso di badwill verrà iscritto ai soli fini contabili un fondo svalutazione;
- In presenza di un utile potenziale si avrà un risconto passivo pluriennale la cui quota annualmente imputata a ce non avrà rilevanza fiscale (in alternativa tutto a ce).

Aspetti fiscali (4)

Le differenze da concambio:

Il disavanzo da concambio ha le stesse cause e del disavanzo da annullamento. Tuttavia lo stesso non viene considerato come avente natura di costo e pertanto, in caso lo stesso derivi dal valore economico della società scissa inferiore al valore di iscrizione della stessa nel bilancio della beneficiaria, la posta dovrà essere contabilizzata nel patrimonio netto e non in ce.

ATTENZIONE: il disavanzo da concambio viene considerato da parte della dottrina come non attribuibile a plusvalenza sui beni o ad avviamento.

L'avanzo da concambio rappresenta l'eccedenza di aumento di capitale sociale deliberato dalla beneficiaria per recepire le attività e passività trasferite dalla scissa rispetto alla riduzione del patrimonio netto registrato da quest'ultima. Ha quindi la natura patrimoniale e deve essere esposto all'interno del patrimonio netto.

Aspetti fiscali (5)

L'affrancamento ex art 173, comma 15-bis Tuir

La normativa fiscale permette il riconoscimento dei maggiori valori fiscali derivanti dall'allocazione del disavanzo di scissione alle seguenti condizioni:

- A. Il plusvalore sia allocato alle immobilizzazioni materiali o immateriali;
- B. L'esercizio di detta opzione venga esercitato dalla società beneficiaria nella dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio nel corso del quale viene effettuata l'operazione o al più tardi in quello successivo;
- C. Venga versata un'imposta sostitutiva dell'IRPEF, IRES, IRAP del:
 - I. 12% sulla parte dei maggiori valori ricompresi nel limite di 5 milioni di euro;
 - II. 14% sulla parte dei maggiori valori che eccede 5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro;
 - III. 16% sulla parte dei maggiori valori che eccede i 10 milioni di euro.
- D. L'imposta sostitutiva di cui al punto precedente venga versata in tre rate annuali (30/40/30) con computo dei relativi interessi;
- E. Il riconoscimento avvenga a partire dal periodo di imposte durante il quale viene esercitata l'opzione;
- F. La società beneficiaria non realizzi i beni oggetto di rivalutazione anteriormente al quarto periodo d'imposta successivo a quello dell'opzione. Se ciò dovesse accadere 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.

Aspetti fiscali (6)

Le riserve in sospensione di imposta:

- Riserve tassabili in ogni caso se non vengono ricostituite nel bilancio della società beneficiarie (pro quota), con utilizzo prioritario dell'avanzo di scissione;
- Se la sospensione d'imposta dipende da eventi che riguardano specifici elementi patrimoniali della società scissa, le riserve debbono essere ricostituite dalle beneficiarie che acquisiscono tali elementi;
- Riserve tassabili solo in caso di distribuzione se e nel limite in cui vi sia avanzo di scissione o aumento di capitale per un ammontare superiore al capitale complessivo delle società partecipanti alla scissione al netto delle quote del capitale di ciascuna di esse già possedute dalla stessa o da altre;
- All'aumento di capitale, all'avanzo da annullamento o da concambio che eccedono la ricostituzione e l'attribuzione delle riserve in sospensione di imposta si applica il regime fiscale del capitale e delle riserve della società scissa, diverse da quelle già attribuite o ricostituite in quanto sospese che hanno proporzionalmente concorso alla sua formazione. Si considerano non concorrenti alla formazione dell'avanzo da annullamento il capitale e le riserve di capitale fino a concorrenza del valore della partecipazione annullata

Aspetti fiscali (7)

Il riporto delle perdite fiscali:

Sono riportabili le perdite fiscali delle società coinvolte nella fusione a condizione che:

- Superino il test di vitalità:
 - I ricavi e i proventi dell'esercizio pre-scissione devono essere superiori al 40% della media dei ricavi e proventi dei due esercizi precedenti;
 - Le spese per prestazioni di lavoro subordinato ed i relativi contributi dell'esercizio pre-scissione devono essere superiori al 40% della media delle spese per prestazioni di lavoro subordinato e dei relativi contributi dei due esercizi precedenti;
- Le stesse non superino l'ammontare di PN della società a cui si riferiscono. il PN a cui fare riferimento è quello risultante dall'ultimo bilancio o, se inferiore, alla situazione patrimoniale ex. art. 2506-ter c.c.. Sono inoltre da scomputare dal valore del PN i conferimenti effettuati nei 24 mesi anteriori alla data cui si riferisce la situazione stessa, con eccezione dei contributi erogati a norma di legge dello Stato e di altri enti pubblici. Le eventuali perdite in eccesso non potranno più essere utilizzate;
- Deve essere scomputato dal valore delle perdite riportabili l'ammontare della svalutazione (dedotta) delle azioni o quote della società cui la perdita si riferisce effettuata dalla società beneficiaria o da altra società partecipante alla fusione.

Aspetti fiscali (8)

Data di effetto

Il comma 11 dell'art. 173 Tuir permette di retrodatare gli effetti fiscali della scissione, ma la retrodatazione opera limitatamente ai casi di scissione totale ed a condizione che vi sia coincidenza tra la chiusura dell'ultimo periodo di imposta della società scissa e delle beneficiarie e per la fase posteriore a tale periodo

Nel caso in cui non si applichi la retrodatazione fiscale il periodo intercorrente tra l'inizio del periodo di imposta e la data in cui ha effetto la scissione costituisce autonomo periodo di imposta per ciascun soggetto coinvolto nella scissione.

Aspetti fiscali (9)

Gli obblighi tributari della società scissa riferibili a periodi di imposta anteriori alla data dalla quale l'operazione ha effetto sono adempiuti in caso di scissione parziale dalla stessa società scissa o trasferiti, in caso di scissione totale, alla società beneficiaria appositamente designata nell'atto di scissione.

Aspetti fiscali (10)

La scissione non viene assoggettata ad IVA ma ad imposta di registro in misura fissa (Euro 200)