



Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Roma, 22 aprile 2005

OGGETTO: Istanza di Interpello – Art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212: Articolo 102 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR): deducibilità delle quote di ammortamento inferiori a quelle massime consentite

La Direzione Regionale ha trasmesso un'istanza di interpello formulata ai sensi dell'art. 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, dalla società X S.P.A., concernente la corretta interpretazione dell'articolo 102 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR).

Quesito

La X Spa (di seguito "società") opera nel settore dei trasporti ed esegue il calcolo delle quote di ammortamento in base ai coefficienti previsti dal D.M. del 31 dicembre 1988, tabella del gruppo XVIII "*industrie dei trasporti e delle comunicazioni*", sub categoria "*trasporti aerei, marittimi, lacuali, fluviali e lagunari*".

In tale tabella non vengono considerati in modo esplicito beni quali *tank containers*, pianali porta *containers* o semirimorchi che la società, nel silenzio

della norma, ha assimilato - ai fini dell'ammortamento - ai più generici “automezzi”.

Con l'istanza di interpello, la società chiede:

1. se sia possibile, per tali beni, applicare una aliquota di ammortamento pari alla metà di quella indicata nella tabella di riferimento;
2. in caso di risposta affermativa, se sia possibile adeguare le aliquote di ammortamento per i beni già acquistati negli esercizi precedenti.

Soluzione prospettata

L'istante ritiene che si possa applicare una aliquota pari alla metà di quella indicata nella tabella di riferimento, in base a quanto disposto dall'art. 102 del TUIR.

Nessuna soluzione, invece, viene proposta con riferimento al secondo quesito illustrato.

Parere dell’Agenzia delle Entrate

Con riferimento alla disciplina dell'ammortamento dei beni materiali, l'articolo 102, comma 2, del TUIR chiarisce che “*la deduzione è ammessa in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze pubblicato nella Gazzetta Ufficiale, ridotti alla metà per il primo esercizio. I coefficienti sono stabiliti per categorie di beni omogenei in base al normale periodo di deperimento e consumo nei vari settori produttivi*”.

Per quanto concerne il primo quesito esposto dal contribuente, fondamentale rilevanza è da attribuire all'abrogazione, operata dal decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344, del quarto comma dell'ex articolo 67 (attuale articolo 102) del TUIR, disposizione che fissava un *quantum* minimo per le quote d'ammortamento ammissibili in deduzione (costituito dal 50 per cento

dell'aliquota ordinaria). In particolare, in base a tale norma, *“se in un esercizio l'ammortamento è fatto in misura inferiore a quella massima indicata al comma 2 le quote di ammortamento relativamente alla differenza sono deducibili negli esercizi successivi, fermi restando i limiti di cui ai precedenti commi. Tuttavia se l'ammortamento fatto in un esercizio è inferiore alla metà della misura massima il minore ammontare non concorre a formare la differenza ammortizzabile, a meno che non dipenda dalla effettiva minore utilizzazione del bene rispetto a quella normale del settore”*.

Ciò premesso, si ritiene che la mancata riproposizione nel corpo dell'articolo 102 del TUIR di una disposizione del tenore di quella appena richiamata non possa essere interpretata quale volontà del legislatore di escludere - in tema di calcolo degli ammortamenti - la possibilità di applicare coefficienti inferiori rispetto a quelli stabiliti dal D.M. 31 dicembre 1988. Nel sistema conseguente all'entrata in vigore dell'IRES è stato, in effetti, riproposto unicamente il limite massimo relativo alle quote di ammortamento ammesse in deduzione. Ne consegue che, a far data dal 1° gennaio 2004, la deducibilità fiscale delle quote d'ammortamento continua ad essere consentita al massimo entro il limite stabilito per ciascuna categoria di beni dal predetto decreto, mentre non è più previsto alcun ammontare minimo di iscrizione delle quote medesime. La durata del processo d'ammortamento dovrà, dunque, essere almeno pari al periodo minimo stabilito in via normativa, restando affidata alla discrezionalità del contribuente la scelta della durata massima del piano d'ammortamento.

Si accoglie, in definitiva, la soluzione proposta dalla società istante, essendo consentito a partire dal 1° gennaio 2004 il recupero, negli esercizi successivi, delle quote d'ammortamento non dedotte per effetto dell'applicazione di coefficienti ridotti rispetto a quelli massimi consentiti.

Con riferimento al secondo quesito proposto, si ritiene che il contribuente possa applicare, a partire dal periodo d'imposta 2004, coefficienti di ammortamento anche inferiori alla metà delle aliquote massime tanto ai beni di nuova acquisizione, quanto a quelli per i quali in passato erano già state imputate

quote di ammortamento. Tale possibilità deve essere riconosciuta anche nel caso in cui l'ammortamento civilistico, contabilizzato dalla società nel conto economico, sia superiore a quello che, operando una variazione in aumento in sede di dichiarazione dei redditi, viene dedotto dal reddito imponibile.

È necessario sottolineare che, per i cespiti acquisiti in esercizi precedenti ed il cui processo d'ammortamento sia in corso al 31 dicembre 2003, l'importo in precedenza non dedotto perché inferiore al limite del 50 per cento della quota prevista dal D.M. 31 dicembre 1988 non concorrerà alla formazione del residuo ammortizzabile, mentre costituirà parte della componente straordinaria di reddito al momento della cessione del bene.

La risposta fornita con la presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata dalla Direzione Regionale, viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo, del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.