

Edizione di mercoledì 18 Ottobre 2023

CASI OPERATIVI

Sconto in fattura per opere con titolo abilitativo anteriore al 17 febbraio 2023
di Euroconference Centro Studi Tributari

ADEMPIMENTO IN PRATICA

Crediti energia 2023: utilizzo in compensazione entro il 16.11.2023
di Clara Pollet, Simone Dimitri

LA LENTE SULLA RIFORMA

Delega fiscale e novità in arrivo per gli istituti del codice della crisi
di Francesca Dal Porto

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Conferimenti minusvalenti in “realizzo controllato”: regime salvo ma minusvalenze indeducibili
di Marco Alberi

BILANCIO

Il riassorbimento dei disallineamenti (civilistici e fiscali) delle immobilizzazioni materiali
di Stefano Rossetti

CASI OPERATIVI

Sconto in fattura per opere con titolo abilitativo anteriore al 17 febbraio 2023

di Euroconference Centro Studi Tributari



Alcuni clienti (impresa edile, elettricista e idraulico) si trovano nel 2023 a dover fatturare lavori iniziati, eseguiti e in alcuni casi terminati nel 2022, ma ancora da fatturare.

Questi interventi danno diritto alla detrazione per ristrutturazione edilizia e risparmio energetico, ma soprattutto, al momento della firma del preventivo, era stato garantito lo sconto in fattura.

Si chiede come comportarsi, sapendo che dopo il 17 febbraio 2023 non si può più garantire sempre lo sconto in fattura.

Infine, nell'ipotesi che si possa procedere con lo sconto in fattura e successivamente il fornitore voglia compensare il credito, in dichiarazione dei redditi del fornitore si deve compilare qualche quadro di reddito (ad esempio Quadro RU)?

[**LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU FISCOPRACTICO...**](#)



FiscoPratico

ADEMPIMENTO IN PRATICA

Crediti energia 2023: utilizzo in compensazione entro il 16.11.2023

di Clara Pollet, Simone Dimitri



L'[articolo 7, D.L. 132/2023](#) (c.d. Decreto proroghe) ha anticipato il **termine entro cui utilizzare, in compensazione, i crediti energetici** (energia elettrica e gas naturale) relativi al 2023. In particolare, i crediti relativi al **primo e secondo trimestre 2023**, introdotti rispettivamente dall'[articolo 1, commi 2-5, L. 197/2022](#) (Legge di Bilancio 2023) e dall'[articolo 4 D.L. 34/2023](#) (c.d. Decreto bollette), possono essere **utilizzati in compensazione entro il prossimo 16.11.2023**, in luogo della precedenza scadenza del 31.12.2023.

La compensazione, ai sensi dell'[articolo 17 D.Lgs. 241/1997](#), come di consueto, deve passare esclusivamente **dai canali telematici dell'Agenzia delle entrate**; in alternativa, le imprese beneficiarie **possono cedere i crediti a soggetti terzi**, alle seguenti condizioni:

- il credito va **ceduto “solo per intero”** dalle imprese beneficiarie ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari, senza facoltà di successiva cessione, fatta salva la possibilità di due ulteriori cessioni **solo se effettuate a favore di “soggetti qualificati”** quali:
 - banche e intermediari finanziari;
 - società appartenenti a un gruppo bancario;
 - compagnie di assicurazione.
- in caso di cessione del credito d'imposta, le imprese beneficiarie richiedono il **visto di conformità** dei dati relativi alla **documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti** che danno diritto al credito medesimo.

Stando al provvedimento Agenzia entrate n. 237453/2023, la **cessione dei predetti crediti** deve essere comunicata, all'Agenzia delle entrate, entro il prossimo 18.12.2023. È di tutta evidenza che **tal termine dovrà essere anticipato**, per tener conto del fatto che *“i crediti d'imposta sono usufruiti dal cessionario con le stesse modalità con le quali sarebbero stati utilizzati dal soggetto cedente e comunque entro la medesima data del 16.11.2023”*.

Sia i crediti d'imposta relativi al **primo trimestre 2023** sia quelli concernenti il **secondo trimestre 2023 non possono essere chiesti a rimborso** ([circolare 24/E/2023](#)).

Nella tabella seguente si riepilogano le **condizioni**, il **codice tributo** e la **misura** del **credito spettante** con riferimento ai **primi due trimestri del 2023**.

Ambito soggettivo	Primo trimestre 2023	Secondo trimestre 2023
imprese a forte consumo di energia elettrica	<ul style="list-style-type: none"> · 45% della spesa sostenuta per la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata nel primo trimestre 2023, ovvero alla spesa per l'energia elettrica prodotta e autoconsumata nel medesimo trimestre. · Codice tributo 7010 	<ul style="list-style-type: none"> · 20% della spesa sostenuta per la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata nel secondo trimestre 2023, ovvero alla spesa per l'energia elettrica prodotta e autoconsumata nel medesimo trimestre. · Codice tributo 7015
imprese dotate di contatori di energia elettrica di potenza disponibile pari o superiore a 4,5 kW, diverse dalle imprese energivore	<ul style="list-style-type: none"> · 35% della spesa sostenuta per la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata nel primo trimestre 2023. · Codice tributo 7011 	<ul style="list-style-type: none"> · 10% della spesa sostenuta per la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata nel secondo trimestre 2023. · Codice tributo 7016
imprese a forte consumo di gas naturale	<ul style="list-style-type: none"> · 45% della spesa sostenuta per l'acquisto del medesimo gas, consumato nel primo trimestre 2023, per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici. · Codice tributo 7012 	<ul style="list-style-type: none"> · 20% della spesa sostenuta per l'acquisto del medesimo gas, consumato nel secondo trimestre 2023, per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici. · Codice tributo 7017
imprese diverse da quelle a forte consumo di gas naturale	<ul style="list-style-type: none"> · 45% della spesa sostenuta per l'acquisto del medesimo gas, consumato nel primo trimestre 2023, per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici. · Codice tributo 7013 	<ul style="list-style-type: none"> · 20% della spesa sostenuta per l'acquisto del medesimo gas, consumato nel secondo trimestre 2023, per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici. · Codice tributo 7018

Si ricorda che, qualora dovessero subentrare **conguagli per la rettifica di dati effettivi, risultati errati**, l'impresa che abbia fruito del credito d'imposta per l'acquisto di energia elettrica, **in misura maggiore rispetto a quella risultante dal conguaglio**, deve procedere a **riversare il maggior importo utilizzato in compensazione**, aumentato degli **interessi nel frattempo maturati** ([circolare n. 24/E/2023](#)).

Diversamente, l'impresa che abbia utilizzato il credito d'imposta per l'acquisto di energia elettrica, **in misura minore rispetto a quella risultante dal conguaglio per la rettifica**, può, al ricorrere di tutti gli altri presupposti previsti dalla norma, **fruire in compensazione del maggior credito d'imposta spettante, fermo restando il termine ultimo di utilizzo in compensazione** (nel caso di specie, **16.11.2023**).

Per espressa previsione normativa, infine, i **crediti d'imposta descritti**:

- **non sono soggetti ai limiti annui per l'utilizzo in compensazione** di cui all'[articolo 1, comma 53, L. 244/2007](#) (limite di euro 250.000 per i crediti da quadro RU) e di cui all'[articolo 34, L. 388/2000](#) (limite alle compensazioni orizzontali di euro 2.000.000);
- **non concorrono alla formazione del reddito d'impresa né della base imponibile Irap e non rilevano ai fini del rapporto** di cui all'[articolo 61 Tuir](#) (deducibilità degli interessi passivi) e all'[articolo 109, comma 5, Tuir](#) (deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi);
- sono **cumulabili con altre agevolazioni** che abbiano a oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo – tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile Irap – **non determini il superamento del costo sostenuto**;
- possono essere utilizzati in compensazione, **anche in presenza di ruoli scaduti**, per un ammontare superiore a 1.500 euro, ai sensi dell'[articolo 31 D.L. 78/2010 \(risposta ad interpello n. 439/2023\)](#).

LA LENTE SULLA RIFORMA

Delega fiscale e novità in arrivo per gli istituti del codice della crisi

di Francesca Dal Porto

Master di specializzazione

Professionisti per la gestione d'impresa e la prevenzione della crisi

Scopri di più



In Gazzetta Ufficiale è stata pubblicata la L. 111/2023, entrata in vigore lo scorso 29.8.2023, che delega il Governo ad adottare, entro 24 mesi dall'entrata in vigore della stessa legge, uno o più decreti legislativi finalizzati alla **revisione del sistema tributario**. Tra le novità previste nel Titolo II (relativo ai tributi), alcune hanno ad oggetto gli **istituti del codice della crisi di impresa e dell'insolvenza**. In particolare, l'[**articolo 9, L. 111/2023**](#), prevede un regime di **tassazione del reddito delle imprese**, comprese quelle minori e le grandi imprese, differente a seconda che si faccia ricorso ad **istituti con finalità liquidatorie o di risanamento**.

Tra le novità, è prevista anche quella di **estendere agli istituti liquidatori**, nonché al concordato preventivo e all'amministrazione straordinaria delle grandi imprese (anche non liquidatori), il **regime di adempimenti attualmente previsto, ai fini dell'Iva, per la liquidazione giudiziale**, dall'[**articolo 74 bis, D.P.R. 633/1972**](#).

La legge delega prevede, ancora, l'estensione, a tutti gli istituti disciplinati dal codice della crisi di impresa e dell'insolvenza (C.C.I.I.), delle disposizioni recate dall'[**articolo 88, comma 4-ter**](#), e dall'[**articolo 101, comma 5, Tuir**](#), nonché dall'articolo 26, commi 3-bis, e dagli [**articoli 5, 5-bis e 10-bis, D.P.R. 633/1972**](#), e l'esclusione delle responsabilità previste dall'[**articolo 14 D.Lgs. 472/1997**](#) e dall'[**articolo 2560 cod. civ.**](#).

Le norme fiscali di favore su menzionate (ad oggi limitate solo ad alcune fattispecie), con l'attuazione della L. 111/2023 saranno **applicabili a tutti gli istituiti del codice** e, in particolare, a tutti i piani che prevedano **falcidie dei debiti**.

Nella L. 111/2023 è prevista, inoltre, l'introduzione di specifiche disposizioni che disciplinino gli effetti derivanti dall'accesso (a uno dei **già menzionati istituti**) relativamente:

- al **rimborso e alla cessione dei crediti d'imposta** maturati nel corso delle procedure;
- alla **notifica degli atti impositivi**, prevedendone l'obbligo nei riguardi sia degli organi giudiziali che dell'impresa debitrice.

Tra le novità di maggior rilievo introdotte dalla Legge delega, c'è quella che ha previsto all'[**articolo 9, comma 1, n. 5, L. 111/2023**](#), la possibilità di raggiungere un accordo sul pagamento parziale o dilazionato dei tributi (anche locali) nell'ambito della **composizione negoziata per la soluzione della crisi di impresa**, di cui agli [**articoli 12 e ss. C.C.I.I.**](#), di fatto estendendo la disciplina della transazione fiscale anche a tale istituto.

Ad oggi, la possibilità di **stralcio dei debiti tributari e contributivi** è ammessa solo per alcuni istituti:

- l'[**articolo 63 C.C.I.I.**](#) che disciplina l'**ipotesi di transazione su crediti tributari e contributivi**, ma solo limitatamente al caso in cui l'imprenditore abbia avviato le **trattative che precedono gli accordi di ristrutturazione disciplinati dagli articoli 57, 60 e 61 C.C.I.I.**;
- l'[**articolo 88 C.C.I.I.**](#) che disciplina l'**ipotesi di transazione fiscale nel caso di presentazione di un piano di concordato preventivo**, di cui all'[**articolo 84 C.C.I.I.**](#) (sia esso in continuità o meno).

Rimane, invece, **esclusa**, oltreché per la composizione negoziata, per:

- il **piano attestato di risanamento**, di cui all'[**articolo 56 C.C.I.I.**](#);
- il **piano di ristrutturazione** soggetto ad omologa, di cui all'[**articolo 64 bis C.C.I.I.**](#);
- il concordato minore, di cui all'[**articolo 74 C.C.I.I.**](#).

E' evidente l'importanza di tale novità per l'impulso che potrebbe dare all'istituto della composizione negoziata, oggi reso poco appetibile proprio per il limite rappresentato dalla **impossibilità di proporre un pagamento parziale dei debiti fiscali**, accanto alla proposta di stralcio, invece, formulabile per gli altri debiti.

È vero che l'[**articolo 25-bis C.C.I.I.**](#) ha previsto delle **misure premiali di natura fiscale** per chi conclude positivamente il percorso della composizione negoziata della crisi. In particolare, è stata prevista la **riduzione delle sanzioni e degli interessi al tasso legale**, ma ben altra cosa è l'opportunità concessa dalla **transazione fiscale**.

Di conseguenza, ad oggi, le imprese in crisi – con rilevanti debiti fiscali e contributivi – sono **costrette a valutare strade alternative rispetto alla composizione negoziata**, qualora non riescano con i loro piani di risanamento (e con le loro risorse) a far fronte all'intero debito erariale.

La L. 111/2023, nell'introdurre l'accordo sul pagamento parziale o dilazionato dei tributi anche nella composizione negoziata, **ha comunque previsto che ci debba essere l'intervento del Tribunale**.

Questo in parte si ricollega al motivo per cui, fino ad oggi, la transazione fiscale è stata limitata a quegli istituti nei quali è previsto il **giudizio di omologazione del Tribunale**, ossia un

controllo dell'Autorità giudiziaria. Tuttavia, preme rilevare che nella composizione negoziata è già previsto, in certi casi, **l'intervento del Tribunale**, ossia per autorizzare di **atti particolarmente significativi**, di cui all'[articolo 22 C.C.I.](#), nel caso della concessione e conferma delle misure protettive e cautelari richieste dal debitore di cui all'[articolo 19 C.C.I.](#).

Pertanto, si ritiene attuabile, nella composizione negoziata, **un intervento dell'Autorità giudiziaria** che abbia il compito di **valutare la proposta di accordo transattivo** relativo al trattamento dei **crediti fiscali**.

Circa le modalità di tali accordi, anche alla luce di quanto contenuto nella bozza del D.L. 13/2023 – e di quanto già previsto per gli accordi di ristrutturazione e per il concordato preventivo – si ritiene necessario che:

1. la soddisfazione dei creditidi cui trattasi **non sia inferiore a quello che i creditori pubblici riceverebbero in caso di liquidazione giudiziale del debitore** (si tratta dunque di una condizione del tutto corrispondente a quella stabilita per la transazione fiscale da attuarsi nel contesto dell'accordo di ristrutturazione dei debiti e nel concordato preventivo in continuità aziendale);
2. la composizione negoziata si concluda mediante il raggiungimento:
 - di un contratto con uno o più creditori (pertanto anche solo con il Fisco) che, sulla base della relazione dell'esperto, risulti idoneo ad assicurare la continuità aziendale per un periodo inferiore a due anni, ai sensi dell'[articolo 23 comma 1, lett. a\), C.C.I.](#):
 - di un accordo sottoscritto, oltre che dall'imprenditore, dai creditori e dall'esperto, con cui quest'ultimo dà atto che il piano di risanamento appare coerente con la regolazione della crisi o dell'insolvenza, di cui all'[articolo 23, comma 1, lett. c\), C.C.I.](#):
3. sia prevista **l'attestazione di un professionista** indipendente che **si esprima** circa la convenienza del trattamento proposto rispetto alla liquidazione giudiziale.

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Conferimenti minusvalenti in “realizzo controllato”: regime salvo ma minusvalenze indeducibili

di Marco Alberi

Master di specializzazione

Diritto Tributario Base

Scopri di più

Con la [risoluzione n. 56/E/2023](#), l’Agenzia delle entrate è intervenuta sul regime del c.d. “realizzo controllato”, di cui all’[articolo 177, commi 2 e 2-bis](#), Tuir, precisando che, in caso di conferimento di partecipazioni, la differenza (negativa) tra il minor valore della partecipazione ricevuta dal conferente, rispetto al valore fiscale della partecipazione conferita, comporta, comunque, l’applicazione del “realizzo controllato”, ma **non consente al conferente di dedurre la minusvalenza**.

La normativa: il c.d. “realizzo controllato”

Com’è noto, ai sensi dell’[articolo 9, comma 5, Tuir](#) “ai fini delle imposte sui redditi le disposizioni relative alle cessioni a titolo oneroso valgono anche [...] per i conferimenti in società”.

Per effetto di tale disposizione, quando un socio persona fisica (non in regime di impresa) conferisce una partecipazione in una società, **realizza una plusvalenza** (o minusvalenza) costituita dalla **differenza tra**:

- il **corrispettivo percepito** (da quantificarsi ai sensi dell’[articolo 9, comma 2](#), secondo periodo, Tuir) e;
- il **costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione**

In presenza di conferimenti di partecipazioni, mediante i quali la società conferitaria acquisisce il controllo di una società, al criterio generale del “**valore normale**”, di cui all’[articolo 9 Tuir](#), poc’anzi descritto, **si sostituisce il regime del “realizzo controllato”**, di cui all’[articolo 177, comma 2, Tuir](#).

Quest’ultimo stabilisce che le **azioni (o quote)** ricevute a seguito di **conferimenti** in società, mediante i quali la società conferitaria **acquisisce il controllo di un’altra società**, ai sensi dell’[articolo 2359, primo comma, n. 1, cod. civ.](#), ovvero **incrementa** (in virtù di un obbligo

legale o di un vincolo statutario) **la percentuale di controllo** “sono valutate, ai fini della determinazione del reddito del conferente, in base alla corrispondente quota delle voci di patrimonio netto formato dalla società conferitaria per effetto del conferimento”.

L'[articolo 11-bis, D.L. 34/2019](#) (c.d. “Decreto Crescita”), introducendo il comma 2-bis all'[articolo 177, Tuir](#), ha poi **ampliato la portata applicativa del regime del c.d. “realizzo controllato”**.

L'estensione del regime in parola è subordinata al **ricorrere congiunto delle seguenti condizioni:**

1. le partecipazioni conferite devono rappresentare complessivamente **una percentuale di diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria superiore al 2 % o al 20 %**, ovvero una partecipazione al capitale o al **patrimonio superiore al 5% o al 25 %**, secondo che si tratti di **titoli negoziati in mercati regolamentati** o di altre partecipazioni;
2. le partecipazioni devono essere **conferite in società**, esistenti o di nuova costituzione, interamente partecipate dal conferente.

La norma prevede, inoltre, una **specifica disciplina** nel caso in cui le partecipazioni oggetto del conferimento siano partecipazioni in “**società la cui attività consiste in via esclusiva o prevalente nell'assunzione di partecipazioni**” stabilendo che: “per i conferimenti di partecipazioni detenute in società la cui attività consiste in via esclusiva o prevalente nell'assunzione di partecipazioni, le percentuali di cui alla lettera a) del precedente periodo si riferiscono a tutte le società indirettamente partecipate che esercitano un'impresa commerciale, secondo la definizione di cui all'articolo 55, e si determinano, relativamente al conferente, tenendo conto della **eventuale demoltiplicazione prodotta dalla catena partecipativa**”.

I conferimenti minusvalenti

Come chiarito, al ricorrere dei requisiti di cui all'[articolo 177, comma 2 o comma 2-bis, Tuir](#), le **quote o azioni ricevute dal soggetto conferente**, a seguito dei predetti conferimenti di partecipazioni, **sono valutate**, ai fini della determinazione del reddito dello stesso soggetto conferente, in base alla **corrispondente quota delle voci di patrimonio netto** formato dalla società conferitaria per effetto del conferimento.

Applicando tale criterio, qualora il **valore di iscrizione della partecipazione** ricevuta dalla conferitaria (e, quindi, il relativo incremento di patrimonio netto), dovesse risultare **uguale al costo fiscale della predetta in capo al socio conferente**, è possibile **non far emergere alcuna plusvalenza** (si tratta della c.d. “neutralità indotta”).

Può, tuttavia, accadere che **il corrispettivo come sopra determinato** (pari al valore di iscrizione della partecipazione nel bilancio della società conferitaria) sia **inferiore al costo fiscale della partecipazione in capo al conferente** e quindi il **conferimento sia “minusvalente”**.

Sul punto l'Agenzia delle entrate ([risoluzione n. 38/E/2012](#), richiamata successivamente nella [risposta ad interpello n. 135/2020](#) e [n. 568/2020](#)) ha, in un primo momento, affermato che, in assenza di una espressa previsione normativa, in caso di conferimento minusvalenze, occorre **guardare al principio generale** e, dunque, ritenere realizzate e fiscalmente riconosciute **solo quelle minusvalenze determinate** ai sensi dell'articolo 9 Tuir, ovvero determinate con la **regola del "valore normale"**.

Alla luce di tali considerazioni, è divenuta prassi comune ritenere che la conseguenza dei conferimenti minusvalenti **effettuati a “realizzo controllato”** fosse (solo) **l'indeducibilità delle minusvalenze**, ma non anche la tassabilità della **differenza fra “valore normale” e costo fiscale**.

Tuttavia, con il [principio di diritto n. 10/2020](#), l'Agenzia delle entrate ha chiarito che *“in caso di minusvalenze, invece, trova applicazione il principio generale del “valore normale” ed è lecito ritenere realizzate e fiscalmente riconosciute solo le minusvalenze determinate ai sensi dell'articolo 9 del TUIR. L'applicazione del criterio di valutazione di cui al citato articolo 177 comma 2 solo alle plusvalenze trova fondamento nella relazione illustrativa all'articolo 5 del Decreto legislativo n. 358 del 1997 (trasfuso nell'attuale articolo 177 del TUIR), che fa espresso riferimento alla “determinazione della plusvalenza” ed appare coerente, a livello sistematico, con l'esigenza di ammettere la deduzione delle (eventuali) minusvalenze da conferimento solo in presenza di un “valore normale” delle partecipazioni nella società “scambiata” inferiore al rispettivo valore fiscale (ossia, solo nel caso in cui le partecipazioni conferite siano effettivamente minusvalenti)”*.

Quest'ultima interpretazione, piuttosto **restrittiva e per questo criticata**, ha indotto a pensare che l'Amministrazione finanziaria avesse, con un repentino *revirement*, **cambiato opinione e ritenesse che**, in presenza di conferimenti minusvalenti, **il regime del c.d. “realizzo controllato” fosse precluso tout court**.

La portata innovativa della risoluzione n. 56/E/2023

In un contesto così incerto si inserisce la [risoluzione n. 56/E/2023](#), la quale, in linea con quanto già stabilito nella citata [risoluzione 38/E/2012](#), ribadisce che, qualora il **costo fiscale della partecipazione conferita** dovesse risultare **maggiore dell'incremento di patrimonio netto effettuato dalla società conferitaria**, tale circostanza non determinerà l'applicazione delle regole di determinazione del reddito previste dall'[articolo 9, Tuir, in capo al soggetto conferente](#).

In altri termini, la differenza (negativa) tra il minor valore della partecipazione ricevuta (a seguito del conferimento) dal conferente, rispetto al valore fiscale della partecipazione conferita, comporta comunque **l'applicazione del “realizzo controllato”**, ma **non consente al conferente di dedurre la minusvalenza**.

BILANCIO

Il riassorbimento dei disallineamenti (civilistici e fiscali) delle immobilizzazioni materiali

di Stefano Rossetti

Seminario di specializzazione

Bilancio consolidato

Le prescrizioni di legge e dei principi contabili da tenere presenti e l'esame della best practice di redazione

Scopri di più

Nella realtà operativa della generalità delle imprese, il piano di ammortamento civilistico dei beni viene fatto solitamente coincidere con la **massima misura** ammessa in deduzione dalla **disciplina fiscale**. Questa prassi è adottata per **non creare disallineamenti tra il valore civilistico del bene e quello fiscale**, che dovrebbero essere gestiti per il tramite di **variazioni in aumento e/o in diminuzione**.

La divergenza tra le due discipline si origina dalle diverse finalità perseguitate dal legislatore, nell'ambito dei **differenti contesti di applicazione**.

Le **principali differenze** tra le due discipline riguardano:

- **l'inizio** della procedura di **ammortamento**;
- **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**;
- **l'adozione di un'aliquota ridotta**, in relazione al primo anno di ammortamento fiscale.

In merito al disallineamento derivante dalla differente quantificazione della **prima quota di ammortamento** (civilistica e fiscale), si evidenzia che:

- 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, Tuir**, 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 **maggior**e di quella fiscale (aliquota ridotta alla metà), allora la quota civilistica è deducibile nel **limite di quella fiscale**. In questa ipotesi occorre operare una **variazione in aumento** di carattere transitorio, la quale genera un disallineamento di valori;
- se 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, 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.

Nell'ipotesi in cui si venga a generare un disallineamento tra il valore contabile e fiscale del bene, il riassorbimento dello stesso non avviene al termine del periodo di ammortamento civilistico, ma “**nel primo periodo di imposta in cui vi è capienza per la deduzione dell'ulteriore quota di ammortamento fiscale**”. In tal modo si è espressa l'Amministrazione finanziaria con la [**risposta ad istanza di interpello n. 761/2021**](#).

L'Agenzia delle entrate, in riferimento al caso di specie, mutua il principio che era stato espresso nella [**risoluzione n. 98/E/2013**](#) in riferimento alle modalità di “riassorbimento”, ai fini Ires e Irap, della **svalutazione delle immobilizzazioni materiali avente rilevanza solo civilistica**.

Con la sopra citata risoluzione era stato chiarito che la svalutazione può essere recuperata, ai fini Ires, deducendo delle **quote di ammortamento più alte** rispetto aquelle imputate al conto economico, attraverso l'effettuazione di variazioni in diminuzione nella dichiarazione dei redditi; tali variazioni devono essere determinate nella misura massima consentita, pari alla **differenza tra**:

- la **quota di ammortamento fiscale** (calcolata in base al coefficiente previsto dal D.M. 31.12.1988) e;
- la **quota di ammortamento imputata a conto economico**.

Ad avviso dell'Agenzia delle entrate, il principio espresso dalla [**risoluzione n. 98/E/2013**](#) – che consente di riassorbire il disallineamento derivante dalla svalutazione solo civilistica attraverso un incremento delle quote annue di ammortamento fiscale (**fino al limite massimo costituito dal coefficiente tabellare**) – vale, a maggior ragione, anche per il disallineamento derivante dall'applicazione dell'[**articolo 102, comma 2, Tuir**](#), ovvero dalla **diversa dinamica temporale dell'ammortamento civilistico rispetto all'ammortamento fiscale**.

Alle medesime conclusioni, si dovrebbe giungere anche nel caso del disallineamento derivante dalle diverse regole che disciplinano il **momento relativo all'imputazione delle quote di ammortamento**. Nello specifico, 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. Anche in questo caso, dunque, il riassorbimento dovrebbe avvenire nel **primo periodo d'imposta utile**.