



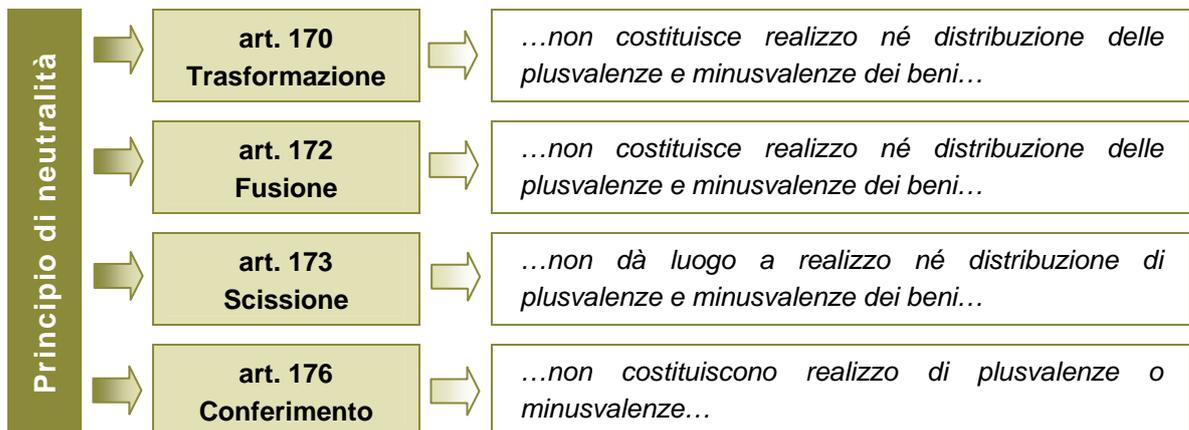
L'ADC conferma la prevalenza del principio di neutralità nel conferimento d'azienda

Il principio di neutralità

Uno degli assunti di base contenuti nel Tuir che accomuna le operazioni straordinarie è il **principio di neutralità**.

L'Associazione Italiana Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili, con la [norma di comportamento n.178/10](#), richiama tale assunto di base ed afferma che, in un conferimento d'azienda effettuato ai sensi dell'art.176, co.1, Tuir, la società conferitaria può continuare a dedurre gli ammortamenti relativi ai beni conferiti nella stessa misura in cui venivano dedotti da parte della conferente anche qualora gli ammortamenti stanziati a Conto economico risultassero inferiori a questi ultimi.

Il Tuir dispone che le operazioni di trasformazione, fusione, scissione e conferimento sono operazioni effettuate in regime di neutralità fiscale, senza realizzo di plusvalenze o minusvalenze, anche se queste emergono civilisticamente.



Come si può notare dall'*incipit* degli articoli sopra riportati, il principio di neutralità risulta immanente nelle operazioni straordinarie, oltre che a non essere condizionato ad alcun comportamento o scelta¹.

Le considerazioni dell'ADC

Nell'operazione di conferimento:

- ➔ il soggetto conferente assume, a fronte dell'ultimo valore fiscalmente riconosciuto dell'azienda – o del ramo d'azienda – trasferita, una partecipazione nella conferitaria di pari valore;
- ➔ la conferitaria subentra nella posizione del conferente in ordine agli elementi dell'attivo e del passivo dell'azienda trasferita; la conferitaria deve, inoltre, far emergere da un apposito prospetto di riconciliazione della dichiarazione dei redditi (trattasi del quadro RV) i dati esposti in bilancio ed i valori fiscalmente riconosciuti.

Dal punto di vista operativo, una volta perfezionata l'operazione di conferimento la conferitaria deve provvedere all'iscrizione degli elementi dell'attivo e del passivo trasferiti.

¹ Ovviamente tali considerazioni sono riferite ai casi in cui non si opti per il riconoscimento fiscale degli eventuali maggiori valori iscritti in bilancio, previo pagamento dell'imposta sostitutiva; in tal caso, è evidente che per espressa volontà l'operazione perda il proprio carattere di neutralità.

Differenti sono le tecniche contabili che possono essere adottate²; in particolare, con riferimento ai beni ammortizzabili, la contabilizzazione può avvenire:

a saldi aperti	a saldi chiusi
sulla base dei valori risultanti dalla perizia di stima, procedendo con la rettifica del fondo ammortamento, del costo storico, ovvero di entrambi;	sulla base dei valori risultanti dalla perizia di stima, procedendo senza rilevare il fondo d'ammortamento.

Esempio

Il bene conferito presenta i seguenti valori nel bilancio della conferente:

Costo storico = € 1.000

Fondo ammortamento = € 700

Valore di perizia = € 200

Coefficiente d'ammortamento = 10%

➔ Qualora la conferitaria proceda all'iscrizione del bene a **saldi aperti**, mediante rettifica del solo costo storico, i valori saranno i seguenti:

Costo storico = € 900

Fondo ammortamento = € 700

➔ Diversamente, qualora la conferitaria proceda all'iscrizione del bene a **saldi chiusi** i valori saranno i seguenti:

Costo storico = € 200

Fondo ammortamento = € 0

Negli esempi sopra proposti si evince come nella conferente gli ammortamenti che transitavano a Conto economico erano pari a 100 (1.000 x 10%). Supponendo che il bene in oggetto non soffra limitazioni alla deducibilità, la quota dedotta era anch'essa pari a 100. Diversamente, per la conferitaria, dal momento che il conferimento è stato attuato considerando i valori peritali, e che tali valori sono inferiori al residuo netto contabile ante conferimento, gli ammortamenti che transiteranno a Conto economico saranno inferiori a 100.



È evidente che bisogna chiedersi se la quota di ammortamento eventualmente non transitata nel Conto economico della conferitaria in virtù della tecnica contabile utilizzata sia deducibile o meno.

Come già anticipato in premessa, l'ADC sostiene la deducibilità anche dell'eventuale quota di ammortamento non transitata a Conto economico.

Negli esempi sopra riportati, pertanto, risulteranno deducibili rispettivamente anche le quote degli ammortamenti non esposti a Conto economico.

Dal momento che non è più possibile utilizzare il quadro EC³, la deduzione del *quantum* non transitato a Conto economico non potrà che avvenire mediante la rilevazione di una variazione diminutiva in Unico.

Ad onor del vero, l'indicazione di un componente deducibile nell'abrogato quadro EC, piuttosto che nel quadro RF, non è esattamente la stessa cosa: la riserva di utile che si genera, oggi non risulta più in sospensione d'imposta.

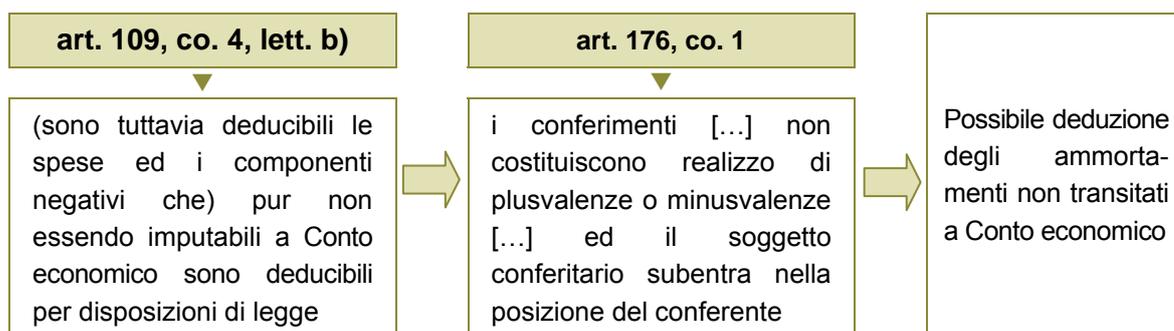
Ciò posto, è evidente che la citata conseguenza non può incrinare l'assunto di base: l'operazione di conferimento, o più in generale le operazioni straordinarie già menzionate, sono neutrali e la determinazione del reddito dell'avente causa deve avvenire in continuità con il dante causa.

² Nel presente contributo non si procederà ad un'analisi completa delle metodologie di contabilizzazione possibili. I casi esposti servono esclusivamente al fine di valutare le problematiche che si possono venire a creare con riferimento alla deduzione delle quote d'ammortamento, e sulle quali è incentrata la Norma di comportamento ADC n. 178/10.

³ Si ricorda che il quadro EC può essere compilato solo al fine di gestire il riassorbimento dei disallineamenti precedentemente scaturiti.

La prevalenza del principio di neutralità dell'operazione di conferimento sul principio di derivazione è da ricondursi, secondo quanto affermato nella norma di comportamento in commento, al disposto dell'art.109, co.4, lett. b) Tuir, in base al quale sono deducibili *“le spese e gli altri componenti negativi [...] che pur non essendo imputabili a Conto economico, sono deducibili per disposizione di legge”*.

La disposizione di legge che deve essere richiamata è, appunto, l'art.176, norma che sancisce la neutralità del conferimento d'azienda. Dall'applicazione del principio di neutralità discende che si debba avere continuità dei valori fiscalmente riconosciuti indipendentemente dalle tecniche contabili e valutative adottate dalla conferitaria⁴. Le argomentazioni che stanno alla base della deducibilità degli ammortamenti non transitati a Conto economico possono essere così schematizzati.



L'ADC continua poi sostenendo, condivisibilmente, che se i minori ammortamenti stanziati a Conto economico sono tali in virtù:

“di un allungamento del piano d'ammortamento posto in essere in ossequio a regole civilistiche, la differenza rispetto agli importi che si sarebbero ottenuti continuando il piano originario non è deducibile, in quanto tale comportamento, se adottato dalla conferente, avrebbe avuto come effetto quello di ottenere unicamente la deducibilità degli importi imputati a Conto economico”.

In una siffatta ipotesi, la differenza sarà portata in deduzione negli anni seguenti come ammortamenti transitati a Conto economico per effetto dell'allungamento del periodo di ammortamento.

Casi pratici

Si considerino i seguenti dati:

- Tipologia operazione: conferimento unica impresa individuale in Srl esistente.
- Costo storico unico bene strumentale conferito = € 1.000.
- Fondo ammortamento = € 700.
- Valore di perizia = € 200.
- Coefficiente d'ammortamento = 20%.
- Al fine di semplificare i conteggi si supponga che il conferimento abbia avuto effetto l'1/01/10.

Di seguito si procede alla simulazione del processo di ammortamento in differenti casi, al fine di valutarne le differenze ed i comportamenti da tenere secondo quanto consigliato dalla norma di comportamento 178.

Caso 1

Iscrizione a saldi aperti e chiusi, senza modifica del piano d'ammortamento e con recepimento del valore di perizia

⁴ In senso conforme: Abi, Circolare n. 7 del 30/03/98.

Se la conferitaria opta per l'iscrizione a **saldi aperti**, il bene dovrà essere iscritto in bilancio coi seguenti valori (metodo utilizzato: decremento del solo costo storico):

- ➔ Costo storico = € 900;
- ➔ Fondo ammortamento = € 700

Diversamente, se la conferitaria opta per l'iscrizione a **saldi chiusi**, il bene dovrà essere iscritto in bilancio coi seguenti valori:

- ➔ Costo storico = € 200;
- ➔ Fondo ammortamento = € 0

Il netto contabile (200) coincide in entrambi in casi col valore di perizia.

Di seguito viene rappresentato il piano d'ammortamento civilistico e fiscale in applicazione delle considerazioni svolte dall'ADC.

Anno	Ammortamenti civilistici conferente ⁵	Ammortamenti fiscali conferente	Ammortamenti civilistici conferitaria ⁶	Ammortamenti fiscali conferitaria
2006	100,00	100,00	-	-
2007	200,00	200,00	-	-
2008	200,00	200,00	-	-
2009	200,00	200,00	-	-
2010	200,00	200,00	133,33	200,00
2011	100,00	100,00	66,67	100,00
	1.000,00	1.000,00	200,00	300,00

Il piano d'ammortamento civilistico della conferitaria è stato determinato partendo dal presupposto che venga considerata invariata la vita utile residua del bene.

Dal momento che il netto contabile ante conferimento (300) è superiore al valore di perizia (200), e che il processo di ammortamento deve avere la stessa durata prevista dalla conferente, si dovrà agire modificando l'aliquota d'ammortamento.

Mancando due esercizi completi al termine del processo d'ammortamento l'aliquota passa dal 20% al 66,67%.

Tutto ciò premesso, la conferitaria:

- ➔ nell'anno 2010 deduce gli ammortamenti imputati a Conto economico (133,33) e procede a variazioni diminutive per 66,67 (totale deduzioni = 200, come avrebbe dedotto la conferente se non fosse stato effettuato il conferimento);
- ➔ nell'anno 2011 deduce gli ammortamenti imputati a Conto economico (66,67) e procede a variazioni diminutive per 33,33 (totale deduzioni = 100, come avrebbe dedotto la conferente se non fosse stato effettuato il conferimento).

Complessivamente, la conferitaria deduce 300, che corrisponde esattamente al netto contabile presso la conferente ante conferimento.

Caso 2

Iscrizione a saldi aperti e chiusi, con modifica del piano d'ammortamento

Come già anticipato, nell'ipotesi in cui i minori ammortamenti imputati a Conto economico sono da ricondurre ad un'intervenuta modifica (*rectius*: allungamento) del piano d'ammortamento in ossequio alle disposizioni civilistiche, la differenza rispetto agli importi che si sarebbero ottenuti continuando il piano originario non è deducibile.

Per evitare complicazioni di calcolo, supponiamo di non considerare il valore di perizia.

Se la conferitaria opta per l'iscrizione a **saldi aperti**, il bene dovrà essere iscritto in bilancio coi seguenti valori:

⁵ È rappresentato il piano d'ammortamento del bene nell'ipotesi in cui non si fosse proceduto al conferimento.

⁶ È rappresentato il piano d'ammortamento della conferitaria.

- ➔ Costo storico = € 1.000;
- ➔ Fondo ammortamento = € 700.

Diversamente, se la conferitaria opta per l'iscrizione a **saldi chiusi**, il bene dovrà essere iscritto in bilancio coi seguenti valori:

- ➔ Costo storico = € 300;
- ➔ Fondo ammortamento = € 0.

Di seguito viene rappresentato il piano d'ammortamento civilistico e fiscale in applicazione delle considerazioni svolte dall'ADC.

Anno	Conferente			Conferitaria	
	Amm.ti originari civilistici	Amm.ti civilistici modificati	Amm.ti fiscali modificati conferente	Ammortamenti civilistici conferitaria	Ammortamenti fiscali conferitaria
2006	100,00	100,00	100,00	-	-
2007	200,00	200,00	200,00	-	-
2008	200,00	200,00	200,00	-	-
2009	200,00	200,00	200,00	-	-
2010	200,00	100,00	100,00	100,00	100,00
2011	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
2012	-	100,00	100,00	100,00	100,00
	1.000,00	1.000,00	1.000,00	300,00	300,00

Essendo stata rideterminata la vita utile del bene in tre anni, la conferitaria deduce gli ammortamenti transitati a Conto economico in quanto non eccedono quelli che sarebbero stati effettuati presso la conferente, in assenza del conferimento, e tenendo conto della rideterminazione della vita utile residua.

Nella sostanza, non si verifica altro che uno slittamento in avanti della deduzione degli ammortamenti.

Considerazioni finali

Per completezza, occorre rilevare che la questione relativa alla possibilità di portare in deduzione spese o componenti negativi pur in mancanza del transito a Conto economico è divenuta di particolare delicatezza da quando è stato abrogato il quadro EC. L'abrogazione del quadro EC ha, infatti, avuto come diretta conseguenza che il principio di derivazione⁷ è divenuto condizione imprescindibile per dedurre componenti negativi. Alla supremazia di quest'ultimo principio (e conseguentemente in contrapposizione con la tesi dell'ADC trattata nel presente contributo) sembra ispirarsi diversa dottrina. Tra queste, Assonime⁸ esprime una posizione di maggiore cautela nel sostenere la deducibilità "a prescindere" degli ammortamenti non imputati a Conto economico, quando afferma che:

naturalmente va precisato che per effetto dell'abrogazione del regime delle deduzioni extracontabili [...] gli ammortamenti deducibili sono solo quelli imputati a Conto economico.

⁷ In breve, secondo il principio di derivazione, un componente risulta deducibile solo se effettivamente imputato a Conto economico.

⁸ Circolare n. 51/08, par. 1.3.4.

Sarebbe pertanto necessario un chiarimento ufficiale da parte dell'Amministrazione Finanziaria, in quanto sposare l'una o l'altra tesi significa determinare in maniera differente l'ammontare imponibile.

Concludendo, l'interpretazione fornita con la norma di comportamento ADC n. 178/2010 circa l'applicabilità dell'art.109, co. 4, lett. b), in ipotesi di conferimento d'azienda, offre lo spunto per andare ad analizzare in quali altre ipotesi sia consentita la deduzione di un componente negativo pur non essendo transitato a Conto economico.

Una di queste è senza dubbio quello della **partecipazione agli utili** spettanti ai lavoratori dipendenti e degli **associati in partecipazione con apporto di solo lavoro**.

Il comma 6 dell'art. 95 ne stabilisce, infatti, la deducibilità, anche nel caso in cui non siano stati rilevati a Conto economico.

La deduzione, qualora il componente negativo non sia stato imputato a Conto economico, avverrà tramite variazione diminutiva nel quadro RF di Unico.

L'applicazione del principio di derivazione trova un'ulteriore deroga in caso di applicazione del c.d. "riallineamento speciale", introdotto dal D.L. n.185/08.

L'articolo 15, co.10, stabilisce, infatti, che la deduzione del maggior valore dell'avviamento e dei marchi d'impresa può avvenire in misura non superiore ad un nono, a prescindere dall'imputazione a Conto economico.

Ciò sta a significare che, pur avendo stanziato ammortamenti ex art.103 in misura non superiore ad un diciottesimo, è possibile la deduzione fino ad un nono.

Tale maggior deduzione non può che trovare spazio in Unico se non con una variazione diminutiva in RF.

Deduzione di un componente negativo pur non essendo transitato a Conto economico

partecipazione agli utili spettanti ai lavoratori dipendenti e degli associati in partecipazione con apporto di solo lavoro;

"riallineamento speciale" ex D.L. n.185/08 per marchi ed avviamento.

Va rilevato che, sempre nell'ambito del "riallineamento speciale", il principio di derivazione continua, invece, a trovare applicazione con riferimento ai brevetti ed alle altre attività immateriali rivalutabili previo pagamento dell'imposta sostitutiva.

Ciò sta a significare che se un brevetto è stato ammortizzato civilisticamente in cinque anni, la deduzione sarà possibile per il *quantum* transitato a Conto economico, anche se la norma fiscale rende possibile la deduzione fino ad un massimo di due anni.