

REDDITO IMPRESA E IRAP

Derivazione rafforzata incerta per la decorrenza dell'ammortamento

di Fabio Landuzzi

Il rapporto fra l'**ammortamento dei beni strumentali** ed il **principio della derivazione rafforzata** applicabile ai soggetti *Oic Adopter* è **meno semplice** di quanto possa apparire a prima vista.

Infatti, è assodato che **ai fini Ires** le quote di ammortamento dei beni materiali non sono deducibili secondo l'ammontare imputato al conto economico dell'esercizio, in quanto anche in vigore della derivazione rafforzata **continuano ad applicarsi le limitazioni** di cui all'**articolo 101, comma 2, Tuir**, ossia:

- i **coefficienti di ammortamento** stabiliti dal **D.M. 31.12.1988**;
- la **riduzione alla metà** di detti coefficienti nel primo esercizio.

È chiaro che questa disciplina determina alcuni **effetti obiettivamente anacronistici**; si pensi al caso delle imprese che determinano l'ammortamento economico sulla base del c.d. **pro rata temporis**, ossia in proporzione al tempo decorrente dalla data in cui il cespote è pronto per l'uso e sino alla chiusura di ciascun esercizio.

In questo caso, se anche fossero adottati ai fini civilistici gli **stessi coefficienti** di ammortamento previsti dal D.M. fiscale, nel **primo esercizio di ammortamento**, e per tutti i beni per i quali l'ammortamento economico ha inizio entro il primo semestre di tale esercizio, si è costretti a gestire un **doppio binario civilistico-fiscale** ai fini Ires, in quanto l'importo dell'ammortamento stanziato a bilancio sarebbe aritmeticamente **maggiore del 50%** (che rappresenta la **soglia massima consentita** nel primo anno).

Vi è poi un aspetto, che si può cogliere già nella terminologia che è stata utilizzata nel paragrafo precedente, il quale segna **una differenza**, talvolta anche di un certo rilievo, fra la **normativa fiscale** e la prescrizione del **principio contabile oic 16**. Il riferimento è al **momento di inizio dell'ammortamento** che:

- secondo l'**oic 16**, par. 61, corrisponde “**al momento in cui l'immobilizzazione è disponibile e pronta per l'uso**”; mentre
- secondo l'[articolo 102, comma 1, Tuir](#), corrisponde all'esercizio di “**entrata in funzione del bene**”.

È perciò evidente che la “**disponibilità**” del bene ed il suo essere “**pronto all'uso**” (presupposto

dell'ammortamento civilistico) e la sua “**entrata in funzione**” (presupposto dell'ammortamento fiscale) possono non sempre coincidere, ove il primo presupposto (l'essere pronto all'uso) si perfezioni in un esercizio antecedente al secondo (l'entrata in funzione).

Cosa accade quindi agli ammortamenti che sono stanziati in bilancio in quanto entro la fine dell'esercizio il **bene strumentale è pronto all'uso ma non è ancora entrato in funzione?** Sono forse questi **ammortamenti indeducibili** in quanto non si è per essi verificato il presupposto fiscale, oppure in questa circostanza trova oggi applicazione il principio di **derivazione rafforzata?**

La questione non trova oggi risposte ufficiali ma, con riguardo ai soggetti *Ias Adopter* – e sviluppando argomentazioni che oggi sono proponibili anche per i soggetti *Oic Adopter* in derivazione rafforzata – **Assonime** (nella **Guida all'applicazione dell'Ires e dell'Irap per le imprese Ias Adopter** pubblicata nel 2011) conclude nel senso di **ritenere deducibili gli ammortamenti** stanziati a partire dall'esercizio in cui il bene è solo “**pronto all'uso**”, poiché tale aspetto sarebbe attinente alla fase della “**qualificazione**” e della “**imputazione temporale**”.

Perciò, aderendo a questa prospettiva, troverebbe piena applicazione il **principio di derivazione rafforzata**. Questa argomentazione appare convincente, anche se incontra, nella prassi, **alcune criticità**.

La più rilevante la si è vista in materia di **super ed iper ammortamenti**, dove (si veda la circolare AdE 4/E/2017) è stato affermato che **non valgono affatto i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione**, anche per i soggetti *Oic Adopter* e che la **maggiorazione** viene fruita “*a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene*”.

Sarebbe auspicabile che questa diversa **identificazione del momento iniziale**, apparentemente lieve ma che, nei fatti, può talvolta divenire anche rilevante, sia normativamente risolta, in quanto, altrimenti, l'effetto che si determina nella pratica è spesso un **inquinamento fiscale** dei criteri che sovraintendono il **bilancio civilistico**, onde evitare disallineamenti che complicano la **gestione contabile e fiscale**.



Master di specializzazione

ENTI NON PROFIT: PROFILI GIURIDICI E FISCALI

Scopri le sedi in programmazione >