

R.M.78/E del 17/06/2005

Oggetto

Disciplina fiscale dell'ammortamento dei beni materiali Art. 10 del TUIR approvato con D.P.R. 15 dicembre 1998 n. 502

Talune Direzioni Regionali dell'Agenzia delle Entrate hanno posto alcuni quesiti sul trattamento fiscale degli ammortamenti già esaminati dalla scrivente con risoluzione n. 4484/98 del 17 aprile 1998.

Nel corrispondere ad un'istanza di interpello presentata ai sensi dell'art. 10 della legge n. 30 del 28 luglio 1998, la predetta risoluzione ha esaminato i riflessi dell'abrogazione ad opera del decreto legislativo n. 446 del 30 dicembre 1998 della norma recata dall'art. 10 attuale articolo 10, quarto comma del TUIR che fissava un importo minimo per le quote di ammortamento ammissibili in deduzione costituito dal 5 per cento dell'aliquota ordinaria.

In particolare, in base alla norma abrogata *“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”*

Interpretando la mancata riproposizione della norma citata, la scrivente ha inteso chiarire che

qualora il processo dei beni ammortizzabili abbia inizio a decorrere dall'esercizio in cui è entrato in vigore il D.Lgs. n. 446 del 30 dicembre 1998, la deducibilità fiscale delle quote di ammortamento continua ad essere consentita al massimo entro il limite stabilito per ciascuna categoria di beni dal D.M. n. 446 del 30 dicembre 1998, ma non più previsto alcun ammontare minimo di iscrizione delle quote medesime.

qualora il processo di ammortamento sia iniziato prima dell'entrata in vigore del D.Lgs. n. 446 del 30 dicembre 1998, è consentito in sede di determinazione delle quote di ammortamento sul residuo costo non ammortizzato tenere conto dell'abrogazione del limite minimo applicando nuove aliquote eventualmente anche inferiori al 5 per cento rispetto a quelle ordinarie previste dal D.M. n. 446 del 30 dicembre 1998.

Nella stessa risoluzione sono state svolte con riferimento specifico alla fattispecie rappresentata nell'istanza di interpello alcune considerazioni in merito al rapporto tra ammortamento civilistico e fiscale che, ove interpretate non correttamente, potrebbero ingenerare equivoci.

Per definire compiutamente la posizione dell'Agenzia, anche al fine di impedire un uso strumentale di talune esemplificazioni estreme prospettate dalla stampa specializzata, si chiarisce che non può ammettersi in via generalizzata la possibilità di calcolare discrezionalmente gli ammortamenti fiscali in misura diversa dagli ammortamenti civilistici e quindi in modo avulso dalle indicazioni di bilancio stante il principio di derivazione del reddito imponibile dal risultato del conto economico enunciato all'art. 10 del TUIR.

Gli effetti concreti di tale principio si riverberano non tanto sul trattamento delle variazioni in aumento effettuate in un determinato esercizio a fronte di ammortamenti fiscali inferiori a quelli civilistici, su tale aspetto che incidentalmente si sofferma la risoluzione n. 4484/98, quanto sulle conseguenze che ne derivano negli esercizi successivi, dovendosi in ogni caso escludere la possibilità di dedurre dal reddito dei futuri esercizi il minore ammontare rispetto a quello civilistico degli ammortamenti non dedotti in precedenza attraverso variazioni in diminuzione che non troverebbero legittimità nel sistema delle norme sul reddito di impresa.

Quest'ultima possibilità è configurabile invero soltanto nei casi previsti dalla norma fiscale e in particolare nell'eventualità che le variazioni in diminuzione siano correlate a simmetriche variazioni in aumento rese necessarie a

seguito della imputazione al conto economico relativo a precedenti esercizi di ammortamenti calcolati in misura superiore a quella fiscalmente consentita in applicazione dei coefficienti stabiliti dal D M dicembre