

# **Il commercialista telematico**

## **FISCALMENTE RICONOSCIUTI AI FINI DELL'AMMORTAMENTO I NUOVI VALORI DA PERIZIA PER L'AFFITTUARIO**

a cura di Federico Gavioli

Una società a responsabilità limitata che effettua distribuzione di gas, costituitasi da una consortile in attuazione della normativa comunitaria, che impone la gestione separata dell'erogazione del prodotto da quella della vendita, può considerare fiscalmente riconosciuti ai fini dell'ammortamento i nuovi valori derivanti dalla perizia redatta in occasione della "trasformazione obbligatoria" del consorzio in società di capitali, secondo quanto previsto dagli articoli 113-115 del Testo Unico degli Enti Locali, di cui al decreto legislativo n. 267/2000.

Con la risoluzione n. 375/E del 6 ottobre 2008, l'Agenzia delle Entrate ha fornito una importante precisazione in materia di deduzione degli ammortamenti fiscali, consentendo alla società concessa in locazione di potersi dedurre fiscalmente i beni oggetto della locazione stessa e, soprattutto, seguendo il criterio del valore dei beni rideterminato a seguito della trasformazione di azienda. La questione, particolarmente interessante, trova spunto da una istanza di interpello di una società a responsabilità limitata costituita in un Consorzio ai sensi dell'articolo 24 della legge n. 142/1990; tale società è stata costituita per effetto della "trasformazione obbligatoria" della azienda speciale in società di capitali, in conformità a quanto previsto dagli articoli 113-115 del testo unico degli enti locali (TUEL), approvato con decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267. Con contratto il Consorzio ha concesso in locazione il ramo di azienda riguardante la rete di distribuzione del gas alla società a responsabilità limitata.

# Il commercialista telematico

Nell'istanza è specificato che tale contratto di affitto non deroga all'obbligo contenuto nell'articolo 2561 del codice civile di *“conservare l'efficienza dell'organizzazione e degli impianti; conseguentemente, è diritto-dovere dell'affittuario (...) dare corso al processo di ammortamento dei beni ricadenti nel ramo di azienda”*.

Su detti cespiti l'affittuario ha effettuato gli ammortamenti in luogo del locatore *“in base, prima, al DM Finanze 31/12/1988 e poi, dal 2005, secondo l'art. 102-bis del TUIR”*.

In occasione dell'avvenuta trasformazione dell'azienda speciale consortile in società a responsabilità limitata, con la denominazione e in conformità a quanto previsto dall'articolo 115, comma 3, del TUEL, si è provveduto a redigere da parte di un esperto designato dal presidente del tribunale una relazione giurata, ai sensi e per gli effetti dell'art. 2343, primo comma, del codice civile *“per la definitiva determinazione dei valori patrimoniali e quindi del patrimonio netto della trasformata”*.

Come previsto dal comma 6 del citato articolo 115 del TUEL, il conferimento e l'assegnazione dei beni degli enti locali e delle aziende speciali alle società sono esenti da imposizioni fiscali, dirette e indirette, statali e regionali. La società istante chiede, pertanto, se i nuovi valori peritali iscritti in bilancio dal locatore (in conseguenza della menzionata trasformazione ex lege della preesistente azienda speciale consortile) in relazione ai beni concessi in affitto di ramo di azienda all'affittuario, possano considerarsi fiscalmente riconosciuti ai fini del relativo ammortamento che quest'ultima condurrà ai sensi dell'articolo 102-bis del TUIR.



Per effetto di quanto disposto dall'articolo 115, comma 6, del TUEL *“il conferimento e l'assegnazione dei beni degli enti locali e delle aziende speciali alle società di cui al comma 1 sono esenti da imposizioni fiscali, dirette e indirette, statali e regionali”*.

# Il commercialista telematico

## Il parere delle Entrate

L'Agenzia delle Entrate analizza la norma agevolativa contenuta nel 18 agosto 2000, n. 267. Tale norma, avente carattere evidentemente agevolativo, deroga al generale principio secondo cui il conferimento di beni, essendo ordinariamente equiparato dal punto di vista fiscale ad una cessione, comporta il realizzo di una plusvalenza imponibile in capo al soggetto conferente e, conseguentemente, il riconoscimento fiscale in capo al soggetto conferitario dei maggiori valori evidenziati nella relazione giurata di stima, rispetto a quelli contabili. Essa consente, quindi, di non assoggettare a tassazione le plusvalenze formatesi in capo al conferente rendendo, al contempo, fiscalmente riconosciuti per la società conferitaria i valori iscritti nel relativo bilancio quali emergenti dalla relazione di stima prevista ex lege.

Come chiarito nella risoluzione n. 153/E del 5 ottobre 2001 dell'Agenzia delle Entrate, l'obiettivo della norma in questione non è quello di dare rilevanza a valori "rivalutati", ma di riconoscere, anche fiscalmente, gli effettivi valori di apporto evidenziati nella perizia di stima.

La trasformazione dell'azienda speciale in società di capitali, si struttura in:

- ❑ una fase amministrativa, che inizia con l'adozione della delibera ("atto unilaterale") da parte dell'ente interessato;
- ❑ una fase civilistica, strettamente connessa agli adempimenti relativi alla vera e propria costituzione della società di capitali risultante dalla trasformazione.

In conseguenza di questo abbiamo :

- ✓ sotto il profilo civilistico, evidente e sostanziale natura di operazione di costituzione di società, per la quale la specifica disciplina fiscale, contenuta nell' articolo 115 del TUEL;

# Il commercialista telematico

- ✓ il pieno riconoscimento fiscale alle valutazioni (risultanti dalla relazione peritale giurata) effettuate in sede di determinazione del patrimonio iniziale della società risultante dalla trasformazione dell'azienda speciale.

Tanto premesso, atteso che la relazione giurata del perito non può che riferirsi all'intero patrimonio della costituenda società a responsabilità limitata (già azienda speciale consortile), ivi compresi i beni di quest'ultima utilizzati da terzi in forza di contratti in essere alla data di efficacia della trasformazione, l'Agenzia delle Entrate ritiene che il riconoscimento fiscale dei maggiori valori peritali deve potersi riferire anche a beni che non sono nella disponibilità della trasformanda azienda speciale consortile, in quanto oggetto di un contratto di affitto di azienda o di ramo d'azienda.

## **Le conclusioni**

Con specifico riferimento al caso oggetto del presente interpello, le disposizioni del citato articolo 115 del TUEL trovano, pertanto, applicazione con riferimento alla totalità degli elementi patrimoniali costituenti il ramo d'azienda relativo alla distribuzione del gas di cui al menzionato contratto di affitto di azienda.

Più in particolare, nella circolare n. 18/E del 13 giugno 2006 è stata ammessa la possibilità di riconoscere i maggiori valori fiscali dei beni oggetto della rivalutazione anche nell'ipotesi in cui gli stessi si riferiscono ad un'azienda in affitto, precisando che, ove non sia contrattualmente prevista la deroga alle disposizioni dell'articolo 2561 del codice civile, la rivalutazione è effettuata dall'affittuario che calcola (e deduce) i relativi ammortamenti su tali maggiori valori; nella predetta circolare è stato, altresì, osservato che al termine del contratto di affitto, l'azienda sarà trasferita al concedente, comprensiva dei beni rivalutati (il cui nuovo valore sarà riconosciuto fiscalmente anche in capo a tale ultimo soggetto). Sul piano negoziale, inoltre, rileva la circostanza che, le parti contraenti intendono stipulare "un addendum contrattuale", in virtù del quale è pattuito che

# **Il commercialista telematico**

l'affittuario possa effettuare gli ammortamenti “sulla base del nuovo valore di stima determinato con la perizia giurata”. Emerge dalla volontà delle parti, pertanto, l'intenzione di integrare l'originario contratto di affitto di azienda con i nuovi valori civilistici emersi nella perizia redatta ai sensi dell'articolo 115, comma 3, del TUEL e riconosciuti in capo al concedente anche ai fini fiscali per effetto del successivo comma 6 del medesimo articolo 115; poiché nel contratto di affitto d'azienda l'affittuario deve assumere il costo dei relativi beni al valore fiscale risultante dalla contabilità del concedente, ne deriva che deve riconoscersi in capo all'affittuario la possibilità di determinare gli ammortamenti deducibili sui maggiori valori risultanti dalla menzionata valutazione peritale.

Federico Gavioli

17 Ottobre 2008