

Le soluzioni dell'esperto

Sospensione dell'utilizzo di cespiti - effetti sul criterio di ammortamento

Una società avrebbe intenzione di sospendere l'utilizzo di un impianto non ancora completamente ammortizzato. Al riguardo si chiede di esaminare se tale sospensione abbia riflessi sul criterio di ammortamento, civilistico e fiscale, adottato dalla società.

T.F. Perugia

Risponde: Studio di Consulenza Tributaria e Finanziaria Iannello-Pettinari-Savella

Per poter fornire una risposta esaustiva al quesito prospettato, occorre preliminarmente distinguere tra sospensione temporanea dell'utilizzo dell'impianto e sospensione a tempo indeterminato.

Infatti, la durata del periodo di sospensione incide sul criterio civilistico di imputazione degli ammortamenti e, di conseguenza, determina un impatto anche sul piano fiscale, atteso che - come noto - l'ammortamento imputato al conto economico, nel limite della quota risultante dall'applicazione dei coefficienti stabiliti con decreto ministeriale, assume rilevanza anche ai fini fiscali.

Secondo il Principio contabile n. 16, nel caso di cespiti temporaneamente non utilizzati, occorre comunque procedere al regolare ammortamento degli stessi, in ossequio al principio di prudenza di cui all'art. 2423 bis, Cod. Civ. (1).

Sotto il profilo fiscale, l'art. 67, DPR 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito, TUIR), non disciplina espressamente gli effetti sull'ammortamento correlati all'ipotesi di sospensione temporanea dell'utilizzo di un bene strumentale.

A nostro avviso, nel caso in esame, gli ammortamenti iscritti al conto economico in ossequio alle previsioni del citato Principio contabile (2) - e nei limiti della quota determinata in applicazione dei coefficienti ministeriali - devono ritenersi *tout court* deducibili dal reddito d'impresa, atteso che nell'art. 67 del TUIR non è ravvisabile alcuna disposizione che escluda o limiti la deducibilità degli stessi in relazione alla sospensione dell'uso del bene cui si riferiscono (3).

Si ritiene, inoltre, che alla fattispecie esaminata non si renda applicabile la disciplina relativa all'eliminazione del bene (4), atteso che l'estromissione temporanea dell'impianto dal *processo* produttivo non equivale alla sua eliminazione dal complesso produttivo (5).

Per completezza, non può sottacersi che la Commissione Tributaria di I grado di Modena ha espresso

l'opinione - a nostro avviso non condivisibile - secondo cui la deduzione di quote di ammortamento di impianti temporaneamente sospesi non sarebbe ammessa, attesa la mancanza di correlazione tra i ricavi e i costi che hanno contribuito alla loro produzione (6).

Al riguardo, invero, l'art. 67 del TUIR prevede una presunzione assoluta di correlazione della quota di ammortamento fiscale al grado di utilizzo del bene, in quanto l'imprenditore è in sostanza libero di dedurre un ammortamento che si collochi nell'ambito di un *range* che va dalla metà (7) al 100% della quota risultante dall'applicazione dei coefficienti ministeriali (8).

In altri termini, l'imprenditore - muovendosi nell'ambito della suddetta «fascia di deducibilità» - non deve mai dimostrare l'esistenza di una correlazione tra l'ammortamento dedotto e il grado di utilizzo del bene (9).

D'altro canto, se si condividesse la tesi espressa dalla citata giurisprudenza, si porrebbe alla conseguenza, paradossale, di attribuire all'Amministrazione finanziaria il potere di sindacare il grado di utilizzo

Note:

(1) Cfr. Principio contabile n. 16, *Le immobilizzazioni materiali*, par. D.XI): «L'ammortamento va calcolato anche sui cespiti temporaneamente non utilizzati».

(2) L'art. 75, comma 4, TUIR, infatti, preclude la deducibilità di costi che non risultino imputati al conto economico relativo all'esercizio di competenza.

(3) In tal senso, cfr. Cartabia A., «Ammortamento e spese di manutenzione di beni temporaneamente non utilizzati», in *Azienda e Fisco*, n. 1/1993, pag. 45 e ss.. Cfr. anche Desideri S., «La dismissione dei cespiti condiziona gli ammortamenti e i criteri di valutazione», in *Corriere Tributario*, n. 43/1996, pag. 3295 e ss..

(4) Cfr. art. 67, comma 5, TUIR: «In caso di eliminazione di beni non ancora completamente ammortizzati dal complesso produttivo, il costo residuo è ammesso in deduzione».

(5) In tal senso, cfr. F. Crovato, *L'imputazione a periodo nelle imposte sui redditi*, ed. CEDAM, 1996, pag. 207.

(6) Cfr. Comm. Trib. di I grado, Modena, sez. II, Decisione 17 luglio 1995, n. 50.

(7) Cfr. art. 67, comma 4, TUIR: «(l) 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 rispetto a quella normale di settore».

(8) In tal senso, cfr. Ferlito E., Commento alla decisione della Comm. Trib. di I grado di Modena, sez. II, n. 50/1995, in *Il Fisco*, n. 48/1995, pag. 11571 e ss.

(9) Come noto, una prova del grado di utilizzazione del bene deve, invece, essere fornita dal contribuente che intendesse operare al di fuori dei suddetti limiti, deducendo un ammortamento di entità inferiore o superiore.

del bene e di disconoscere la deduzione di quelle quote di ammortamento fiscale, che - seppure operate nei limiti del coefficiente ministeriale - non trovarono riscontro nell'effettivo grado di utilizzazione del cespite.

Nel caso di sospensione dell'utilizzo del cespite a tempo indeterminato, il Principio contabile n. 16 prevede, invece, l'interruzione del processo di ammortamento e l'iscrizione del bene al presumibile valore di realizzo, considerata l'assimilazione della fattispecie in esame all'alienazione del bene medesimo (10).

Sotto il profilo fiscale, le relative quote d'ammortamento non sarebbero deducibili, atteso che mancherebbe la relativa imputazione al conto economico dell'esercizio di competenza.

Tuttavia, alcuni autori ritengono che la sospensione a tempo indeterminato sia assimilabile all'eliminazione del bene dal complesso produttivo, con la conseguenza che l'imprenditore avrebbe la facoltà di dedurre integralmente il costo residuo, ai sensi dell'art. 67, comma 5, TUIR, previa imputazione dello stesso al conto economico (11).

Nota:

(10) Cfr. Principio contabile n. 16: «L'ammortamento va sospeso invece per i cespiti che non verranno utilizzati per lungo tempo, obsoleti o da alienare; il valore di tali cespiti dovrà essere ridotto a quello di netto realizzo».

(11) Cfr. S. Desideri, *op.cit.*

CD-ROM

Pianeta Azienda

Bilancio - Revisione contabile - Check up aziendale - Contabilità

Il **cd-rom Pianeta Azienda** è la nuova banca dati modulare che affronta a 360 gradi tutte le tematiche relative all'amministrazione d'impresa. È l'unica opera in grado di fornire tutto quanto serve a chi quotidianamente si trova a fronteggiare le problematiche legate **a bilancio, contabilità, revisione e controllo**.

La ricchezza dei contenuti e la struttura modulare rendono il prodotto assolutamente unico. In un solo cd-rom 4 diversi prodotti permettono di consultare tutte le informazioni su bilancio, contabilità, revisione e controllo, passando agevolmente da un'opera all'altra grazie ai numerosi collegamenti.

I moduli disponibili sono:

- **Revisione contabile**, è la banca dati pensata per revisori e sindaci di società. Affronta il controllo dei conti, anche alla luce dei nuovi Principi di revisione, l'attività di due diligence e la revisione di diverse tipologie di aziende (industriali e commerciali, banche, assicurazioni, SIM, ecc.). I programmi di revisione e le check list, che possono essere compilate ed archiviate, forniscono una guida all'attività e la possibilità di verificare la correttezza del lavoro effettuato.

- **Check up aziendale** fornisce tutte le informazioni necessarie per effettuare il controllo e la verifica del raggiungimento del massimo grado di efficienza nelle diverse aree funzionali di un'azienda: amministrazione, approvvigionamenti, fi-

nanza, area fiscale, logistica, produzione, programmazione e controllo ecc. anche attraverso numerose «check-list» che possono essere compilate ed archiviate. Il cd-rom presenta inoltre gli «applicativi», fogli di lavoro prelevabili e utilizzabili nell'attività di controllo.

- **Bilancio** affronta in modo analitico e dettagliato i temi relativi a contabilità, bilancio, determinazione del reddito, adempimenti e procedure aziendali, bilanci delle imprese operanti in particolari settori (SIM, istituti di credito, assicurazioni ecc.), operazioni straordinarie, analisi di bilancio. La banca dati presenta autorevoli interventi d'autore e un'ampia raccolta della documentazione ufficiale relativa ai temi in oggetto.

- **Contabilità** è lo strumento pratico ed operativo per risolvere tutti i dubbi legati alla contabilizzazione delle operazioni aziendali, dalle più semplici e ordinarie alle più complesse anche attraverso un pratico indice dei casi di operazioni aziendali.

Per ricevere una «copia in visione» o per richiedere informazioni:

Redazione: ammin.fin@ipsoa.it

Servizio Informazioni Commerciali Ipsoa

tel. 02.82476.794 - fax 02.82476.403

Agenzia Ipsoa di zona

www.ipsoa.it

