



Roma, 17 giugno 2005

Oggetto: Disciplina fiscale dell'ammortamento dei beni materiali. Art. 102 del TUIR, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917

Talune Direzioni Regionali dell'Agenzia delle Entrate hanno posto alcuni quesiti sul trattamento fiscale degli ammortamenti, già esaminati dalla scrivente con risoluzione 22 aprile 2005, n. 51/E.

Nel corrispondere ad un'istanza di interpello presentata ai sensi dell'art. 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, la predetta risoluzione ha esaminato i riflessi dell'abrogazione - ad opera del decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344 - della norma recata dall'art. 67 (attuale articolo 102), quarto comma, del TUIR, che fissava un importo minimo per le quote d'ammortamento ammissibili in deduzione (costituito dal 50 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. 344 del 2003, la deducibilità fiscale delle quote d'ammortamento continua ad essere consentita al massimo entro il limite stabilito per ciascuna categoria di beni dal D.M. 31 dicembre 1988, ma non è 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. 344 del 2003, 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 50 per cento rispetto a quelle ordinarie previste dal D.M. 31 dicembre 1988.

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. 83 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 (è su tale aspetto che incidentalmente si sofferma la risoluzione n. 51), 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. 31 dicembre 1988.