

Risposta n. 761/2021

OGGETTO: Modalità di "recupero" dei disallineamenti tra i valori civilistici e i valori fiscali di taluni beni materiali ammortizzabili - Articoli 102, comma 2, e 109, comma 4, del TUIR

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

La società ALFA (di seguito anche "Società" o "Istante") chiede chiarimenti sulla corretta interpretazione degli articoli 102 e 109, comma 4, del TUIR, in relazione alle modalità di "recupero" dei disallineamenti tra i valori civilistici e i valori fiscali di taluni beni materiali ammortizzabili.

La Società ... opera ... nel settore dei servizi integrati di noleggio, lavaggio e sterilizzazione di materiali tessili e di strumentario chirurgico per le strutture ospedaliere e strutture socio-assistenziali; recentemente l'attività della Società si è estesa anche al settore del lavaggio e noleggio per strutture alberghiere e della ristorazione.

La tipologia di attività svolta comporta che una parte preponderante degli investimenti effettuati annualmente e capitalizzati dalla Società sia costituita dalle dotazioni di "biancheria" ("alberghiera" e "confezionata", quest'ultima destinata alla vestizione del personale medico, infermieristico e professionale ospedaliero) e della

c.d. "materasseria" (materassi e guanciali), in seguito noleggiata agli enti ospedalieri.

L'Istante, anteriormente all'esercizio 2019, ha ammortizzato contabilmente queste classi merceologiche in base alla seguente vita utile: materasseria 2,5 anni (coefficiente 40%); biancheria confezionata 2,5 anni (coefficiente 40%); biancheria alberghiera 2,5 anni (coefficiente 40%).

In applicazione del criterio del *pro-rata temporis* l'Istante, nell'esercizio di entrata in funzione del bene, ha determinato le quote di ammortamento imputate a conto economico applicando al costo storico dei beni il coefficiente di ammortamento civilistico pieno (40%) ragguagliato ad anno a seconda del momento di entrata in funzione del bene (1/12 ogni mese).

Dal punto di vista fiscale, per tali beni la Società ha utilizzato un coefficiente di ammortamento del 40%, ridotto alla metà (20%) per il primo esercizio ai sensi dell'articolo 102, comma 2, del TUIR.

Pertanto, in virtù dell'applicazione del criterio *pro-rata temporis*, nei periodi di imposta precedenti al 2019 si sono determinati dei disallineamenti tra la quota fiscalmente deducibile e la quota imputata a conto economico (quest'ultima, a seconda del mese di entrata in funzione del bene, poteva essere più alta, uguale o più bassa di quella massima fiscalmente consentita).

I disallineamenti, generati dall'imputazione a conto economico di quote di ammortamento contabile più alte di quelle massime consentite dalla normativa fiscale, sono stati oggetto di variazioni in aumento operate nel periodo d'imposta di entrata in funzione dei cespiti (*anno n*) e sono stati riassorbiti al termine dell'ammortamento civilistico (*anno n+2*), essendo le ordinarie aliquote civilistiche e fiscali allineate (40%).

Nel corso dell'esercizio 2019 l'Istante, essendo un soggetto IAS *Adopter*, in conformità ai dettami del principio IAS 16, ha effettuato un'analisi della vita utile della materasseria e della biancheria, dalla quale è emerso che la vita utile effettiva dei cespiti sopra richiamati è maggiore rispetto alla vita utile adottata civilisticamente.

Al riguardo, il principio contabile IAS 16 - Immobilizzazioni Materiali (paragrafi 50-51) prevede che *"Il valore ammortizzabile di un'attività deve essere ripartito in base a un criterio sistematico durante la sua vita utile. Il valore residuo e la vita utile di un'attività devono essere rivisti almeno a ogni chiusura di esercizio e, se le aspettative differiscono dalle precedenti stime, il/i cambiamento/i deve/ono essere considerato/i come un cambiamento nella stima contabile secondo quanto previsto dallo IAS 8 Principi contabili, cambiamenti nelle stime contabili ed errori"*.

Come stabilito dal citato principio contabile IAS 8 (paragrafo 34), *"Una stima può avere bisogno di essere rettificata se avvengono mutamenti nelle circostanze sulle quali la stima si era basata o in seguito a nuove informazioni o maggiore esperienza. Per sua natura, la revisione di una stima non è correlata a esercizi precedenti e non è la correzione di un errore"*.

Il principio contabile in argomento precisa che le revisioni di stima devono essere rilevate a conto economico nel momento in cui sono identificate e quantificate in via prospettica; *"un cambiamento nella vita utile stimata di, o nelle modalità previste di utilizzo dei benefici economici inclusi in, un'attività ammortizzabile influisce sulla quota di ammortamento dell'esercizio corrente e di ciascun esercizio futuro della vita utile residua dell'attività medesima"*.

Facendo seguito all'analisi condotta, la Società ha provveduto alla revisione della vita utile delle classi merceologiche in esame (a decorrere dagli ammortamenti imputati a conto economico nell'anno 2019); il processo di revisione della vita utile ha riguardato sia i beni entrati in funzione anteriormente al 2019 (il cui processo di ammortamento è già iniziato prima di tale anno), sia i beni entrati in funzione nel 2019 (il cui processo di ammortamento è iniziato nel medesimo anno).

La vita utile dei cespiti è stata modificata come segue: materasseria 8 anni (12,5%); biancheria confezionata 4 anni (25%); biancheria alberghiera 4 anni (25%).

Per gli investimenti il cui processo di ammortamento era già iniziato, il processo di revisione della vita utile ha prodotto effetti sul residuo ammortamento da imputare a

conto economico, ma non sugli ammortamenti già imputati a conto economico negli esercizi precedenti.

Anche a seguito della revisione della vita utile dei cespiti, la Società, nell'esercizio di entrata in funzione del bene, ha continuato a contabilizzare l'ammortamento sulla base del meccanismo del *pro-rata temporis*.

Ciò rappresentato, l'Istante chiede quale sia, in caso di variazione della vita utile dei beni, il periodo di imposta in cui deve essere riassorbito il disallineamento generatosi nei periodi di imposta precedenti al 2019 ed emerso nell'anno di entrata in funzione del cespite.

Al riguardo, per semplificare l'esposizione, l'Istante riporta il seguente esempio riguardante la biancheria: costo storico 1.000; entrata in funzione gennaio 2018; coefficiente di ammortamento civilistico del 40% (30 mesi) applicato fino al 31 dicembre 2018, con utilizzo del criterio *pro-rata temporis* nell'esercizio di entrata in funzione (2018); coefficiente di ammortamento civilistico applicato dal 2019 pari al 25% (vita utile 48 mesi), quindi 36 mesi residui al completamento del processo di ammortamento.

In tale ipotesi, dal 2019 il valore contabile residuo - pari a 600, ossia al costo storico di 1.000 al netto della quota di ammortamento 2018 di 400 - andrà ripartito sulla residua vita utile di 36 mesi (48 mesi totali al netto dei 12 mesi relativi al 2018); di conseguenza, per ciascuno degli esercizi 2019, 2020 e 2021 sarà imputata a conto economico una quota di ammortamento di 200 (ossia $600 / 36 \times 12$).

Dal punto di vista fiscale, nel 2018 la differenza tra l'ammortamento civilistico determinato utilizzando il *pro-rata temporis* e l'ammortamento fiscale calcolato applicando il coefficiente di ammortamento del 40%, ridotto alla metà, ha generato una variazione temporanea in aumento ai fini IRES, ripresa nella dichiarazione dei redditi; tale differenza è pari a 200, ossia all'ammortamento imputato a conto economico nell'esercizio (400, pari a $1.000 \times 40\% \times 12 / 12$) meno l'ammortamento fiscale dimezzato nell'anno di entrata in funzione del bene (200, pari a $1.000 \times 40\% /$

2).

Laddove l'Istante non avesse adottato la revisione della vita utile del cespite, il disallineamento di 200 del 2018 sarebbe stato riassorbito, attraverso l'effettuazione di una variazione in diminuzione ai fini IRES, alla fine del processo di ammortamento civilistico (2020).

Nell'ipotesi in cui, invece, nel 2019 intervenga una revisione della vita utile civilistica del cespite (da 30 a 48 mesi), la dinamica dell'ammortamento civilistico (AC) e fiscale (AF) del bene nel periodo 2018-2021 sarebbe la seguente:

AC: 400 (2018), 200 (2019), 200 (2020), 200 (2021)

AF: 200 (2018), 200 (2019), 200 (2020), 200 (2021)

Al riguardo, la Società chiede se il disallineamento di 200 che emerge nel 2018, oggetto di apposita variazione in aumento in dichiarazione, debba essere riassorbito, attraverso una variazione in diminuzione:

- nel 2019, ossia nel primo periodo d'imposta in cui vi è "capienza" per la deduzione di un'ulteriore quota di ammortamento fiscale, fino alla quota massima calcolata in applicazione dell'aliquota tabellare del 40% (ipotesi 1), oppure - al termine del periodo di ammortamento del cespite (ipotesi 2).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La Società ritiene che il riassorbimento del disallineamento debba essere riconosciuto nel primo periodo di imposta utile in cui la quota di ammortamento civilisticamente imputata a conto economico sia inferiore rispetto a quella fiscalmente deducibile determinata dall'applicazione dei coefficienti del decreto ministeriale del 31 dicembre 1988 (ipotesi 1).

In merito al caso prospettato l'Istante ritiene applicabili i principi espressi nella risoluzione n. 98/E del 19 dicembre 2013, relativa al riassorbimento del disallineamento riguardante un bene strumentale svalutato in bilancio per una perdita

durevole di valore.

Al riguardo, l'Istante evidenzia che nel caso di specie:

- la previa imputazione del costo, di cui all'articolo 109, comma 4, del TUIR, si verifica nell'anno di entrata in funzione del cespite, anno in cui la Società provvede ad effettuare ai fini fiscali una variazione in aumento ai fini IRES;

- a decorrere dall'esercizio 2019 la Società si trova ad imputare ammortamenti inferiori rispetto a quelli fiscalmente consentiti, in virtù della revisione della vita utile dei cespiti che determina una quota di ammortamento inferiore rispetto a quella massima fiscalmente deducibile. In conclusione, la Società istante ritiene di dover riassorbire il disallineamento che si genera nell'esercizio di entrata in funzione del cespite operando, nell'esercizio successivo, una variazione in diminuzione pari al disallineamento stesso; in ogni caso, la somma dell'ammortamento imputato al conto economico nell'esercizio e della variazione in diminuzione operata per riassorbire il disallineamento non deve superare il limite massimo dell'ammortamento fiscalmente deducibile nell'esercizio (come determinato dal coefficiente del decreto ministeriale del 1988).

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare si evidenzia che il presente parere viene reso sulla base delle argomentazioni esposte e degli elementi presentati dal contribuente, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto, e non riguarda le valutazioni civilistiche effettuate dalla Società relativamente ai cespiti in questione.

Ciò premesso, con riferimento al quesito formulato nell'interpello si ritiene di poter concordare con la soluzione proposta dall'Istante.

L'articolo 102, comma 2, del TUIR, stabilisce che la deduzione delle quote di ammortamento *"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..." (il decreto ministeriale 31 dicembre 1988).

La deduzione, ovviamente, è consentita nel rispetto del principio di previa imputazione al conto economico, di cui all'articolo 109, comma 4, del TUIR, in base al quale *"Le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati al conto economico relativo all'esercizio di competenza"*.

La risoluzione n. 98/E del 19 dicembre 2013 ha fornito chiarimenti in merito alla problematica, già trattata nella circolare n. 26/E del 20 giugno 2012, delle modalità di "riassorbimento", ai fini IRES e IRAP, della svalutazione delle immobilizzazioni materiali avente rilevanza solo civilistica.

Con la risoluzione in argomento è stato precisato che la svalutazione può essere recuperata, ai fini IRES, deducendo delle quote di ammortamento più alte rispetto a quelle 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 decreto ministeriale 31 dicembre 1988) e la quota di ammortamento imputata a conto economico.

Il documento di prassi in esame ha stabilito che la deduzione del costo imputato a conto economico con la svalutazione e rinviata ai successivi esercizi deve essere effettuata obbligatoriamente, applicando l'articolo 109, comma 4, lettera a), del TUIR, nella misura massima consentita dalla normativa fiscale, a partire dall'esercizio in cui si generano le condizioni per la sua deducibilità.

I principi espressi dalla risoluzione n. 98/E del 2013, che consentono 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), valgono - a maggior ragione - anche per il disallineamento oggetto dell'istanza di interpello, che scaturisce dalla diversa dinamica

temporale dell'ammortamento civilistico rispetto all'ammortamento fiscale. Pertanto, conformemente a quanto sostenuto dall'Istante, si ritiene che nel caso di specie la variazione in diminuzione ai fini IRES debba essere recuperata nel primo periodo di imposta in cui vi è "capienza" per la deduzione di un'ulteriore quota di ammortamento fiscale, fino alla quota massima calcolata in applicazione delle aliquote tabellari previste dal decreto ministeriale del 31 dicembre 1988 (ipotesi 1); di conseguenza, nell'esemplificazione proposta dalla Società, la variazione in diminuzione di 200 deve essere operata nell'esercizio 2019 (e non al termine del periodo di ammortamento civilistico).

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)