

D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 [c.d. "Nuovo Tuir"]

Nuovo testo risultante dal D.Lgs. 12 dicembre 2003, [n. 344](#).

[vd. c.d. "[vecchio Tuir](#)"]

Art. 173. [ex [art. 123-bis](#)]

*Scissione di società* [\(1\)](#) [\(2\)](#) [\(3\)](#)

**Versione:** 3

**Modificativo:** L. 24 dicembre 2007, n. 244

**Decorrenza:** Dal 1° gennaio 2008

**Entrata in vigore:**

Dal 1° gennaio 2004

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 trattisi di posizioni soggettive connesse specificamente o per insiemi agli elementi del patrimonio scisso, nel qual caso seguono tali elementi presso i rispettivi titolari.

5. Gli obblighi di versamento degli acconti relativi sia alle imposte proprie sia alle ritenute sui redditi altrui, restano in capo alla società scissa, in caso di scissione parziale, ovvero si trasferiscono alle società beneficiarie in caso di scissione totale, in relazione alle quote di patrimonio netto imputabile proporzionalmente a ciascuna di esse. [\(4\)](#)

6. Il valore fiscalmente riconosciuto dei fondi di accantonamento della società scissa si considera già dedotto dalle beneficiarie, oltre che, in caso di scissione parziale, dalla suddetta società, per importi proporzionali alle quote in cui risultano attribuiti gli elementi del patrimonio ai quali, specificamente o per insiemi, hanno riguardo le norme tributarie che disciplinano il valore stesso.

7. Se gli effetti della scissione sono fatti retroagire a norma del comma 11, per i beni di cui agli [articoli 92](#) e [94](#) le disposizioni del precedente comma 4 trovano applicazione sommando proporzionalmente le voci individuate per periodo di formazione in capo alla società scissa all'inizio del periodo d'imposta alle corrispondenti voci, ove esistano, all'inizio del periodo medesimo presso le società beneficiarie.

8. In caso di scissione parziale e in caso di scissione non retroattiva in società preesistente i costi fiscalmente riconosciuti si assumono nella misura risultante alla data in cui ha effetto la scissione. In particolare:

a) i beni di cui al comma 7 ricevuti da ciascuna beneficiaria si presumono, in proporzione alle quantità rispettivamente ricevute, provenienti proporzionalmente dalle voci delle esistenze iniziali, distinte per esercizio di formazione, della società scissa e dalla eventuale eccedenza formatasi nel periodo d'imposta fino alla data in cui ha effetto la scissione;

b) le quote di ammortamento dei beni materiali e immateriali nonché le spese di cui all'[articolo 102](#), comma 6, relative ai beni trasferiti vanno ragguagliate alla durata del possesso dei beni medesimi da parte della società scissa e delle società beneficiarie; detto criterio è altresì applicabile alle spese relative a più esercizi e agli accantonamenti.

9. Le riserve in sospensione d'imposta iscritte nell'ultimo bilancio della società scissa debbono essere ricostituite dalle beneficiarie secondo le quote proporzionali indicate al comma 4. In caso di scissione parziale, le riserve della società scissa si riducono in corrispondenza. 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. Nei riguardi della beneficiaria ai fini della ricostituzione delle riserve in sospensione d'imposta e delle altre riserve si applicano, per le rispettive quote, le disposizioni dettate per le fusioni dai commi 5 e 6 dell'[articolo 172](#) per la società incorporante o risultante dalla fusione.

10. Alle perdite fiscali delle società che partecipano alla scissione si applicano le disposizioni del comma 7 dell'[articolo 172](#), riferendosi alla società scissa le disposizioni riguardanti le società fuse o incorporate e alle beneficiarie quelle riguardanti la società risultante dalla fusione o incorporante ed avendo riguardo all'ammontare del patrimonio netto quale risulta dall'ultimo bilancio o, se inferiore, dal progetto di scissione di cui all'[articolo 2506-bis](#) del codice civile, ovvero dalla situazione

patrimoniale di cui all'[articolo 2506-ter](#) del codice civile.

11. Ai fini delle imposte sui redditi, la decorrenza degli effetti della scissione è regolata secondo le disposizioni del comma 1 dell'[articolo 2506-quater](#) del codice civile, ma la retrodatazione degli effetti, ai sensi dell'[articolo 2501-ter](#), numeri 5) e 6), dello stesso codice, 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.

12. 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.

13. I controlli, gli accertamenti e ogni altro procedimento relativo ai suddetti obblighi sono svolti nei confronti della società scissa o, nel caso di scissione totale, di quella appositamente designata, ferma restando la competenza dell'ufficio dell'Agenzia delle entrate della società scissa. Se la designazione è omessa, si considera designata la beneficiaria nominata per prima nell'atto di scissione. Le altre società beneficiarie sono responsabili in solido per le imposte, le sanzioni pecuniarie, gli interessi e ogni altro debito e anche nei loro confronti possono essere adottati i provvedimenti cautelari previsti dalla legge. Le società coobbligate hanno facoltà di partecipare ai suddetti procedimenti e di prendere cognizione dei relativi atti, senza oneri di avvisi o di altri adempimenti per l'Amministrazione.

14. Ai fini dei suddetti procedimenti la società scissa o quella designata debbono indicare, a richiesta degli organi dell'Amministrazione finanziaria, i soggetti e i luoghi presso i quali sono conservate, qualora non le conservi presso la propria sede legale, le scritture contabili e la documentazione amministrativa e contabile relative alla gestione della società scissa, con riferimento a ciascuna delle parti del suo patrimonio trasferite o rimaste. In caso di conservazione presso terzi estranei alla operazione deve essere inoltre esibita l'attestazione di cui all'[articolo 52](#), comma 10, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. Se la società scissa o quella designata non adempiono a tali obblighi o i soggetti da essa indicati si oppongono all'accesso o non esibiscono in tutto o in parte quanto ad essi richiesto, si applicano le disposizioni del comma 5 del suddetto articolo.

15. Nei confronti della società soggetta all'imposta sulle società beneficiaria della scissione di una società non soggetta a tale imposta e nei confronti della società del secondo tipo beneficiaria della scissione di una società del primo tipo si applicano anche, in quanto compatibili, i commi 3, 4 e 5 dell'[articolo 170](#), considerando a tal fine la società scissa come trasformata per la quota di patrimonio netto trasferita alla

beneficiaria.

**15-bis. 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. (5)**

---

**Note:**

(1) Vedasi l'[art. 37-bis](#), D.P.R. 29 settembre, 1973, n. 600, inserito dall'[art. 7](#), D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358, concernente disposizioni antielusione che si applicano agli atti, fatti e procedimenti posti in essere dopo l'entrata in vigore del predetto [D.Lgs. n. 358/1997](#) (8 novembre 1997); in precedenza disposizioni antielusione simili erano dettate dall'[art. 10](#), L. 29 dicembre 1990, n. 408, la cui applicazione è cessata dall'8 novembre 1997.

(2) Vedansi:

- il D.Lgs. 30 dicembre 1992, [n. 544](#), recante "*Attuazione della direttiva del Consiglio [90/434/CEE](#) relativa al regime fiscale comune da applicare alle fusioni, alle scissioni, ai conferimenti d'attivo ed agli altri scambi di azioni concernenti società di Stati membri diversi*", emanato in attuazione della delega legislativa contenuta nell'[art. 34](#), L. 19 febbraio 1992, n. 142 (Legge comunitaria 1991);
- l'[art. 21](#) ("*Fusioni o scissioni societarie*"), D.L. 23 febbraio 1995, n. 41, convertito dalla L. 22 marzo 1995, [n. 85](#), secondo cui i maggiori valori iscritti in bilancio per effetto dell'imputazione dei disavanzi da annullamento derivanti da operazioni di fusione o scissione deliberate anteriormente al 14 gennaio 1995 si considerano fiscalmente riconosciuti a condizione che venga versata una somma pari al 20 per cento dei maggiori valori;
- gli [artt. 6](#) ("*Regime dei disavanzi derivanti da operazioni di fusione o di scissione di società*") e [9](#) ("*Decorrenza e disposizioni attuative*"), commi 2, 3 e 4, D.Lgs. 8 ottobre 1997, [n. 358](#);
- il D.Lgs. 13 maggio 1999, [n. 153](#), Titoli [III](#) ("*Regime civilistico e fiscale degli scorpori*") e [IV](#) ("*Disciplina fiscale delle ristrutturazioni*"), in tema di fondazioni bancarie;
- l'[art. 4](#) ("*Disposizioni transitorie ed entrata in vigore*"), comma 1, lett. a), D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344;
- l'[art. 1](#), commi [242-249](#), L. 27 dicembre 2006, n. 296, circa le operazioni di aggregazione aziendale realizzate negli anni 2007 e 2008.

(3) Vedasi l'[art. 5-bis](#) ("*Dichiarazione nei casi di trasformazione, di fusione e di scissione*"), D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322.

(4) Vedasi l'[art. 4](#) ("*Versamenti di imposte e ritenute nelle operazioni di fusione e scissione*"), D.L. 11 marzo 1997, n. 50, convertito dalla L. 9 maggio 1997, [n. 122](#).

(5) Comma aggiunto dall'[art. 1](#), comma 46, lett. b), L. 24 dicembre 2007, n.

244, in vigore dal 1° gennaio 2008. Ai sensi del successivo comma 47 la disposizione si applica alle operazioni effettuate a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007.

D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 [c.d. "Nuovo Tuir"]

Nuovo testo risultante dal D.Lgs. 12 dicembre 2003, [n. 344](#).

[vd. c.d. "[vecchio Tuir](#)"]

**Art. 172. [ex [art. 123](#)]**

*Fusione di società [\(1\)](#)*

**Versione:** 4

**Modificativo:** L. 24 dicembre 2007, n. 244

**Decorrenza:** Vedi note

**Entrata in vigore:**

1° gennaio 2004

1. La fusione tra più società non costituisce realizzo né distribuzione delle plusvalenze e minusvalenze dei beni delle società fuse o incorporate, comprese quelle relative alle rimanenze e il valore di avviamento.

2. Nella determinazione del reddito della società risultante dalla fusione o incorporante non si tiene conto dell'avanzo o disavanzo iscritto in bilancio per effetto del rapporto di cambio delle azioni o quote o dell'annullamento delle azioni o quote di alcuna delle società fuse possedute da altre. I maggiori valori iscritti in bilancio per effetto dell'eventuale imputazione del disavanzo derivante dall'annullamento o dal concambio di una partecipazione, con riferimento ad elementi patrimoniali della società incorporata o fusa, non sono imponibili nei confronti dell'incorporante o della società risultante dalla fusione. 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 incorporata o fusa, 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 ha effetto la fusione la società risultante dalla fusione o incorporante subentra negli obblighi e nei diritti delle società fuse o incorporate relativi alle imposte sui redditi, salvo quanto stabilito nei commi 5 e 7. [\(2\)](#)

5. Le riserve in sospensione di imposta, iscritte nell'ultimo bilancio delle società fuse o incorporate concorrono a formare il reddito della società risultante dalla fusione o incorporante se e nella misura in cui non siano state ricostituite nel suo bilancio prioritariamente utilizzando l'eventuale avanzo da fusione. Questa disposizione non si applica per le riserve tassabili solo in caso di distribuzione le quali, se e nel limite in cui vi sia avanzo di fusione o aumento di capitale per un ammontare superiore al capitale complessivo delle società partecipanti alla fusione al netto delle quote del capitale di ciascuna di esse già possedute dalla

stessa o da altre, concorrono a formare il reddito della società risultante dalla fusione o incorporante in caso di distribuzione dell'avanzo o di distribuzione del capitale ai soci; quelle che anteriormente alla fusione sono state imputate al capitale delle società fuse o incorporate si intendono trasferite nel capitale della società risultante dalla fusione o incorporante e concorrono a formarne il reddito in caso di riduzione del capitale per esuberanza.

6. All'aumento di capitale, all'avanzo da annullamento o da concambio che eccedono la ricostituzione e l'attribuzione delle riserve di cui al comma 5 si applica il regime fiscale del capitale e delle riserve della società incorporata o fusa, diverse da quelle già attribuite o ricostituite ai sensi del comma 5 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.

7. Le perdite delle società che partecipano alla fusione, compresa la società incorporante, possono essere portate in diminuzione del reddito della società risultante dalla fusione o incorporante per la parte del loro ammontare che non eccede l'ammontare del rispettivo patrimonio netto quale risulta dall'ultimo bilancio o, se inferiore, dalla situazione patrimoniale di cui all'[articolo 2501-quater](#) del codice civile, senza tener conto dei conferimenti e versamenti fatti negli ultimi ventiquattro mesi anteriori alla data cui si riferisce la situazione stessa, e sempre che dal conto economico della società le cui perdite sono riportabili, relativo all'esercizio precedente a quello in cui la fusione è stata deliberata, risulti un ammontare di ricavi e proventi dell'attività caratteristica, e un ammontare delle spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi, di cui all'[articolo 2425](#) del codice civile, superiore al 40 per cento di quello risultante dalla media degli ultimi due esercizi anteriori. Tra i predetti versamenti non si comprendono i contributi erogati a norma di legge dallo Stato o da altri enti pubblici. Se le azioni o quote della società la cui perdita è riportabile erano possedute dalla società incorporante o da altra società partecipante alla fusione, la perdita non è comunque ammessa in diminuzione fino a concorrenza dell'ammontare complessivo della svalutazione di tali azioni o quote effettuata ai fini della determinazione del reddito dalla società partecipante o dall'impresa che le ha ad essa cedute dopo l'esercizio al quale si riferisce la perdita e prima dell'atto di fusione. In caso di retrodatazione degli effetti fiscali della fusione ai sensi del comma 9, le limitazioni del presente comma si applicano anche al risultato negativo, determinabile applicando le regole ordinarie, che si sarebbe generato in modo autonomo in capo ai soggetti che partecipano alla fusione in relazione al periodo che intercorre tra l'inizio del periodo d'imposta e la data antecedente a quella di efficacia giuridica della fusione. **Le disposizioni del presente comma si applicano anche agli**

**interessi indeducibili oggetto di riporto in avanti di cui al comma 4 dell'articolo 96 [\(3\)](#).**

8. Il reddito delle società fuse o incorporate relativo al periodo compreso tra l'inizio del periodo di imposta e la data in cui ha effetto la fusione è determinato, secondo le disposizioni applicabili in relazione al tipo di società, in base alle risultanze di apposito conto economico.

9. L'atto di fusione può stabilire che ai fini delle imposte sui redditi gli effetti della fusione decorrano da una data non anteriore a quella in cui si è chiuso l'ultimo esercizio di ciascuna delle società fuse o incorporate o a quella, se più prossima, in cui si è chiuso l'ultimo esercizio della società incorporante.

10. Nelle operazioni di fusione, gli obblighi di versamento, inclusi quelli relativi agli acconti d'imposta ed alle ritenute operate su redditi altrui, dei soggetti che si estinguono per effetto delle operazioni medesime, sono adempiuti dagli stessi soggetti fino alla data di efficacia della fusione ai sensi dell'[articolo 2504-bis](#), comma 2, del codice civile; successivamente a tale data, i predetti obblighi si intendono a tutti gli effetti trasferiti alla società incorporante o comunque risultante dalla fusione.

**10-bis. 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. [\(4\)](#)**

---

**Note:**

[\(1\)](#) Vedasi:

- l'[art. 37-bis](#), D.P.R. 29 settembre, 1973, n. 600, inserito dall'[art. 7](#), D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358, concernente disposizioni antielusione che si applicano agli atti, fatti e procedimenti posti in essere dopo l'entrata in vigore del predetto D.Lgs. [n. 358/1997](#) (8 novembre 1997); in precedenza disposizioni antielusione simili erano dettate dall'[art. 10](#), L. 29 dicembre 1990, n. 408, la cui applicazione è cessata dall'8 novembre 1997;
- gli [artt. 6](#) ("*Regime dei disavanzi derivanti da operazioni di fusione o di scissione di società*") e [9](#) ("*Decorrenza e disposizioni attuative*"), commi 2, 3 e 4, D.Lgs. 8 ottobre 1997, [n. 358](#);
- l'[art. 5-bis](#) ("*Dichiarazione nei casi di trasformazione, di fusione e di scissione*"), D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322;
- l'[art. 4](#) ("*Disposizioni transitorie ed entrata in vigore*"), comma 1, lett. a), D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344;
- l'art. 1, commi [242-249](#), L. 27 dicembre 2006, n. 296, circa le operazioni di aggregazione aziendale realizzate negli anni 2007 e 2008.

[\(2\)](#) Vedasi l'[art. 4](#) ("*Versamenti di imposte e ritenute nelle operazioni di fusione e scissione*"), D.L. 11 marzo 1997, n. 50, convertito dalla L. 9



maggio 1997, [n. 122](#).

- [\(3\)](#) Periodo aggiunto dall'[art. 1](#), comma 33, lett. aa), L. 24 dicembre 2007, n. 244, in vigore dal 1° gennaio 2008.

Ai sensi del successivo comma 34 la disposizione si applica a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007.

- [\(4\)](#) Comma aggiunto dall'[art. 1](#), comma 45, lett. a), L. 24 dicembre 2007, n. 244, in vigore dal 1° gennaio 2008. Ai sensi del successivo comma 47 la disposizione si applica alle operazioni effettuate a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007.

D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 [c.d. "Nuovo Tuir"]

Nuovo testo risultante dal D.Lgs. 12 dicembre 2003, [n. 344](#).

[vd. c.d. "[vecchio Tuir](#)"]

Art. 170. [ex [art. 122](#)] [\(1\)](#)

*Trasformazione della società* [\(2\)](#)

**Entrata in vigore:**

Dal 1° gennaio 2004

1. La trasformazione della società non costituisce realizzo né distribuzione delle plusvalenze e minusvalenze dei beni, comprese quelle relative alle rimanenze e il valore di avviamento.

2. In caso di trasformazione di una società soggetta all'imposta di cui al Titolo II in società non soggetta a tale imposta, o viceversa, il reddito del periodo compreso tra l'inizio del periodo di imposta e la data in cui ha effetto la trasformazione è determinato secondo le disposizioni applicabili prima della trasformazione in base alle risultanze di apposito conto economico. [\(3\)](#)

3. Nel caso di trasformazione di una società non soggetta all'imposta di cui al Titolo II in società soggetta a tale imposta le riserve costituite prima della trasformazione con utili imputati ai soci a norma dell'articolo 5, se dopo la trasformazione siano state iscritte in bilancio con indicazione della loro origine, non concorrono a formare il reddito dei soci in caso di distribuzione e l'imputazione di esse a capitale non comporta l'applicazione del comma 6 dell'articolo 47. [\(3\)](#)

4. Nel caso di trasformazione di una società soggetta all'imposta di cui al titolo II in società non soggetta a tale imposta le riserve costituite prima della trasformazione, escluse quelle di cui al comma 5 dell'articolo 47, sono imputate ai soci, a norma dell'articolo 5:

a) nel periodo di imposta in cui vengono distribuite o utilizzate per scopi diversi dalla copertura di perdite d'esercizio, se dopo la trasformazione siano iscritte in bilancio con indicazione della loro origine;

b) nel periodo di imposta successivo alla trasformazione, se non siano iscritte in bilancio o vi siano iscritte senza la detta indicazione. [\(3\)](#)

5. Le riserve di cui al comma 4 sono assoggettate ad imposta secondo il regime applicabile alla distribuzione delle riserve delle società di cui all'articolo 73. [\(3\)](#)

---

**Note:**

[\(1\)](#) La numerazione è stata modificata dal D.Lgs. 12 dicembre 2003, [n. 344](#).

[\(2\)](#) Vedasi:

- l'[art. 37-bis](#), D.P.R. 29 settembre, 1973, n. 600, inserito dall'[art. 7](#), D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358, concernente disposizioni antielusione che

si applicano agli atti, fatti e procedimenti posti in essere dopo l'entrata in vigore del predetto D.Lgs. [n. 358/1997](#) (8 novembre 1997); in precedenza disposizioni antielusione simili erano dettate dall'[art. 10](#), L. 29 dicembre 1990, n. 408, la cui applicazione è cessata dall'8 novembre 1997;

- l'[art. 1](#), commi 18 e 19, D.L. 5 dicembre 1991, n. 386, convertito dalla L. 29 gennaio 1991, n. 35, recante "*Trasformazione degli enti pubblici economici, dismissione delle partecipazioni statali ed alienazione di beni patrimoniali suscettibili di gestione economica*", in vigore dal 6 dicembre 1991;
- gli [artt. 15](#), [18](#) e [19](#), D.L. 11 luglio 1992, n. 333, convertito dalla L. 8 agosto 1992, [n. 359](#), e l'[art. 4](#), D.L. 23 gennaio 1993, n. 16, convertito dalla L. 24 marzo 1993, [n. 75](#), circa la trasformazione di enti pubblici in società per azioni;
- l'[art. 22](#), comma 1, L. 28 gennaio 1994, n. 84, recante "*Riordino della legislazione in materia portuale*", circa la trasformazione delle compagnia e dei gruppi portuali, nonché delle organizzazioni portuali, in società e in cooperative;
- l'[art. 5-bis](#) ("*Dichiarazione nei casi di trasformazione, di fusione e di scissione*"), D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322;
- l'[art. 1, comma 112](#) ("*Regime fiscale delle società di comodo soggette a scioglimento o trasformazione*"), L. 27 dicembre 2006, n. 296 circa l'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive applicabile con riferimento alle disposizioni di cui al [comma 111](#) ("*Scioglimento e trasformazione delle società di comodo*") dell'[art. 1](#), della medesima L. n. 296/2006.

[\(3\)](#) Comma così sostituito dall'[art. 1](#), D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, in vigore dal 1° gennaio 2004.

D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 [c.d. "Nuovo Tuir"]

Nuovo testo risultante dal D.Lgs. 12 dicembre 2003, [n. 344](#).

[vd. c.d. "[vecchio Tuir](#)"]

Art. 176. [ex [art. 4](#), D.Lgs. n. 358/1997]

*Regimi fiscali del soggetto conferente e del soggetto conferitario*

**Versione:** 3

**Modificativo:** L. 24 dicembre 2007, n. 244

**Decorrenza:** Vedi nota

**Entrata in vigore:**

1° gennaio 2004

1. I conferimenti di aziende effettuati tra soggetti residenti nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese commerciali, non costituiscono realizzo di plusvalenze o minusvalenze **[a condizione che il soggetto conferitario rientri fra quelli di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a) e b)]** [\(1\)](#). Tuttavia il soggetto conferente deve assumere, quale valore delle partecipazioni ricevute, l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto dell'azienda conferita e il soggetto conferitario subentra nella posizione di quello conferente in ordine agli elementi dell'attivo e del passivo dell'azienda stessa, facendo risultare da apposito prospetto di riconciliazione della dichiarazione dei redditi i dati esposti in bilancio e i valori fiscalmente riconosciuti. [\(2\)](#)

2. Le disposizioni di cui al comma 1 si applicano anche se il conferente o il conferitario è un soggetto non residente, qualora il conferimento abbia ad oggetto aziende situate nel territorio dello Stato. [\(3\)](#)

2-bis. In caso di conferimento dell'unica azienda dell'imprenditore individuale, la successiva cessione delle partecipazioni ricevute a seguito del conferimento è disciplinata dagli articoli 67, comma 1, lettera c), e 68, assumendo come costo delle stesse l'ultimo valore fiscale dell'azienda conferita. [\(4\)](#)

2-ter. 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. [\(4\)](#)

3. Non rileva ai fini dell'[articolo 37-bis](#) del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, il conferimento dell'azienda secondo i regimi di continuità dei valori fiscali riconosciuti o di imposizione sostitutiva [\(5\)](#) di cui al presente articolo e la successiva cessione della partecipazione ricevuta per usufruire dell'esenzione [totale] [\(6\)](#) di cui all'articolo 87, o di quella [parziale] [\(6\)](#) di cui agli articoli 58 e 68, comma 3.

4. Le aziende acquisite in dipendenza di conferimenti effettuati con il regime di cui al presente articolo si considerano possedute dal soggetto conferitario anche per il periodo di possesso del soggetto conferente. Le partecipazioni ricevute dai soggetti che hanno effettuato i conferimenti di cui al periodo precedente o le operazioni di cui all'articolo 178, in regime di neutralità fiscale, si considerano iscritte come immobilizzazioni finanziarie nei bilanci in cui risultavano iscritti i beni dell'azienda conferita o in cui risultavano iscritte, come immobilizzazioni, le partecipazioni date in cambio.

5. Nelle ipotesi di cui ai commi 1, 2 e 2-bis, [\(7\)](#) l'eccedenza in sospensione di imposta, ai sensi dell'articolo 109, comma 4, lettera b), relativa all'azienda conferita non concorre alla formazione del reddito del soggetto conferente e si trasferisce al soggetto conferitario a condizione che questi istituisca il vincolo di sospensione d'imposta previsto dalla norma predetta.

[6. Quando il conferimento abbia ad oggetto l'unica azienda dell'imprenditore individuale si applica l'ultimo comma dell'articolo 175.] [\(8\)](#)

---

#### Note:

[\(1\)](#) Parole soppresse dall'[art. 1](#), comma 46, lett. d), num. 1, L. 24 dicembre 2007, n. 244, in vigore dal 1° gennaio 2008.

Ai sensi del successivo comma 47 la disposizione si applica alle operazioni effettuate a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007.

[\(2\)](#) Vedasi l'art. 1, commi [242-249](#), L. 27 dicembre 2006, n. 296, circa le operazioni di conferimento di azienda effettuate negli anni 2007 e 2008.

[\(3\)](#) Comma così sostituito dall'[art. 1](#), comma 46, lett. d), num. 2, L. 24 dicembre 2007, n. 244, in vigore dal 1° gennaio 2008.

Ai sensi del successivo comma 47 la disposizione si applica alle operazioni effettuate a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007.

- (4) Comma inserito dall'[art. 1](#), comma 46, lett. d), num. 3, L. 24 dicembre 2007, n. 244, in vigore dal 1° gennaio 2008.

Ai sensi del successivo comma 47 la disposizione si applica alle operazioni effettuate a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007. Circa la disciplina dell'imposta sostitutiva introdotta con il presente comma, vedasi l'[art. 1](#), comma 47, L. n. 244/2007.

- (5) Parole così sostituite alle precedenti "il regime di continuità dei valori fiscali riconosciuti" dall'[art. 1](#), comma 46, lett. d), num. 4, L. 24 dicembre 2007, n. 244, in vigore dal 1° gennaio 2008.

Ai sensi del successivo comma 47 la disposizione si applica alle operazioni effettuate a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007.

- (6) Parole soppresse dall'[art. 1](#), comma 46, lett. d), num. 4, L. 24 dicembre 2007, n. 244, in vigore dal 1° gennaio 2008.

Ai sensi del successivo comma 47 la disposizione si applica alle operazioni effettuate a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007.

- (7) Parole premesse dall'[art. 1](#), comma 46, lett. d), num. 5, L. 24 dicembre 2007, n. 244, in vigore dal 1° gennaio 2008.

Ai sensi del successivo comma 47 la disposizione si applica alle operazioni effettuate a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007.

- (8) Comma abrogato dall'[art. 1](#), comma 46, lett. d), num. 6, L. 24 dicembre 2007, n. 244, in vigore dal 1° gennaio 2008.

Ai sensi del successivo comma 47 la disposizione si applica alle operazioni effettuate a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007.

D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 [c.d. "Nuovo Tuir"]

Nuovo testo risultante dal D.Lgs. 12 dicembre 2003, [n. 344](#).

[vd. c.d. "[vecchio Tuir](#)"]

**Art. 102. [ex [art. 67](#)]**

*Ammortamento dei beni materiali [\(1\)](#)*

**Versione:** 6

**Modificativo:** L. 24 dicembre 2007, n. 244

**Decorrenza:** Vedi note

**Entrata in vigore:**

1° gennaio 2004

1. Le quote di ammortamento del costo dei beni materiali strumentali per l'esercizio dell'impresa sono deducibili a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene.

2. La deduzione è ammessa in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione al costo [\(2\)](#) dei beni dei coefficienti stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale*, ridotti alla metà per il primo esercizio [\(3\)](#). I coefficienti sono stabiliti per categorie di beni omogenei in base al normale periodo di deperimento e consumo nei vari settori produttivi.

[3. La misura massima indicata nel comma 2 può essere superata in proporzione alla più intensa utilizzazione dei beni rispetto a quella normale del settore. Fatta eccezione per i beni di cui all'articolo 164, comma 1, lettera b), la misura stessa può essere elevata fino a due volte per ammortamento anticipato nell'esercizio in cui i beni sono entrati in funzione e nei due successivi; nell'ipotesi di beni già utilizzati da parte di altri soggetti, l'ammortamento anticipato può essere eseguito dal nuovo utilizzatore soltanto nell'esercizio in cui i beni sono entrati in funzione. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, la indicata misura massima può essere variata, in aumento o in diminuzione, nei limiti di un quarto, in relazione al periodo di utilizzabilità dei beni in particolari processi produttivi.] [\(4\)](#)

4. In caso di eliminazione di beni non ancora completamente ammortizzati dal complesso produttivo, il costo residuo è ammesso in deduzione. [\(5\)](#)

5. Per i beni il cui costo unitario non è superiore a 516,46 euro è consentita la deduzione integrale delle spese di acquisizione nell'esercizio in cui sono state sostenute.

6. Le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione, che dal bilancio non risultino imputate ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono, sono deducibili nel limite del 5 per cento del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili quale risulta all'inizio dell'esercizio dal registro dei beni ammortizzabili; per le imprese di nuova costituzione il limite percentuale si calcola, per il primo esercizio, sul costo complessivo quale risulta alla fine

dell'esercizio; per i beni ceduti, nonché per quelli acquisiti nel corso dell'esercizio, compresi quelli costruiti o fatti costruire, la deduzione spetta in proporzione alla durata del possesso ed è commisurata, per il cessionario, al costo di acquisizione. L'eccedenza è deducibile per quote costanti nei cinque esercizi successivi. Per specifici settori produttivi possono essere stabiliti, con decreto [\(6\)](#) del Ministro dell'economia e delle finanze, diversi criteri e modalità di deduzione. Resta ferma la deducibilità nell'esercizio di competenza dei compensi periodici dovuti contrattualmente a terzi per la manutenzione di determinati beni, del cui costo non si tiene conto nella determinazione del limite percentuale sopra indicato. [\(7\)](#)

**7. Per i beni concessi in locazione finanziaria l'impresa concedente che imputa a conto economico i relativi canoni deduce quote di ammortamento determinate in ciascun esercizio nella misura risultante dal relativo piano di ammortamento finanziario. Per l'impresa utilizzatrice che imputa a conto economico i canoni di locazione finanziaria, la deduzione è ammessa a condizione che la durata del contratto non sia inferiore ai due terzi del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito a norma del comma 2, in relazione all'attività esercitata dall'impresa stessa; in caso di beni immobili, qualora l'applicazione della regola di cui al periodo precedente determini un risultato inferiore a undici anni ovvero superiore a diciotto anni, la deduzione è ammessa se la durata del contratto non è, rispettivamente, inferiore a undici anni ovvero pari almeno a diciotto anni. Per i beni di cui all'articolo 164, comma 1, lettera b), la deducibilità dei canoni di locazione finanziaria è ammessa a condizione che la durata del contratto non sia inferiore al periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito a norma del comma 2. La quota di interessi impliciti desunta dal contratto è soggetta alle regole dell'articolo 96. [\(8\)](#)**

8. Per le aziende date in affitto o in usufrutto le quote di ammortamento sono deducibili nella determinazione del reddito dell'affittuario o dell'usufruttuario. Le quote di ammortamento sono commisurate al costo originario dei beni quale risulta dalla contabilità del concedente e sono deducibili fino a concorrenza del costo non ancora ammortizzato ovvero, se il concedente non ha tenuto regolarmente il registro dei beni ammortizzabili o altro libro o registro secondo le modalità di cui all'[articolo 13](#) del decreto del Presidente della Repubblica 7 dicembre 2001, n. 435, e dell'[articolo 2](#), comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 21 dicembre 1996, n. 695, considerando già dedotte, per il 50 per cento del loro ammontare, le quote relative al periodo di ammortamento già decorso. Le disposizioni di cui al presente comma non si applicano nei casi di deroga convenzionale alle norme dell'[articolo 2561](#) del codice civile, concernenti l'obbligo di conservazione dell'efficienza dei beni ammortizzabili.

9. Le quote d'ammortamento, i canoni di locazione anche finanziaria o di



noleggio e le spese di impiego e manutenzione relativi ad apparecchiature terminali per servizi di comunicazione elettronica ad uso pubblico di cui alla lettera gg) del comma 1 dell'[articolo 1](#) del codice delle comunicazioni elettroniche, di cui al decreto legislativo 1° agosto 2003, n. 259, sono deducibili nella misura dell'80 per cento. La percentuale di cui al precedente periodo è elevata al 100 per cento per gli oneri relativi ad impianti di telefonia dei veicoli utilizzati per il trasporto di merci da parte di imprese di autotrasporto limitatamente ad un solo impianto per ciascun veicolo.

---

**Note:**

(1) Vedasi:

- l'[art. 26](#), comma 1, D.P.R. 4 febbraio 1988, n. 42, per gli ammortamenti iniziati negli esercizi chiusi anteriormente alla data di inizio del primo periodo di imposta successivo al 31 dicembre 1987;
- l'[art. 11-quater](#) (*"Ammortamento dei beni materiali strumentali per l'esercizio di alcune attività regolate"*), D.L. 30 settembre 2005, [n. 203](#), convertito, con modificazioni, dalla L. 2 dicembre 2005, [n. 248](#), operante per il periodo d'imposta in corso alla data del 3 dicembre 2005. Al riguardo vedasi l'art. 102-bis del presente decreto.

(2) Vedasi l'[art. 36](#), comma 7, D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito dalla L. 4 agosto 2006, [n. 248](#), secondo cui, ai fini del calcolo delle quote di ammortamento deducibili, il costo dei fabbricati strumentali deve essere assunto al netto del costo delle aree occupate dalla costruzione e di quelle che ne costituiscono le pertinenze. Circa la quantificazione del costo delle predette aree vedasi il secondo periodo del citato comma 7.

Circa la decorrenza delle citate disposizioni vedasi il comma 8 del predetto [art. 35](#), D.L. n. 223/2006.

(3) I coefficienti di ammortamento sono stabiliti dal D.M. [29 ottobre 1974](#), per gli ammortamenti iniziati entro il 31 dicembre 1988, e dal D.M. [31 dicembre 1988](#), per gli ammortamenti dei beni strumentali entrati in funzione nei periodi di imposta iniziati in data successiva al 31 dicembre 1988.

(4) Comma abrogato dall'[art. 1](#), comma 33, lett. n), n. 1), L. 24 dicembre 2007, n. 244, in vigore dal 1° gennaio 2008. Circa l'applicazione della disposizione si veda il successivo comma 34, [art. 1](#), L. n. 244/2007.

(5) Parole così sostituite alle precedenti "La misura stessa può essere elevata fino a due volte, per ammortamento anticipato nell'esercizio in cui i beni sono entrati in funzione per la prima volta e nei due successivi;" dall'[art. 36](#), comma 5, D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito dalla L. 4 agosto 2006, [n. 248](#).

Ai sensi del successivo comma 6 la disposizione si applica a decorrere dal periodo di imposta in corso al 4 luglio 2006 anche per i beni di cui all'[art. 164](#), comma 1, lett. b), del Tuir, acquistati nel

corso di precedenti periodi di imposta.

(6) Vedasi il D.P.R. 10 novembre 1997, [n. 441](#), "Regolamento recante norme per il riordino della disciplina delle presunzioni di cessione e di acquisto".

(7) Particolari criteri e modalità di deduzione delle spese di cui al presente comma sono previsti:

- dal [D.M. 13 luglio 1981](#), recante "Criteri e modalità di deduzione, ai sensi dell'[art. 68](#) del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, dei costi di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione per il settore dell'autotrasporto";
- dal [D.M. 9 maggio 1989](#), recante "Criteri e modalità di deduzione, ai sensi dell'[art. 67](#), comma 7, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con il D.P.R. 22 dicembre 1986, [n. 917](#), delle spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione per le industrie estrattive di materiali metalliferi e non metalliferi";
- dal [D.M. 13 ottobre 1994](#), recante "Elevazione per i soggetti che svolgono le attività indicate nel gruppo VII, specie 1/A e 1/C, della tabella dei coefficienti di ammortamento allegata al D.M. 31 ottobre 1988, del limite percentuale previsto dall'[art. 67](#), comma 7, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con il D.P.R. 22 dicembre 1986, [n. 917](#)".

(8) Comma così sostituito dall'[art. 1](#), comma 33, lett. n), n. 2), L. 24 dicembre 2007, n. 244, in vigore dal 1° gennaio 2008. Circa l'applicazione della disposizione si veda il successivo comma 34, [art. 1](#), L. n. 244/2007.