

REDDITO IMPRESA E IRAP

Derivazione rafforzata e ammortamenti fiscalmente deducibili

di Lucia Recchioni

Come noto, ai sensi dell'[articolo 83 Tuir](#), per i soggetti **Oic Adopter**, escluse le micro-imprese, assumono rilevanza fiscale i “*criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili*” (c.d. **principio di derivazione rafforzata**).

Purtuttavia, come stabilito dall'[articolo 2, comma 2, D.M. 48/2009](#), si applicano in ogni caso le disposizioni del Tuir “che prevedono **limiti quantitativi alla deduzione di componenti negativi o la loro esclusione** o ne dispongono la **ripartizione** in più periodi di imposta, nonché quelle che **esentano o escludono**, parzialmente o totalmente, dalla formazione del reddito imponibile **componenti positivi**, comunque denominati, o ne consentono la **ripartizione** in più periodi di imposta, e quelle che stabiliscono la rilevanza di componenti positivi o negativi nell'esercizio, rispettivamente, della loro percezione o del loro pagamento”.

Tra le disposizioni del Tuir che “**prevedono limiti quantitativi alla deduzione di componenti negativi**” è ormai pacificamente ricompreso anche l'[articolo 102 Tuir](#) in materia di **ammortamento dei beni materiali**: pertanto l'ammortamento deducibile non può essere in ogni caso superiore a quello risultante dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti con il **D.M. 31.12.1988**.

L'eventuale ammortamento imputato **in misura maggiore** deve essere indicato tra le **variazioni in aumento** in dichiarazione (anche se operato nel rispetto dei **principi contabili nazionali**).

Possiamo però richiamare alcune previsioni del **principio contabile Oic 16**, dedicato alle immobilizzazioni materiali, che possono comunque incidere sugli importi degli **ammortamenti fiscalmente deducibili**.

Pensiamo, ad esempio, agli effetti che il nuovo **criterio del costo ammortizzato** assume ai fini della **rilevazione iniziale delle immobilizzazioni**; se, infatti, è previsto il **pagamento differito** del bene e il tasso di interesse desumibile dalle condizioni contrattuali è significativamente diverso da quello di mercato, il **valore del bene da iscrivere in bilancio** è pari al **valore attuale** dei flussi finanziari futuri, calcolato al tasso di interesse di mercato (Oic 16, par. 33).

In altre parole, in questo caso l'iscrizione del bene in bilancio avviene ad un valore inferiore al prezzo risultante dal contratto, poiché parte del **costo d'acquisto** è classificato nel bilancio come **onere relativo ad un finanziamento**: l'**ammortamento fiscalmente deducibile** dovrà essere calcolato sul prezzo risultante dal contratto o sul valore iscritto in bilancio?

Ebbene, in questo caso deve pacificamente ritenersi che l'ammortamento fiscalmente deducibile debba essere calcolato sul **valore dell'immobilizzazione iscritto in bilancio**, sebbene l'[articolo 102 Tuir](#) parli di “**costo dei beni**”: saranno quindi deducibili esclusivamente gli **ammortamenti imputati a conto economico**, nel limite dei coefficienti tabellari di cui al **D.M. 31.12.1988**, come chiarito anche con la [circolare AdE 7/E/2011](#).

Passando all'analisi di un'altra fattispecie possiamo poi ricordare che il **valore da ammortizzare**, nel rispetto del principio contabile Oic 16, non è pari al **costo di acquisto**, ma deve essere calcolato tenendo conto del **valore residuo dell'immobilizzazione**.

Lo stesso principio contabile Oic 16, tuttavia, precisa che “*detto valore di realizzo è spesso così esiguo rispetto al valore da ammortizzare che di esso non si tiene conto*” (Oic 16 par. 62).

Non è da escludersi, però, che il suo importo possa essere maggiore, ragion per cui nella definizione del **piano di ammortamento civilistico** potrebbe essere ricompreso il **valore residuo dell'immobilizzazione**.

L'[articolo 102 Tuir](#), come abbiamo già detto, prevede invece che i coefficienti stabiliti con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze debbano essere applicati al “**costo dei beni**”: pur trovando le previsioni del Tuir piena applicazione, in questo caso, in ossequio al principio della **previa imputazione al conto economico**, deve tuttavia escludersi la deducibilità solo fiscale di ammortamenti mai iscritti in bilancio.

La minor deduzione, tuttavia, potrà essere “assorbita” al momento della vendita grazie alla rilevazione di una **minore plusvalenza** o di una **maggior minusvalenza**.

Così individuato il valore da ammortizzare, resta da comprendere qual è il momento a decorrere dal quale il **processo di ammortamento** deve **iniziare**.

Sul punto, infatti, si rende necessario distinguere:

- quanto previsto dall'[articolo 102 Tuir](#), in forza del quale le quote di ammortamento sono deducibili a partire dall'**esercizio di entrata in funzione del bene**,
- quanto stabilito dall'**Oic 16**, par. 61, secondo il quale l'ammortamento decorre dal momento in cui l'**immobilizzazione è disponibile e pronta per l'uso**.

Ora, ipotizziamo che una società abbia acquistato un nuovo macchinario nel novembre **2017**, già disponibile e pronto all'uso. Lo stesso bene, però, è **entrato in funzione** nel febbraio **2018**.

Nel 2017 è corretto **dedurre** fiscalmente l'ammortamento del suddetto bene, esposto in **bilancio** nel rispetto dei principi contabili nazionali?

Ebbene, sul punto **non possiamo richiamare chiarimenti ufficiali**, potendoci invece limitare a riportare due opposti orientamenti di dottrina:

- da un lato, vi sono autori che qualificano la data di decorrenza dell'ammortamento tra i **criteri di imputazione temporale**, con riferimento ai quali, come abbiamo visto, trova applicazione il **principio di derivazione rafforzata**,
- dall'altro, non sono mancati scritti nei quali, facendo riferimento a quanto previsto dall'[articolo 2, comma 2, D.M. 48/2009](#) e qualificando l'[articolo 102, comma 1, Tuir](#) come una norma di carattere meramente valutativo, è stato ritenuto che **non** possa trovare applicazione il **principio di derivazione rafforzata**.

Sicuramente, volendo adottare un **comportamento prudente**, si reputa preferibile attendere l'**esercizio di effettiva entrata in funzione del bene** per poter considerare l'ammortamento deducibile.

Un ultimo dubbio sul quale vogliamo soffermarci riguarda poi il **primo anno di ammortamento** del bene. Come sappiamo, fiscalmente, l'[articolo 102, comma 2, Tuir](#) prevede la riduzione a metà della quota di ammortamento nel primo esercizio: tale disposizione rientra sicuramente tra le norme che “**prevedono limiti quantitativi alla deduzione di componenti negativi**”, sicché non può trovare applicazione il **principio di derivazione rafforzata**.

Seminario di specializzazione

LA GESTIONE DELLA FINANZA IN AZIENDA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)