

**ASSOCIAZIONE ITALIANA DOTTORI COMMERCIALISTI
ED ESPERTI CONTABILI**

**COMMISSIONE NORME DI COMPORTAMENTO E DI COMUNE
INTERPRETAZIONE IN MATERIA TRIBUTARIA**

NORMA DI COMPORTAMENTO N. 178

**COMPUTO DEGLI AMMORTAMENTI DEDUCIBILI DA PARTE DELLE SOCIETA'
CONFERITARIE IN PRESENZA DI AMMORTAMENTI CIVILISTICI INFERIORI A
QUELLI AMMESSI FISCALMENTE**

Massima

In ipotesi di conferimento di azienda o di ramo d'azienda soggetto alla disciplina di cui all'art. 176 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, la società conferitaria è ammessa a computare gli ammortamenti avendo come riferimento il costo per la società conferente. Se gli stessi non sono in tutto o in parte imputati a conto economico a causa delle tecniche contabili o valutative adottate, la deducibilità è ammessa in applicazione dell'art. 109, comma 4, lettera b del Testo unico delle imposte sui redditi. Se invece i minori ammortamenti contabili derivano dalla previsione di un allungamento della residua vita utile dei beni, gli stessi sono deducibili nei limiti dell'importo imputato a conto economico.

°*°*°*°*°*°

In forza delle disposizioni contenute nell'articolo 176 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (Tuir), successivamente alle modifiche introdotte dalla Legge 24 dicembre 2007, n. 244, i conferimenti d'azienda (o di rami d'azienda) godono di un regime di neutralità fiscale naturalmente applicabile.

Il regime di neutralità statuito dall'art. 176 del Tuir comporta che, nelle operazioni di conferimento, il conferitario subentri nella posizione del soggetto conferente in relazione agli elementi attivi e passivi dell'azienda ricevuta non assumendo rilievo il valore di stima né quello contabile attribuito agli stessi, fatto salvo il caso dell'opzione ex art. 176, comma 2 *ter* del Tuir che consente allo stesso di ottenere il riconoscimento dei maggiori valori iscritti in bilancio in relazione alle immobilizzazioni immateriali e materiali relative all'azienda ricevuta mediante il pagamento di una imposta sostitutiva.

In applicazione del regime di neutralità il costo degli elementi attivi e passivi riconosciuti fiscalmente in capo al conferitario è quello già riconosciuto in capo al conferente alla data di effetto del conferimento, indipendentemente dalla tecnica contabile e valutativa utilizzata in sede di conferimento.

Conseguentemente il conferitario calcola le quote di ammortamento fiscalmente deducibili assumendo il costo fiscale della società conferente ed applicando allo stesso:

- nel caso di immobilizzazioni materiali, i coefficienti tabellari contenuti nel Decreto 31 dicembre 1988;
- nel caso di immobilizzazioni immateriali o di spese relative a più esercizi, le misure di deducibilità individuate dagli artt. 103 e 108 del Tuir¹.

La deducibilità degli ammortamenti così calcolati è riconosciuta anche nelle ipotesi in cui, sulla base della tecnica contabile e valutativa utilizzata dal conferitario, tali quote di ammortamento risultino superiori a quelle imputate a conto economico. La deducibilità consegue all'applicazione dell'art. 109, comma 4 lett. b del Tuir il quale legittima la deduzione, mediante una variazione in diminuzione effettuata in sede di dichiarazione dei redditi, di spese e altri componenti negativi che pur non essendo imputabili al conto economico "sono deducibili per disposizione di legge"². In tale fattispecie la "disposizione di legge" è quella che sancisce imperativamente la neutralità dei conferimenti d'azienda, neutralità da cui deve conseguire una continuità dei valori fiscalmente riconosciuti indipendentemente dai comportamenti contabili e valutativi adottati dalla società conferitaria³.

Qualora invece i minori ammortamenti imputati a conto economico siano il risultato di un allungamento del piano di ammortamento posto in essere in ossequio a regole civilistiche, la differenza rispetto agli importi che si sarebbero ottenuti continuando il piano originario non è

¹ La soluzione risulta coerente con quanto sostenuto dal Ministero delle Finanze, risoluzione 235/E del 11 agosto 1995.

² V. sul punto Abi, Circolare n. 7 del 30 marzo 1998, par. 3.2.5.1, con riferimento ai conferimenti "neutrali" di cui all'articolo 4 del D. Lgs. 358 del 1997. L'Abi osserva:

"Il soggetto conferitario acquisisce gli immobili ed altri beni strumentali sulla base del costo fiscale che i cespiti avevano presso il conferente e del corrispondente fondo di ammortamento fiscalmente riconosciuto, continuando l'ammortamento fiscale secondo le regole di cui all' art. 67 del TUIR. In questo senso, poiché il soggetto conferitario subentra nella posizione fiscale del conferente, il coefficiente di ammortamento a lui spetta per intero, senza subire la decurtazione prevista, per i beni di nuova acquisizione, dall' art. 67, comma 2, del TUIR. L' eventuale ammortamento anticipato va quantificato tenendo conto dell' esercizio in cui i beni sono entrati in funzione presso il conferente.

È da ritenere che l' effetto relativo si produca sia nel caso in cui i cespiti siano stati acquisiti nella contabilità del conferitario sulla base del loro valore di stima, sia nel caso in cui i cespiti siano stati acquisiti in contabilità a saldi aperti.

Nel primo caso le quote di ammortamento misurate sul maggior costo dei cespiti presso il conferente potrebbero essere di importo superiore alle quote di ammortamento portate al conto economico. Sorge il dubbio in proposito se la quota di ammortamento così misurata possa considerarsi deducibile per intero, anche per la frazione non imputata al conto economico. Sembra possibile sostenere la tesi della integrale deducibilità, considerato che, nella fattispecie, la deduzione troverebbe fondamento in una esplicita disposizione di legge (cfr. art. 75, comma 4, del TUIR). Sarebbe tuttavia opportuna una conferma sul punto da parte del Ministero delle finanze.

In entrambi i casi gli ammortamenti dei beni conferiti debbono essere calcolati ragguagliando la quota di ammortamento imputabile all' esercizio ai giorni che intercorrono tra la data del conferimento e la fine dell' esercizio".

³ A conclusioni analoghe a quelle riportate nella presente massima si giunge anche considerando, invece che un'operazione di conferimento, una fusione o una scissione.

deducibile, in quanto tale comportamento, se adottato dalla conferente, avrebbe avuto come effetto quello di ottenere unicamente la deducibilità degli importi imputati a conto economico⁴. Tale differenza sarà deducibile negli anni successivi come ammortamento imputato a conto economico dalla conferitaria in seguito all'allungamento del periodo di ammortamento.

Poiché il principio di neutralità delle operazioni di conferimento di azienda è applicabile anche ai fini Irap⁵, le conclusioni esposte con riguardo all'Ires sono applicabili ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive.

NOTA TECNICA

Conferente

Costo riconosciuto in capo alla conferente: € 1.000

Piano di ammortamento originario:

	Anno 1	Anno 2	Anno 3	Anno 4	Anno 5	Anno 6
Ammortamento	100	200	200	200	200	100

Residuo ammortizzabile in capo alla conferente al termine del quarto anno, data di efficacia del conferimento: € 300

Coefficiente di ammortamento fiscale: 20%

In seguito al conferimento, gli ammortamenti del 5° e 6° anno non vengono effettuati dalla conferente; nelle tabelle successive ne viene mantenuta l'indicazione semplicemente per confronto tra il piano originario e quello della conferitaria

Conferitaria

1. Iscrizione dell'azienda senza modifica del piano di ammortamento né svalutazione

Iscrizione a "saldi aperti"

La conferitaria iscrive il bene a 1.000 ed il fondo ammortamento a 700.

Piano di ammortamento

	Anno 1	Anno 2	Anno 3	Anno 4	Anno 5	Anno 6
Originario	100	200	200	200	200	100
Conferitaria					200	100

La conferitaria deduce gli ammortamenti imputati a conto economico.

⁴ Ciò come effetto dell'abrogazione della possibilità di deduzione extra contabile prima prevista dall'art. 109, 4 comma lett. b del Tuir

⁵ Circolare Agenzia delle Entrate, n. 57/E del 25 settembre 2008

Iscrizione “a saldi chiusi”

La conferitaria iscrive il bene a 300.

Piano di ammortamento

	Anno 1	Anno 2	Anno 3	Anno 4	Anno 5	Anno 6
Originario	100	200	200	200	200	100
Conferitaria					200	100

La conferitaria deduce gli ammortamenti imputati a conto economico perché non eccedono quelli fiscalmente consentiti (coefficiente 20%) in base al costo fiscale della conferente.

2. Iscrizione dell'azienda senza modifica del piano di ammortamento e con svalutazione

Iscrizione a “saldi aperti”

Si ipotizza che il bene sia valutato, alla data del conferimento, pari a 150 con una svalutazione di 150. La conferitaria iscrive il bene a 850 ed il fondo ammortamento a 700.

Piano di ammortamento

	Anno 1	Anno 2	Anno 3	Anno 4	Anno 5	Anno 6
Originario	100	200	200	200	200	100
Conferitaria					100	50
Variazione in diminuzione					100	50

La conferitaria deduce gli ammortamenti imputati a conto economico ed inoltre effettua una variazione in diminuzione nel modello unico ai sensi dell'art. 109, 4 comma, lett. b

Iscrizione “a saldi chiusi”

Si ipotizza che il bene sia valutato, alla data del conferimento, pari a 150 con una svalutazione di 150. La conferitaria iscrive il bene a 150.

Piano di ammortamento

	Anno 1	Anno 2	Anno 3	Anno 4	Anno 5	Anno 6
Originario	100	200	200	200	200	100
Conferitaria					100	50
Variazione in diminuzione					100	50

La conferitaria deduce gli ammortamenti imputati a conto economico (perché non eccedono quelli fiscalmente consentiti in base al costo fiscale della conferente) ed inoltre effettua una variazione in diminuzione nel modello unico ai sensi dell'art. 109, 4 comma, lett. b.

3. Allungamento del periodo di ammortamento

Iscrizione a “saldi aperti”

La conferitaria iscrive il bene a 1.000 ed il fondo ammortamento a 700.

La conferitaria ridetermina la durata della residua vita utile del bene in 3 anni, allungando di conseguenza il periodo di ammortamento.

Piano di ammortamento

	Anno 1	Anno 2	Anno 3	Anno 4	Anno 5	Anno 6	Anno 7
Originario	100	200	200	200	200	100	
Conferitaria					100	100	100

La conferitaria deduce gli ammortamenti imputati a conto economico.

Iscrizione a “saldi chiusi”

La conferitaria iscrive il bene a 300.

La conferitaria ridetermina la durata della residua vita utile del bene in 3 anni, allungando di conseguenza il periodo di ammortamento.

Piano di ammortamento

	Anno 1	Anno 2	Anno 3	Anno 4	Anno 5	Anno 6	Anno 7
Originario	100	200	200	200	200	100	
Conferitaria					100	100	100

La conferitaria deduce gli ammortamenti imputati a conto economico perché non eccedono quelli fiscalmente consentiti in base al costo fiscale della conferente.