

## Conferimento d'azienda: come determinare gli ammortamenti

*Primo Ceppellini e Roberto Lugano - Dottori commercialisti - Soci fondatori e partners di Ceppellini Lugano & Associati*

Chi è legittimato a effettuare e a dedurre fiscalmente gli ammortamenti in caso di conferimento di azienda in corso d'anno? Al quesito ha risposto la Corte di Cassazione con la sentenza n. 34750/2019: gli ammortamenti spettano solo al soggetto conferitario, che li deve eseguire con riferimento all'intero periodo d'imposta. La posizione della Cassazione si scontra, però, con le indicazioni dei principi contabili, con la prassi dell'Agenzia delle Entrate e anche con la comune logica aziendale. Infatti, applicando la sentenza al caso di un conferimento effettuato negli ultimi giorni dell'anno, non solo sarebbero falsati i bilanci delle società, ma si potrebbe addirittura arrivare a utilizzare questa impostazione in chiave abusiva.

La Corte di Cassazione, nella sentenza n. 34750 del 31 dicembre 2019, ha affrontato il tema del soggetto legittimato ad effettuare e a dedurre fiscalmente gli **ammortamenti** in caso di **conferimento di azienda** in corso d'anno.

La Suprema Corte ha assunto una posizione singolare, concludendo che gli ammortamenti spettano **solo al soggetto conferitario**, il quale li deve eseguire con riferimento all'intero periodo di imposta. Si tratta però di una posizione che si scontra con le indicazioni dei **principi contabili** e con gli **orientamenti** espressi dalla stessa Agenzia delle Entrate, oltre che con la comune **logica aziendale**.

Si pensi a questo proposito alle conseguenze che avrebbe l'applicazione di questa sentenza al caso di un conferimento effettuato negli ultimi giorni dell'anno: non solo sarebbero falsati i bilanci delle società, ma addirittura si potrebbe arrivare a utilizzare questa impostazione in **chiave abusiva** (sarebbe uno strumento per spostare costi - gli ammortamenti - da una entità in perdita ad una in utile).

### I riferimenti normativi

La sentenza è fondata sul richiamo di un riferimento normativo non congruente. Secondo i giudici, infatti, ai sensi del comma 1 dell'art. 176 TUIR, "il soggetto conferente deve assumere, quale valore delle partecipazioni ricevute, l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto dell'azienda conferita e il conferitario subentra nella posizione del 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 che, come ritenuto dal giudice di appello, il conferitario assumerà il costo storico delle immobilizzazioni ed il relativo fondo di ammortamento, quale risulta dal bilancio dell'esercizio anteriore al conferimento. Di conseguenza, il **conferitario** deve 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, I e IV comma, norma inserita nella disciplina fiscale delle operazioni straordinarie, che tende a garantire la neutralità fiscale e la continuità dei valori fiscali nel caso di conferimento di azienda".

In realtà, dalla sentenza della Commissione Tributaria di Primo grado (Commissione Tributaria provinciale di Milano, Sezione II, sentenza 20 aprile 2010, n. 113) è possibile verificare che la motivazione che aveva condotto l'Agenzia delle Entrate a negare la deduzione degli ammortamenti operati dalla conferente risiede in un altro passaggio dell'art. 176 TUIR, contenuto

nel comma 4: “le aziende acquisite in dipendenza di conferimenti ai sensi del comma 1 della disposizione si considerano possedute dal soggetto conferitario "anche per il periodo di possesso del soggetto conferente", con la conseguenza che, in ipotesi di tale conferimento e nel correlativo esercizio, il conferente [...] non è legittimato alla deduzione degli ammortamenti sulle immobilizzazioni dell'azienda ceduta nemmeno per il periodo anteriore alla cessione, mentre il conferitario è legittimato alla deduzione degli ammortamenti in oggetto per l'intero periodo”.

Si può osservare a questo proposito che:

- il comma 1 dell'art. 176 disciplina solo il **subentro in continuità** della conferitaria nei valori fiscalmente riconosciuti in capo alla conferente al momento del conferimento;
- il comma 4 riguarda la **continuità del periodo di possesso** dell'azienda ai fini dell'applicazione di eventuali norme agevolative (la tassazione rateizzata nel caso di cessione di azienda posseduta da oltre tre anni).

Nessun aspetto dell'art. 176 entra nel merito del soggetto legittimato a dedurre gli ammortamenti: per questo aspetto, quindi, occorre riferirsi ai principi e alle tecniche contabili.

## I principi contabili

Una tecnica contabile corretta richiede che il risultato di periodo sia determinato in base al **criterio di competenza**. Questo significa che le componenti di costo commisurate al tempo, come sono gli ammortamenti, siano imputate *pro rata temporis* sia nel bilancio della conferente sia in quello della conferitaria. Solo in questo modo si riesce ad esprimere in modo corretto la correlazione tra costi e ricavi.

A questo proposito, il **principio contabile OIC 16** (paragrafo 81), nel considerare l'ipotesi di cessione di un bene ammortizzabile in corso d'anno (del tutto congrua a quella qui considerata di conferimento del bene) arriva a concludere che “quando un'immobilizzazione materiale è venduta occorre eliminare contabilmente, in contropartita al corrispettivo ricevuto, la voce delle immobilizzazioni materiali per il valore netto contabile dell'immobilizzazione materiale ceduta, cioè al netto degli ammortamenti accumulati fino alla data di alienazione comprendendo **anche la quota di ammortamento** relativa alla **frazione dell'ultimo esercizio in cui è stato utilizzato**”.

A ulteriore conferma di questa impostazione, può essere richiamato il **principio contabile OIC 30**, relativo ai criteri di redazione dei bilanci intermedi, secondo il quale “l'ammortamento delle immobilizzazioni deve essere effettuato in relazione ai soli cespiti che siano disponibili e pronti per l'uso durante il periodo, utilizzando l'aliquota annua, opportunamente ridotta in proporzione alla durata del periodo intermedio rispetto all'intero esercizio”.

## La posizione dell'Agenzia delle Entrate

Per quanto riguarda la deducibilità degli ammortamenti nell'ambito della determinazione del reddito d'impresa, l'Agenzia delle Entrate ha da tempo allineato la sua posizione a quella dei principi contabili.

La risoluzione n. 41 /E del 12 febbraio 2002 ribadisce infatti molto chiaramente che “per la determinazione del reddito imponibile del conferente, le quote di ammortamento relative ai beni facenti parte dell'azienda conferita debbono essere calcolate ragguagliando la quota ordinaria ai giorni che intercorrono tra l'inizio del periodo d'imposta e la data del conferimento. [...] Pertanto, si ritiene che anche dal punto di vista fiscale acquisti rilievo il metodo di contabilizzazione delle quote d'ammortamento prescelto dall'impresa in conformità a corretti principi contabili. E dunque, ad integrazione di quanto affermato nella circolare n. 98/2000 sono da ritenere **deducibili le quote di ammortamento** relative alle immobilizzazioni dismesse o cedute nel corso dell'esercizio, determinate secondo il criterio *pro rata temporis*”.

## Conclusioni

Alla luce delle considerazioni che abbiamo espresso, e tenendo conto delle prese di posizione che sono state sopra riportate, è da ritenere che i **comportamenti contabili e fiscali** fin qui adottati dalle imprese in caso di conferimento rimangano **perfettamente validi**.

La pronuncia della Cassazione sembra essere destinata a una revisione, qualora si ripresentasse il caso. È comunque importante che l'Agenzia delle Entrate eviti il proliferarsi di verifiche che prendano spunto da questa interpretazione e che invece confermi i propri orientamenti del passato.