

REDDITO IMPRESA E IRAP

Periodo d'imposta di durata non annuale: effetti sul calcolo dell'imponibile

di Fabio Landuzzi



Il combinato disposto degli [articoli 76](#) e [110, comma 5, Tuir](#) consente di individuare alcuni principi generali applicabili in presenza di **periodi d'imposta non coincidenti con l'anno solare**:

1. *in primis*, di norma il periodo di imposta **corrisponde all'esercizio civilistico**, a condizione che questo **non sia pari o superiore a 2 anni solari**;
2. il periodo d'imposta di norma corrisponde a quanto **previsto dalla legge o dallo statuto societario**;
3. è assolutamente **legittimo un esercizio ed un periodo d'imposta di durata inferiore o superiore ai 12 mesi** (ma non a 24) e, in queste circostanze, il Legislatore fiscale fornisce le indicazioni circa **l'effettuazione del ragguglio** per alcune poste che concorrono alla determinazione del risultato imponibile di periodo dei soggetti Ires.

Vediamo allora quali sono le poste per le quali la disciplina fiscale richiede il **ragguaglio temporale**:

- **proventi immobiliari** riferiti ai c.d. "immobili patrimonio" ([articolo 90 Tuir](#));
- **ammortamenti delle immobilizzazioni materiali** ([articolo 102 Tuir](#)). A questo riguardo, va detto che la riduzione del coefficiente di ammortamento al **50% della misura ordinaria** si ritiene **applicabile** per i cespiti entrati in funzione nel corso del periodo d'imposta, a prescindere dalla durata di quest'ultimo;
- **spese di manutenzione** relative ad immobilizzazioni materiali ([articolo 102, comma 6, Tuir](#)): quindi, il **massimale di spese deducibili** nel periodo d'imposta **deve essere raggugliato alla durata del periodo** stesso;
- **ammortamenti finanziari** dei beni gratuitamente devolvibili ([articolo 104 Tuir](#));
- svalutazioni dei crediti ed **accantonamenti per rischi su crediti** ([articolo 106 Tuir](#)): lo **0,5% deducibile** deve essere perciò raggugliato alla **durata del periodo d'imposta**;

- accantonamenti per spese di **manutenzione ciclica di navi e aerei** ([articolo 107, comma 1, Tuir](#));
- accantonamenti per spese di **ripristino/sostituzione di beni gratuitamente devolvibili** ([articolo 107, comma 2, Tuir](#)).

Da notare che **non soggiacciono al ragguglio** gli **ammortamenti delle immobilizzazioni immateriali**; è pur vero che, dal punto di vista civilistico, laddove si rendesse opportuno – ad esempio, in caso di periodo di durata infrannuale – **diminuire la quota di ammortamento** imputata nel periodo per una immobilizzazione immateriale, nel presupposto che essa abbia partecipato alla formazione del risultato in misura appunto proporzionalmente più contenuta, di tale circostanza **si dovrebbe tenere conto anche ai fini fiscali**, in forza del **principio generale della preventiva imputazione** al conto economico dei componenti di reddito.

Va poi osservato che **nessun ragguglio** si rende dovuto circa il **computo delle variazioni in diminuzione** rivenienti dalla applicazione di altre norme del Tuir; è il caso dell'eventuale **eccedenza delle spese di manutenzione** rispetto al plafond del 5%, la cui deduzione in quote costanti nei 5 esercizi successivi viene riversata in modo lineare **a prescindere dalla durata temporale** di tali periodi di imposta.

Allo stesso modo funziona il sistema di concorso alla tassazione ex [articolo 86 Tuir](#), delle **quote di plusvalenze ripartite**, appunto, in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi, ma non oltre il quarto.

Con riguardo all'**agevolazione Ace opera il ragguglio ad anno**, come indicato dalla [circolare AdE 12/E/2014](#) secondo la quale, nell'ipotesi in cui il periodo di imposta sia **superiore o inferiore ad un anno**, il capitale proprio deve essere raggugliato alla durata del periodo stesso, al fine di rendere tale **variazione omogenea** con il coefficiente di rendimento nozionale determinato su base annuale.

Infine, in merito alle **tecniche del ragguglio**, in generale si può ritenere **accettabile sia la ponderazione in base ai giorni che in base ai mesi**; in quest'ultimo caso si considera il **mese intero** anche la sua frazione, se superiore a 15 giorni.