

Conferimento di azienda: calcolo degli ammortamenti da parte del soggetto conferitario - seconda parte

di [Luciano Sorgato](#)

Publicato il 26 Settembre 2024

Proseguendo l'analisi iniziata nell'articolo precedente, il calcolo degli ammortamenti per il soggetto conferitario può risultare superiore a quanto imputato a conto economico, ma la deducibilità è comunque garantita dalla normativa vigente. La neutralità dei conferimenti d'azienda assicura la continuità dei valori fiscali, indipendentemente dai trattamenti contabili adottati. Resta centrale il tema della ripartizione delle quote di ammortamento tra conferente e conferitaria, con particolare riferimento al criterio del pro rata temporis. Approfondiamo questi aspetti cruciali.

Calcolo degli ammortamenti da parte del soggetto conferitario

Deduzione degli ammortamenti in assenza di imputazione a conto economico: l'approccio della conferitaria

In ordine al **calcolo degli ammortamenti da parte del soggetto conferitario** in unione alle rappresentazioni giustificative già esposte nella [prima parte del presente complessivo contributo](#) si può aggiungere anche la tesi rappresentata nella **norma di comportamento n. 178 della AIDC** per la quale testualmente:

“La deducibilità degli ammortamenti così calcolati è ammessa anche nelle ipotesi in cui, sulla base della tecnica contabile e valutativa utilizzata dal conferitario, tali quote di ammortamento risultano superiori a quelle



imputate a conto economico. La deducibilità consegue all'applicazione dell'art 109, 4° comma, lett. b, TUIR, il quale legittima la deduzione, mediante una variazione in diminuzione in sede di dichiarazione dei redditi, di spese e di altri componenti negativi che pur non essendo imputabili al conto economico "sono deducibili per disposizioni di legge".

In tale fattispecie...

...“la disposizione di legge è quella che sancisce imperativamente la neutralità dei conferimenti di azienda, neutralità da cui deve conseguire una continuità dei valori fiscalmente riconosciuti indipendentemente dai comportamenti contabili e valutativi della conferitaria”.

La tesi è condivisibile ed anche di affiancamento rafforzativo a quanto sopra sostenuto in ordine alla necessità di un esame scritturale che privilegi nella sostanza lo scopo del comma 2bis, dell'art. 2, del D.L. 901/1990, che è quello, si ripete, di una complessiva cognizione informativa desumibile dall'unione delle scritture contabili elementari con il supporto delle pezze giustificative causalmente raccordate alle medesime.

Differenze contabili e deducibilità fiscale: il ruolo della perizia di stima nella conferitaria

Anche **qualora si ritenesse di poter raccordare la legittimità della deduzione fiscale extracontabile dell'art. 109, 4° comma, lett. b, TUIR, ai soli componenti negativi “tecnicamente” non imputabili a conto economico**, al pari di quelli enunciati al comma 5 dell'art. 95 TUIR, che prevede il diritto di deduzione dei compensi erogati agli amministratori sotto forma di partecipazione agli utili (che originano, quindi, da un atto di distribuzione degli utili già formati a bilancio e non da un'imputazione a conto economico con nesso diretto alla fase determinativa dell'utile) nella fattispecie in esame **il corretto comportamento contabile della conferitaria, di adeguamento ai dati della perizia di stima e al recepimento del minor valore** (rispetto a quello fiscale) **del cespite, determina proprio un'ipotesi di ostruzione tecnica al pieno parallelismo tra costo fiscalmente deducibile e la relativa imputazione a conto economico**. Ciò nonostante, come evidenziato nella citata norma di comportamento dell'AIDC, la variazione in diminuzione trova chiaro conforto giuridico nel subentro legale della conferitaria in ogni singolo diritto fiscale pendente del soggetto conferente. Trattasi all'evidenza di due tesi giustificative che raccordano i rispettivi fondamenti causali a presupposti diversi: la prima si fonda sul riscontro di una *“previa imputazione a conto economico”* del componente negativo come pretesa dal comma 4 dell'art. 109 TUIR, rappresentata dalla minusvalenza da conferimento che, sia pure sotto diverse sembianze contabili, ripete l'unitaria sostanza del minor valore del bene strumentale conferito, mentre la seconda persegue una sorta di autosufficienza giustificativa basata sulla non necessità della condizione contabile

indicata dal 4° comma, a motivo della non imputabilità tecnica del componente negativo a conto economico, ma comunque previsto dalla legge.

Esemplificazioni complessive delle tesi esposte

Volendo esemplificare le varie ipotesi sopra rappresentate si può ipotizzare: Costo di acquisto e valore fiscale del cespite iscritto nel bilancio del soggetto conferente pari a 100, fondo di ammortamento contabile e fiscale pari a 80, 1° caso): iscrizione del cespite nel bilancio della conferitaria a saldo chiuso di 20 e tempo residuo di ammortamento ipotizzato rispettivamente di 2 e 4 anni.

1° caso): iscrizione del cespite nel bilancio della conferitaria a saldo chiuso di 20 e tempo residuo di ammortamento ipotizzato rispettivamente di 2 e 4 anni.

Nel primo caso di ipotizzato residuo periodo di utilizzo del cespite di 2 anni (per cui nella sostanza si porta a compimento l'originaria durata di ammortamento come intrapresa dal soggetto conferente) la quota di ammortamento annua viene a definirsi in 10, ripetendo il quantum dell'ammortamento che avrebbe imputato a conto economico e fiscalmente dedotto il soggetto conferente. In tal caso si viene, pertanto, a configurare pienamente il paradigma del subentro della conferitaria nella specifica posizione fiscale del soggetto conferente. Nel secondo caso, invece, di ipotizzato residuo periodo di vita utile del cespite di 4 anni, la quota di ammortamento verrà a determinarsi nell'ammontare di 5 per ognuno dei 4 ulteriori periodi d'imposta, con analoga rilevanza di quantum e di durata anche sul piano fiscale. In tale caso l'allungamento del corso degli ammortamenti non configura alcuna deroga alla precisata condizione di subentro fiscale della conferitaria al conferente, ma solo la conseguenza della revisione della stima della residua durata di vita utile del cespite conferito, in diretta attuazione del criterio legale di valutazione di cui all'art. 2426, primo comma, punto 2, codice civile, che prescrive l'obbligo annuale di monitorare la durata del residuo sfruttamento d'uso del cespite nei processi produttivi.

2° caso): iscrizione del cespite nel bilancio della conferitaria a saldo chiuso di 16 e tempo residuo di ammortamento ipotizzato rispettivamente di 2 e 4 anni.

In tale caso il cespite viene iscritto nelle scritture contabili della conferitaria per 16 in aderenza alle risultanze del documento peritale che svaluta il valore del cespite (da 20 a 16) in quanto ritenuto sopravvalutato. Nel caso, quindi, di ipotizzato residuo periodo d'uso del cespite ancora per 2 anni (per cui, anche in tale caso, in ordine alla durata, essa si raccorda con quella originariamente commisurata dal soggetto conferente) la quota di ammortamento annua viene a definirsi in 8 e la differenza di 2 si ritiene, in virtù della duplice giustificazione causale sopra illustrata, si renda beneficiabile nella forma della

variazione in diminuzione nella dichiarazione dei redditi del relativo periodo di competenza. In ordine alla variazione extracontabile di 2, la doppia copertura giustificativa deriva, come sopra precisato dall'imputazione a conto economico da parte del soggetto conferente di una corrispondente minusvalenza da conferimento o da una minore plusvalenza che condensa la compensazione di partite sopra esplicitata e dalla lett. b, del comma 4, dell'art. 109 TUIR che raccorda il diritto di deduzione fiscale del costo a precise prescrizioni di legge che non rendono necessaria la condizione del previo transito contabile al conto economico, secondo l'iter argomentativo esposto nella norma di comportamento contabile n. 178 dell'AIDC.

Iscrizione del cespite nelle scritture contabili: effetti sulla determinazione dell'ammortamento

Nel caso di iscrizione nelle scritture contabili della conferitaria del cespite per l'ammontare di 16 e con la previsione di una residua durata d'uso di 4 anni, la quota di 'ammortamento fiscalmente deducibile in ognuno di essi sarà di 5, frazionata tra l'ammontare di 4 imputato al conto economico della conferitaria e la variazione in diminuzione di 1 da rappresentare nella relativa dichiarazione dei redditi di competenza. In ordine, poi, alla determinazione del *quantum* del costo non ammortizzato di subentro della conferitaria, esso dipende anche dal diritto del conferente al calcolo delle quote di ammortamento raccordate al periodo infrannuale che precede il conferimento. A tale specifico proposito si ritiene di dover preliminarmente riportare sia la posizione dell'Agenzia delle Entrate (**risoluzione n. 41/E del 12 febbraio 2002**, da ritenersi ribadita con la più recente [circolare n. 23/E del 26 maggio 2016](#)) e sia l'opinione ermeneutica della Corte di Cassazione già esposta con la sentenza n. 34750 del 31 dicembre 2019. L'Agenzia delle Entrate nell'indicata risoluzione, tornando sull'argomento, ha esplicitato:

“Sono da considerare deducibili le quote di ammortamento relative alle immobilizzazioni dismesse o cedute nel corso dell'esercizio determinate secondo il criterio del pro rata temporis, dovendosi ammettere che se i corretti principi contabili consentono l'iscrizione di ammortamenti per la frazione del periodo antecedente al trasferimento del bene , allora tali ammortamenti rilevano anche ai fini fiscali”.

Ripartizione pro rata temporis delle quote di ammortamento tra conferente e conferitaria

Essendo previsto il ragguglio al *pro rata temporis* dell'ammortamento da entrambi i **principi contabili OIC n. 16 e IAS 16**, ne deriva l'ammissibilità della deduzione fiscale della quota di ammortamento raggugliata al periodo di possesso del cespite da parte del soggetto conferente e al medesimo

ragguaglio fiscale dovrà raccordare il calcolo della propria quota di ammortamento la conferitaria, in linea con il fenomeno del subentro e con la configurazione di una dinamica di prosecuzione senza soluzione di continuità in esso insita. La Corte di Cassazione, invece, ha ritenuto di affermare:

“Ai sensi dell’art. 176, 1° comma....la conferitari subentra nella posizione del soggetto 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 quelli fiscalmente riconosciuti. Ciò significa, come riconosciuto dal giudice di appello che il conferitario assumerà il costo storico delle immobilizzazioni ed il relativo fondo di ammortamento, quale risulta dal bilancio anteriore al conferimento.....il conferitario deve quindi effettuare gli ammortamenti per l’intero periodo secondo il piano del conferente, mentre il conferente non può effettuare gli ammortamenti per il periodo di esercizio anteriore al conferimento, né può dedurli, attesa la portata derogatoria dell’art. 176 commi 1 e 4 ...che tende a conseguire la neutralità fiscale e la continuità dei relativi valori nel caso di conferimento di azienda.”.

In ordine allo specifico tema del calcolo *pro rata temporis* delle quote di ammortamento da ripartire tra conferente e conferitaria si ritiene di dovere rinviare ad un commento conclusivo la tesi ed il relativo iter argomentativo della sentenza del giudice di Cassazione, per la poca condivisione che essa ha incontrato e riesce ad incontrare proprio sul piano dei motivi esposti. In ordine alla tesi del ragguaglio *pro rata temporis* essa appare, invece condivisibile, proprio alla luce della configurazione di un fenomeno di subentro che determina l’intersezione di due posizioni fiscali le quali, al momento di esecuzione della vicenda circolatoria, non solo non subiscono l’alterazione degli originari diritti insiti nelle partite in corso di maturazione, ma neppure inglobano le frazioni “*degli elementi attivi e passivi*” già consumati e di pertinenza del soggetto subentrato (conferente) da parte del subentrante (conferitaria). Il subentrare ad una definita data nella partita fiscale del conferente, significa solo immettere la conferitaria nella maturazione del diritto da quella data in avanti, senza alcun effetto retroattivo che consenta alla medesima di appropriarsi della frazione di partita fiscale già consumata e di pertinenza del conferente che, nell’operazione di conferimento, a differenza della fusione, conserva pienamente la sua identità civilistica e fiscale. Inoltre, si deve ancora sottolineare come il frazionale consumo del cespite verificatosi nel processo produttivo del conferente, partecipi, per il tramite di un rapporto di causa – effetto ormai indistricabile, alla determinazione del reddito d’impresa del conferente medesimo, avendo il cespite concorso con specifica sinergia di funzioni alle sue dinamiche imprenditoriali.

Attenzione al principio di competenza

Il principio della competenza, quindi, alla base della relazione costi – ricavi verrebbe leso nei valori determinativi del reddito, sia nei confronti del soggetto conferente (che vedrebbe determinarsi un reddito maggiore di quello conseguito) e sia nei confronti del conferitario (che verrebbe a godere degli effetti compensativi del pregiudizio patito dal primo). Un disallineamento di obbligazione tributaria, quindi, non più in sintonia con le relative manifestazioni di capacità contributiva, per cui anche l'opera ermeneutica costituzionalmente orientata induce a privilegiare il riparto *pro rata temporis* della quota di ammortamento dei cespiti nel periodo di esecuzione del conferimento. Nel caso si tratti di cespiti di prima entrata in funzione, il governo del suddetto riparto andrebbe in ogni caso adeguato alla metà della quota tabellare in linea con i commi 1 e 2 dell'art. 102 TUIR. In ordine alla citata sentenza della Corte di Cassazione il suo iter argomentativo viene unicamente incentrato su un mero rimando ai commi 1 e 4 dell'art. 176 TUIR, senza l'accompagnamento di alcun scrutinio in ordine alla loro autentica portata, ma ritenuti *“di valore derogatorio necessario a conseguire la neutralità fiscale e la continuità dei relativi valori nel caso di conferimento di azienda”*. Tale asserzione appare poco comprensibile dal momento che il comma 1 nel disporre solo in ordine al subentro della conferitaria negli elementi dell'attivo e del passivo del conferente al momento di esecuzione del conferimento, non appare prospettare alcuna interazione con le specifiche regole di governo del reddito d'impresa del conferente, ingerendosi nel corso di maturazione del medesimo con effetti retroattivi.

Analogie con fusioni e scissioni

Del resto, se persino in ordine ad operazioni autenticamente configurabili come operazioni sui soggetti e non solo sull'oggetto (l'azienda), come le fusioni e le scissioni, viene a regime salvaguardata la condizione fiscale della società incorporata e della scissa con la previsione di non declinabili regole di riparto delle quote di ammortamento tra le società partecipi dell'operazione, a maggior ragione nell'operazione di conferimento solo incentrata sull'oggetto, la precisa permanenza dell' individualità fiscale del conferente deve e con maggior rigore e logica delle operazioni di fusione e scissione venire salvaguardata. In ordine poi al **comma 4, dell'art. 176**, cui sempre rimanda la Corte di Cassazione nella sentenza in esame e per il quale testualmente:

“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.....”

esso appare essere solo una specificazione del subentro fiscale già definito nel primo comma, senza alcun nuovo valore propositivo, in quanto già derivabile dalle prescrizioni del primo comma. Se il conferitario subentra nei diritti fiscali insiti in ognuno degli elementi dell'attivo e del passivo dell'azienda

conferita, non può non costituire conseguenza logica anche il subentro fiscale del conferitario nella *universitas* che li aggrega in un modello organizzato d'impresa. Per le medesime ragioni sopra esposte si deve ritenere che il suddetto riparto fondato sul criterio del *pro rata temporis*, rilevi anche per le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione di cui all'art 102, comma 6, TUIR. In ordine alla casistica delle fattispecie di riparto di tale tipologia di spese che nella pratica può venirsi a configurare, si rinvia allo specifico paragrafo sul tema, trattato nel capitolo dedicato alle fusioni e scissioni, dal momento che sempre in virtù del regime fiscale pienamente neutro di tutte le operazioni in questione (e al di là, quindi, della configurazione sul piano civilistico di operazioni di mera riorganizzazione delle fusioni/scissioni e di operazione tipicamente realizzativa quella del conferimento) la configurazione del subentro come sopra esaminata caratterizza fiscalmente tanto le fusioni/scissioni, quanto il conferimento. In tale sede si ritiene di sottolineare come per la conferitaria il predetto subentro non determina la configurazione di una vicenda acquisitiva ex novo dei cespiti, per cui essi anche se si rendono partecipi del compendio patrimoniale della conferitaria dalla data di esecuzione del conferimento, partecipano sin da subito alla relativa base imponibile (e non, quindi, solo dal periodo d'imposta successivo in ossequio all'indicazione del comma 6 dell'art 102 che raccorda il computo del 5% al solo ammontare dei beni strumentali iscritti all'inizio del periodo d'imposta nelle specifiche scritture contabili ivi indicate), dal momento che la pretesa annotazione scritturale dev'essere intesa supplita dalla corrispondente iscrizione nel registro dei beni ammortizzabili del soggetto conferente e ciò sempre in virtù del generale **subentro** disposto dall'art. 176, comma 1. Anche in ordine a tale istituto, quindi, si dovrà considerare la condizione fiscale dei cespiti come essa si configura nei confronti del conferente, per cui, ad esempio, qualora il cespite si sia reso partecipe della dote strumentale del conferente nel corso del periodo di esecuzione del conferimento, essa, per il periodo di esecuzione del conferimento, non potrà essere considerata né nella base di computo del conferente, né in quella del conferitario, per la mancanza del presupposto scritturale. Tale cespite potrà essere considerato rilevante nei soli confronti della conferitaria a partire dal periodo d'imposta successivo a quello del conferimento, risultando in tale caso iscritto al 1° gennaio nel registro dei beni ammortizzabili di quest'ultima.

NdR: potrebbero interessarti anche... [Il conferimento di azienda in neutralità fiscale: aspetti operativi amministrativi e negoziali](#) [Cessione e conferimento d'azienda: aspetti fiscali e giurisprudenziali](#)

Luciano Sorgato Giovedì 26 settembre 2024

Conferimento d'azienda e scissione: aspetti contabili, civilistici e fiscali

CORSO FULL IMMERSION IN AULA – 1 GIORNATA

QUANDO: **Venerdì 11 Ottobre 2024**, ore 10.00 – 13.00 e 14.00 –
18.00 DOVE: **Studio Dott. Luciano Sorgato** - Via Alsazia, 3 – 35024
Padova (PD) DOCENTI: **Dott. Luciano Sorgato** Accreditamento:
richiesto per Commercialisti. **SCONTO EARLY BOOKING SOLO
FINO AL 20/09!**



Introduzione al corso

Il Corso prevede una giornata di full immersion presso lo Studio del docente, il Dott. Luciano Sorgato, dedicata alle operazioni straordinarie del **conferimento d'azienda** e della **scissione**. Saranno analizzati gli **aspetti contabili, civilistici e fiscali** delle due operazioni, con **analisi di casi** di studio oggetto di sentenze di Cassazioni o interventi dell'Agenzia Entrate, con attenzione alle **novità della Riforma fiscale**.

SCOPRI DI PIU'