

REDDITO IMPRESA E IRAP

Le differenze tra ammortamento civilistico e fiscale dei beni materiali – I° parte

di Stefano Rossetti

Special Event

LA SIMULAZIONE DI UN LAVORO DI REVISIONE LEGALE TRAMITE UN CASO OPERATIVO – CORSO AVANZATO

Il procedimento di ammortamento, che consiste nella **ripartizione del costo di un'immobilizzazione nel periodo della sua stimata vita utile con un metodo sistematico e razionale indipendentemente dai risultati conseguiti nell'esercizio**, è disciplinato:

- dal punto di vista civilistico, dall'[**articolo 2426, comma 1, punto n. 2\), cod. civ.**](#);
- sul piano fiscale, dall'[**articolo 102, commi 1, 2, 4 e 5 Tuir**](#).

Le due discipline non sono perfettamente sovrapponibili, di conseguenza **potrebbe essere necessario gestire le differenze attraverso delle variazioni in aumento e in diminuzione da apportare in dichiarazione dei redditi**.

Le principali differenze tra le due discipline riguardano:

- **l'inizio della procedura di ammortamento;**
- **l'adozione di un'aliquota ridotta in relazione al primo anno di ammortamento fiscale;**
- **la deduzione integrale ed immediata dal reddito d'impresa dei cespiti di costo unitario inferiore ad euro 516,46;**
- **la durata del piano di ammortamento.**

Per quanto attiene al primo aspetto, si pone una problematica legata alla competenza dell'imputazione temporale delle quote di ammortamento. Infatti i criteri per l'individuazione del momento da cui far iniziare l'ammortamento sono diversi:

- il principio contabile Oic 16, par. 61 prevede che **“l'ammortamento decorre dal momento in cui l'immobilizzazione è disponibile e pronta per l'uso”**. Quindi da un punto di vista civilistico devono essere ammortizzati tutti quei cespiti di proprietà dell'impresa che

sono impiegati nel processo produttivo o che sono astrattamente idonei ad essere immessi nel processo produttivo ma non sono entrati ancora in funzione;

- l'[articolo 102, comma 1, Tuir](#) prevede che *“le quote di ammortamento del costo dei beni materiali strumentali per l'esercizio dell'impresa sono deducibili a partire dall'esercizio di entrata in funzione”*.

Ciò comporta che, **qualora non dovesse coincidere la disponibilità del bene con l'entrata in funzione, si rende necessario gestire tale situazione mediante l'effettuazione di una variazione in aumento in dichiarazione dei redditi in quanto la quota di ammortamento civilistico non risulterebbe deducibile ai fini fiscali.** La gestione di tale **disallineamento** interessa sicuramente i **soggetti tenuti alla redazione del micro bilancio** che applicano il principio di **derivazione semplice**, mentre non è chiaro se per i soggetti che sono tenuti alla redazione del bilancio ordinario e abbreviato, in applicazione del principio di **derivazione rafforzata**, tale disallineamento possa venire meno.

Un'altra fattispecie che può generare un disallineamento tra la disciplina civilistica e quella fiscale riguarda la **quantificazione della prima quota di ammortamento**, infatti:

- **il principio contabile Oic 16, paragrafo n. 61** prevede che *“la regola di utilizzare la metà dell'aliquota normale d'ammortamento per i cespiti acquistati nell'anno è accettabile se la quota d'ammortamento ottenuta non si discosta significativamente dalla quota calcolata a partire dal momento in cui il cespote è disponibile e pronto per l'uso”*;
- l'[articolo 102, comma 2](#), primo paragrafo stabilisce la riduzione alla metà della quota di ammortamento deducibile per il primo esercizio.

Quindi, nell'ipotesi in cui l'impresa acquisti i beni strumentali nella prima o nell'ultima parte dell'esercizio (tendenzialmente il primo o l'ultimo trimestre) può essere valutata la possibilità di calcolare la prima quota di ammortamento civilistico secondo il metodo del *prorata temporis*, con ciò creando un **disallineamento tra le due discipline**. A questo punto gli scenari possono essere due:

- **se la prima quota civilistica calcolata con il metodo del *prorata temporis* è maggiore di quella fiscale (aliquota ridotta alla metà) allora la quota civilistica è deducibile nel limite di quella fiscale;**
- **se, invece, la prima quota civilistica calcolata *prorata temporis* è inferiore a quella fiscale allora l'importo ammesso in deduzione è pari alla quota civilistica.**

Nel differente caso, invece, in cui l'acquisto venga effettuato nei mesi centrali dell'esercizio, l'impresa può ridurre alla metà l'aliquota civilistica senza creare in tal modo alcun disallineamento tra le due discipline.

La terza tipologia di disallineamento riguarda la possibilità dal punto di vista fiscale di poter dedurre integralmente, ai sensi dell'[articolo 102, comma 5, Tuir](#), i beni e le relative spese di acquisizione di importo inferiore a 516,46 euro.

Una disposizione analoga non è prevista sul piano civilistico, infatti né il codice civile né il Principio Contabile Oic 16 stabiliscono un limite minimo al di sotto del quale il costo dei cespiti possa essere imputato nel conto economico dell'esercizio di acquisto del bene.

In un siffatto contesto, la disposizione dell'[articolo 102, comma 5, Tuir](#) sarebbe parzialmente inattuabile in considerazione del fatto che l'ammortamento integrale non sarebbe completamente deducibile in quanto, a conto economico verrebbe imputata soltanto la prima quota di ammortamento, violando in tal modo il principio di previa imputazione ex [articolo 109, comma 4, Tuir](#).

Ciò, ad avviso di chi scrive, potrebbe essere ovviabile, da un punto di vista civilistico, imputando integralmente i costi dei cespiti di modesto valore a conto economico, invocando il principio della rilevanza ex [articolo 2423, comma 4, cod. civ.](#) secondo cui “*non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta*”.

In tal modo si potrebbe fruire del disposto agevolativo dell'[articolo 102, comma 5, Tuir](#) eliminando un potenziale disallineamento tra la disciplina civilistica e fiscale.