

Risposta n. 171/2024

OGGETTO: conferimenti in natura – determinazione base imponibile IVA e plus/minusvalenza ai fini IRES e IRAP – articolo 13 D.p.r. n. 633/1972, articoli 9, 86 e 101 del TUIR, articolo 5 del D.lgs. n. 446/1997

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

Alfa S.p.A. (nel seguito anche l'"Istante", la "Società" o anche "Alfa"), con atto del ..., ha costituito - con un capitale sociale iniziale pari a euro ... detenuto interamente da Alfa - la società Beta S.r.l. (nel seguito, anche "Beta") avente come oggetto sociale...

L'Istante rappresenta che, con efficacia a partire dal..., Alfa ha effettuato, nei confronti di Beta, un conferimento di beni, necessari alla conferitaria al fine di svolgere la propria attività.

La relazione di stima, redatta da una società indipendente in osservanza all'articolo 2465 del Codice civile, ha attestato che il valore dei beni conferiti è almeno

pari a quello dell'aumento di capitale sociale, nello specifico pari a euro ..., con sovrapprezzo di euro..., per un totale di euro...

Tale relazione è stata redatta facendo riferimento al valore dei beni alla data del ... - con regolazione attraverso apposito conguaglio di eventuali differenze con le consistenze alla data di efficacia del conferimento - e il metodo di valutazione adottato basato sul costo di rimpiazzo/sostituzione (c.d. "*metodo del Depreciated Replacement Cost New*" o "DRCN"), che prevede l'applicazione, al costo di riproduzione a nuovo dell'asset, di un coefficiente di deprezzamento, per tenere conto dello stato d'uso del bene.

Nello specifico, la relazione di stima ha individuato un valore di mercato (*Fair Value*) dei beni conferiti per un importo pari a euro ..., mentre il valore netto contabile (*Net Book Value*) dei beni in questione, alla data del ..., era pari al valore inferiore di euro...

Come chiarito in sede di documentazione integrativa, alla data di efficacia del conferimento, il valore contabile dei medesimi beni era aumentato a euro ..., con un delta di euro ... derivante da spese per manutenzione capitalizzate nel lasso temporale considerato.

Il valore fiscale cespiti in questione, invece, alla data di efficacia dell'operazione, risultava pari a euro...

Tanto chiarito, l'Istante, con riferimento alla fattispecie rappresentata, pone i seguenti quesiti:

1. determinazione della base imponibile IVA in relazione ai beni conferiti, ai sensi dell'articolo 13, comma 1, del d.P.R. del 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito anche "d.P.R. n. 633 del 1972" o "Decreto IVA");

2. calcolo del corretto valore da confrontare con il costo non ammortizzato, in qualità di corrispettivo, al fine di determinare la minus/plusvalenza rilevante ai fini IRES e IRAP, ai sensi degli artt. 9, 86 e 101 del TUIR e dell'articolo 5 del d.lgs. del 15 dicembre 1997, n. 446.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Con riferimento al primo quesito, l'Istante ritiene che il conferimento di beni effettuato nell'esercizio dell'impresa sia assimilato ai fini IVA ad una cessione a titolo oneroso e come tale assoggettato ad IVA, ai sensi dell'articolo 2 del d.P.R. n. 633 del 1972.

Inoltre, posto che il conferimento in oggetto non costituisce un'operazione effettuata a titolo gratuito per finalità estranee all'esercizio dell'impresa, né un'operazione permutativa, l'Istante ritiene che il corrispettivo sul quale calcolare l'imposta sul valore aggiunto debba essere individuato nel corrispettivo liberamente stabilito dalle parti ed effettivamente versato, ai sensi dell'articolo 13, comma 1 del d.P.R. n. 633 del 1972.

Pertanto, poiché il conferimento dei beni in esame è direttamente collegato all'aumento di capitale sociale ricevuto dalla Società, il corrispettivo da sottoporre a IVA dovrebbe essere costituito dal valore che le parti attribuiranno a tale aumento.

Con riferimento al secondo quesito, l'Istante, considerato che l'ammontare ricevuto da Alfa a titolo di capitale sociale di Beta e sovrapprezzo costituisce un corrispettivo valutato, in sede di perizia di stima, come congruo rispetto al valore massimo dei beni conferiti, ritiene che il valore di euro ... - ricevuto a titolo di aumento di capitale sociale e sovrapprezzo - rappresenti il valore normale da considerare, ai

sensi dell'articolo 9, comma 2, del TUIR, ai fini della determinazione della plusvalenza/ minusvalenza rilevante ai fini IRES e IRAP.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si evidenzia che il presente parere viene reso sulla base delle argomentazioni esposte e degli elementi presentati dal contribuente, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto, esulando dalla presente analisi ogni valutazione in merito alla correttezza dei valori economici e fiscali riportati nell'istanza e nei relativi allegati.

Il presente parere, inoltre, non riguarda l'eventuale qualifica di "ramo d'azienda" dei beni conferiti dall'Istante.

Su tutti tali aspetti resta, quindi, impregiudicato qualsiasi potere di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Tanto premesso, con riferimento al primo quesito posto dall'Istante, si osserva che i conferimenti in società, altri enti, consorzi, associazioni e altre organizzazioni effettuati da soggetti IVA rientrano nel normale ambito impositivo di tale imposta, a seguito dell'abrogazione dell'articolo 2, comma 3, lettera b), del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 - che escludeva, appunto, tali conferimenti dall'ambito impositivo IVA- avvenuta, con effetti dal 1 gennaio 1998, da parte dell'articolo 1, comma 1, D. Lgs. 2 settembre 1997, n. 313, emanato ai fini dell'adeguamento alla VI Direttiva C.E.E. n. 77/388 del 17 maggio 1977.

In particolare, con la circolare del Ministero delle Finanze 24 dicembre 1997, n. 328 è stato chiarito che *"... L'articolo 1, comma 1 del decreto legislativo n. 313 del 1997 in esame ha apportato alcune modifiche all'articolo 2, terzo comma del D.P.R. n. 633 del 1972, riformulando la lettera b) e sopprimendo le lettere e) ed h). La nuova formulazione della citata lettera b) è intesa ad attrarre nel campo di applicazione del tributo, come previsto dalla VI Direttiva C.E.E. n. 77/388 del 17 maggio 1977, i conferimenti di singoli beni, non costituenti azienda o rami di azienda"*.

Nella medesima circolare, con specifico riferimento alle ipotesi di cessioni di beni acquistati senza diritto alla detrazione totale dell'imposta, è stato, inoltre, chiarito che *"...anche i conferimenti di beni sono soggetti allo stesso trattamento previsto per le cessioni"*. Da quanto sopra si ricava, dunque, una sostanziale equiparazione di trattamento IVA tra cessioni e conferimenti.

Tanto chiarito, giova ricordare che la base imponibile dell'IVA è disciplinata dall'articolo 73 della direttiva n. 2006/112/CE, secondo il quale *"per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli articoli da 74 a 77, la base imponibile comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni"*.

L'articolo 73 citato - come chiarito dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia Ue - esprime il principio secondo cui *"la base imponibile per la cessione di un bene o la prestazione di un servizio effettuate a titolo oneroso è costituita dal corrispettivo effettivamente ricevuto a tal fine dal soggetto passivo. Tale corrispettivo rappresenta il valore soggettivo, ossia il valore realmente percepito e non un valore stimato secondo*

criteri oggettivi" (cfr. Corte di Giustizia, sentenze del 7 novembre 2013, nelle cause riunite C-249/12 e C-250/12; del 19 dicembre 2012, in causa C-549/11; del 26 aprile 2012, nelle cause riunite C-621/10 e C-129/11).

La norma comunitaria trova attuazione, in ambito domestico, nell'articolo 13 del d.P.R. n. 633 del 1972; in particolare, il comma 1 del citato articolo dispone che: *"la base imponibile delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi è costituita dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o prestatore secondo le condizioni contrattuali, compresi gli oneri e le spese inerenti all'esecuzione e i debiti o altri oneri verso terzi accollati al cessionario o al committente, aumentato delle integrazioni direttamente connesse con i corrispettivi dovuti da altri soggetti"*.

A fini di completezza, si precisa che l'articolo 80, paragrafo 1, della direttiva n. 2006/112/CE, ha introdotto una un'eccezione alla regola generale prevedendo che in determinati casi tassativamente previsti dalla Direttiva la base impositiva sia pari al valore normale dell'operazione.

L'articolo 80 citato è stato recepito in Italia dall'articolo 13, terzo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, il quale stabilisce che in determinati casi, tassativamente individuati dalla norma - che riguardano, principalmente, le operazioni (imponibili, assimilate ed esenti) tra soggetti correlati in cui una delle parti possa esercitare il diritto alla detrazione IVA in misura limitata - in deroga ai criteri generali, la base imponibile delle cessioni di beni o prestazioni di servizi - *rectius* conferimenti di beni diversi da aziende o rami d'azienda - è costituita dal valore normale degli stessi di cui al successivo articolo 14 del Decreto IVA.

Come ricordato più volte dalla stessa giurisprudenza unionale, la deroga alla regola generale del "corrispettivo" deve essere interpretata restrittivamente (cfr. sentenze del 21 giugno 2007, Ludwig, C-453/05, Racc. pag. I-5083, punto 21, nonché del 3 marzo 2011, Commissione/Paesi Bassi, C-41/09, punto 58 e giurisprudenza ivi citata) in quanto *"le condizioni di applicazione stabilite dall'articolo 80, paragrafo 1, della direttiva IVA sono tassative e, pertanto, una normativa nazionale non può prevedere, sul fondamento di tale disposizione, che la base impositiva sia pari al valore normale dell'operazione in casi diversi da quelli elencati nella citata disposizione, in particolare qualora il prestatore, il cedente o l'acquirente abbia diritto a detrarre interamente l'IVA"* (cfr. sentenza 26 aprile 2012, relativa alla causa 621/10). Tale orientamento ha trovato conferma nella giurisprudenza della Suprema Corte di Cassazione, che si è pronunciata sul punto con la sentenza n. 2240 del 2018.

Da quanto sopra complessivamente illustrato consegue che, nel presupposto che non ricorra, nel caso di specie, alcuna delle ipotesi previste dal citato articolo 13, il corrispettivo della società conferente - *rectius* la base imponibile su cui applicare l'imposta sul valore aggiunto - deve essere individuato nell'aumento di capitale, comprensivo del sovrapprezzo, della società conferitaria, maggiorato delle somme erogate da quest'ultima alla conferente, a titolo di conguaglio di eventuali differenze rilevate tra le consistenze dei beni alla data della perizia di stima e le consistenze degli stessi beni alla data di efficacia dell'operazione.

Il conguaglio di cui sopra, infatti, risulta strettamente connesso all'operazione di conferimento, in quanto effettuato in ragione del maggior valore dei beni conferiti.

Con riferimento al secondo quesito posto dall'Istante, relativo alla determinazione della plusvalenza/minusvalenza scaturente dall'operazione di conferimento descritta e rilevante ai fini IRES e IRAP, si osserva che in base a quanto stabilito dagli articoli 9, comma 5, 86 e 101 del TUIR, il reddito imponibile derivante dal conferimento di beni è costituito dalla differenza tra il corrispettivo conseguito (al netto degli oneri accessori di diretta imputazione) e il costo non ammortizzato del bene conferito.

In ordine al concetto di "corrispettivo conseguito", l'articolo 9, comma 2, del TUIR prevede che: *"in caso di conferimenti o apporti in società si considera corrispettivo conseguito il valore normale dei beni e dei crediti conferiti"* mentre il successivo comma 3 dispone che *"Per valore normale, salvo quanto stabilito nel comma 4 per i beni ivi considerati, si intende il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi. Per la determinazione del valore normale si fa riferimento, in quanto possibile, ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o i servizi e, in mancanza, alle mercuriali e ai listini delle camere di commercio e alle tariffe professionali, tenendo conto degli sconti d'uso. Per i beni e i servizi soggetti a disciplina dei prezzi si fa riferimento ai provvedimenti in vigore"*.

Tanto chiarito, precisando che la determinazione del valore normale dei beni conferiti esula dalle prerogative esercitabili in sede di interpello in quanto caratterizzata da una spiccata ed ineliminabile rilevanza dei profili fattuali riscontrabili dalla stessa amministrazione finanziaria solo in sede di accertamento (cd. accertamento di fatto, cfr. circolare del 1° aprile 2016, n. 9/E), la soluzione proposta dall'Istante non può ritenersi

condivisibile in quanto non in linea con le disposizioni di cui all'articolo 9, commi 2 e 3, del TUIR sopra riportate.

Infatti, l'importo corrispondente all'aumento del capitale sociale e del sovrapprezzo, in un'operazione di conferimento, non necessariamente coincide con il valore normale del bene conferito. Tale conclusione è, nel caso di specie, avvalorata anche dalla perizia prodotta dall'Istante, nella quale è indicato un "Valore normale di mercato" dei beni conferiti superiore al valore dell'aumento di capitale sociale e del sovrapprezzo.

Con riferimento invece alle modalità di determinazione della base imponibile IRAP, si rammenta che il principio generale che sorregge il relativo sistema impositivo, così come ridisegnato dalla legge finanziaria 2008 (riforma IRAP), è quello della «presa diretta da bilancio» delle voci espressamente individuate e considerate rilevanti ai fini impositivi.

In particolare, l'abrogazione dell'articolo 11bis del decreto legislativo n. 446 del 1997 che riconosceva la rilevanza nell'IRAP delle variazioni fiscali effettuate ai fini delle imposte sul reddito ha determinato lo "sganciamento" del tributo regionale dall'IRES rendendo, in tal modo, le modalità di calcolo della base imponibile dell'IRAP più aderenti ai criteri adottati in sede di redazione del bilancio di esercizio.

Il presente parere viene reso sulla base dei fatti rappresentati nell'Istanza che in questa sede si assumono acriticamente nel presupposto della loro veridicità e correttezza e non si estende a questioni diverse da quelle che hanno costituito espressa richiesta da parte della Società.

**firma su delega del Direttore Centrale Grandi
contribuenti e internazionale Fabio Ignaccolo
Delega n. 9133 del 18 settembre 2023**

**IL CAPO SETTORE AD INTERIM
(firmato digitalmente)**