

Bilancio, vigilanza e controlli n. 3/2022

Disallineamento recuperabile nel primo esercizio “capiente”: commento risposta a interpello n. 761/E/2021

di Alessia Papini – dottore commercialista e revisore legale

L’Agenzia delle entrate, con la [risposta a interpello n. 761/E/2021](#), ha fornito un ulteriore chiarimento in merito al recupero del disallineamento tra valore civilistico e valore fiscale nel caso in cui una società decida, per ragionevoli motivi, di revisionare la vita utile di un cespite.

La società istante, IAS adopter, ha revisionato la vita utile di alcuni cespiti e ha, quindi, interrogato l’Agenzia delle entrate al fine di comprendere quale fosse il corretto periodo di imposta da considerare per riassorbire il maggior valore fiscale sostenuto. In particolare, ha chiesto se tale periodo di imposta potesse essere il primo in cui vi sia “capienza” per una deduzione di un’ulteriore quota di ammortamento oppure se dovesse essere necessario attendere il termine del periodo di ammortamento del cespite interessato.

Interpello: recupero del disallineamento tra valore civilistico e valore fiscale nel caso di variazione della vita utile residua del cespite

Una società, operante nel settore dei servizi integrati di noleggio, lavaggio e sterilizzazione di materiali tessili e di strumentario chirurgico per le strutture ospedaliere e socio-assistenziali, ha chiesto chiarimenti all’Agenzia delle entrate circa la corretta interpretazione degli articoli [102](#) e [109](#), comma 4, Tuir in relazione alle modalità di recupero dei disallineamenti tra i valori civilistici e i valori fiscali di taluni beni materiali ammortizzabili. In particolare, la società, negli esercizi precedenti al 2019, aveva ammortizzato contabilmente le varie immobilizzazioni in base alla vita utile: materasseria 2 anni e mezzo (coefficiente 40%); biancheria confezionata 2 anni e mezzo (coefficiente 40%); biancheria alberghiera 2 anni e mezzo (coefficiente 40%). Dal punto di vista fiscale, la società ha utilizzato un coefficiente di ammortamento pari al 40% ridotto alla metà per il primo esercizio¹.

¹ Ai sensi dell’articolo 102, comma 2, Tuir: “La deduzione è ammessa in misura non superiore a quella risultante dall’applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti con decreto del Mef pubblicato nella Gazzetta Ufficiale, ridotti alla metà per il primo esercizio”.

Nell'anno 2019 si sono determinati, in applicazione del criterio *pro rata temporis*, dei disallineamenti tra la quota fiscalmente deducibile e la quota imputata a Conto economico. Più nello specifico:

	Ammortamento civile	Ammortamento fiscale	Disallineamento
2019	400	200	200 - variazione in aumento

La società inoltre è un soggetto *IAS adopter*, pertanto, in conformità al principio IAS 16², ha effettuato un'analisi della vita utile della materasseria e della biancheria, dalla quale è emerso che la vita utile effettiva di tali cespiti è maggiore rispetto alla vita utile adottata civilisticamente. Il processo di revisione della vita utile ha riguardato sia i beni entrati in funzione anteriormente al 2019, sia i beni entrati in funzione nel 2019.

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

Alla luce di tale nuova valutazione della vita utile dei cespiti, la società si chiede quale sia il periodo di imposta in cui deve essere riassorbito il disallineamento che si è generato, ad esempio nell'anno 2019 (variazione in aumento – 200 euro).

La società, per semplificare il quesito, riporta il seguente esempio numerico:

- bene ammortizzabile entrato in funzione nel 2018 (biancheria) il cui costo storico è 1.000 euro;
- coefficiente di ammortamento nel 2018 del 40% (30 mesi);
- nel 2019, cambia la vita utile, e il coefficiente di ammortamento passa al 25% (48 mesi). Nel 2019 il valore contabile del bene è pari a 600 euro (1.000 euro costo storico – 400 euro ammortamento 2018), il quale deve essere ripartito in base alla vita utile residua che è 36 mesi (48 mesi – 12 mesi). Di conseguenza, il valore contabile di 600 euro, andrà ripartito in 3 anni per 200 euro ciascuno.

Dal punto di vista fiscale, come è stato detto precedentemente, nell'anno 2019 si è generata una variazione in aumento di 200 euro dovuta al disallineamento tra ammortamento civile e ammortamento fiscale. Tale variazione in aumento, sarebbe stata assorbita alla fine del processo di ammortamento. Nell'altresì ipotesi in cui, nell'anno 2019, dovesse intervenire una revisione della vita utile del cespite, avremmo la seguente situazione:

	Ammortamento civile	Ammortamento deducibile	Disallineamento
2018	400	200	200 - variazione in aumento
2019	200	200	-

² IAS 16 §50-51: "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".

IAS8 §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".

2020	200	200	-
2021	200	200	-
Totale	1.000	1.000	

Alla luce di quanto precedentemente riportato, la società istante chiede chiarimenti all’Agenzia delle entrate in merito al periodo di imposta in cui possa recuperare la variazione in aumento di 200 euro operata nel 2018: se nel primo esercizio utile in cui vi sia “*capienza*” per la deduzione di un’ulteriore quota di ammortamento fiscale oppure al termine del periodo di ammortamento del cespite.

Risposta a interpello n. 761/E/2021

L’Agenzia delle entrate, dopo aver analizzato la fattispecie prospettata, ritiene che il momento in cui possa essere riassorbito il disallineamento sia il primo periodo d’imposta in cui vi sia “*capienza*” per la deduzione di un’ulteriore quota di ammortamento fiscale (nel caso di specie nel 2019).

Pertanto, tornando all’esemplificazione tabellare precedente, si avrebbe la seguente situazione:

	Ammortamento civile	Ammortamento deducibile	Disallineamento
2018	400	200	200- variazione in aumento
2019	200	400	200- variazione in diminuzione
2020	200	200	-
2021	200	200	-
Totale	1.000	1.000	

La soluzione prospettata dall’Agenzia delle entrate è sostenuta dal disposto combinato degli articoli [102](#), comma 2 e [109](#), comma 4, Tuir.

L’articolo 102, comma 2, Tuir:

“La deduzione è ammessa in misura non superiore a quella risultante dall’applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti con decreto del Mef pubblicato nella Gazzetta Ufficiale”³.

Tale deduzione è consentita nel rispetto del principio di previa imputazione al Conto economico, di cui all’articolo 109, comma 4, Tuir:

“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”.

L’Agenzia delle entrate, sul tema del “*riassorbimento*”, ai fini Ires e Irap, dei disallineamenti tra valori civilistici e valori fiscali, era già intervenuta. In particolare, con la [risoluzione n. 98/E/2013](#) ha fornito chiarimenti sul problema di come riallineare il valore civilistico e il valore fiscale di una svalutazione

³ D.M. 31 dicembre 1988.

intervenuta, esclusivamente a livello civilistico, sulle immobilizzazioni materiali⁴.

In concreto, con la [risoluzione n. 98/E/2013](#) l'Agenzia delle entrate ha precisato che la svalutazione può essere recuperata, fiscalmente, deducendo delle quote di ammortamento più alte rispetto a quelle imputate a Conto economico, attraverso l'effettuazione di variazioni in diminuzione nella dichiarazione dei redditi⁵.

I fattori che possono influenzare la vita utile residua di un cespite

In commento all'interpello in oggetto, è opportuno soffermarsi, anche se brevemente, sui motivi che portano un'azienda a revisionare la vita utile residua di uno o più cespiti.

L'Oic 16⁶ tratta il concetto di "vita utile" dei cespiti, più precisamente:

"La circostanza che la vita utile di un'immobilizzazione materiale sia indefinita, non impedisce che l'immobilizzazione venga assoggettata a un processo di ammortamento tenendo conto di tutti gli elementi a disposizione (i.e. fino a quando si prevede di utilizzare il bene, o il numero di prodotti che si prevede verranno prodotti con l'immobilizzazione).

Il cambiamento della vita utile dei cespiti per avvenuti mutamenti nelle condizioni originarie di stima è un cambiamento di stime contabili" (cfr. Oic 29⁷).

Pertanto, la stima della vita utile di un cespite può dipendere da vari fattori, tra i principali si annoverano: l'esperienza relativa alla durata economica dei cespiti dell'impresa e del settore in cui questa opera, le politiche di manutenzione e riparazione, i fattori ambientali, i piani aziendali per la sostituzione dei cespiti, il deterioramento fisico legato al trascorrere del tempo, l'obsolescenza del cespite (ricorrenza dei cambiamenti tecnologici, nuove tecnologie prevedibili al momento della stima, etc.) e anche il grado di utilizzo di un cespite.

Nel momento in cui interviene uno di questi fattori, l'azienda può valutare di misurare nuovamente la vita utile del cespite e apportare il cambiamento di stima. Resta inteso che dovrà anche fornire un'adeguata informativa nella Nota integrativa in sede di predisposizione del bilancio, in modo da

⁴ Tema che era stato trattato anche nella [circolare n. 26/E/2012](#).

⁵ Tali variazioni in diminuzione devono essere "determinate nella misura massima pari alla differenza tra la quota di ammortamento fiscale calcolata in base al coefficiente previsto dal D.M. 31 dicembre 1988 e la quota di ammortamento imputata a Conto economico". Risoluzione n. 98/E/2013.

⁶ § 71-72.

⁷ A tal proposito, l'Oic 29, §38: "Normalmente, i cambiamenti di stima dovuti alla disponibilità di nuove informazioni o di sviluppi futuri acquisiti dall'esterno hanno effetto solo sull'esercizio in corso, poiché costituiscono un graduale affinamento della stima originaria. Si pensi, ad esempio, alle stime di inesigibilità dei crediti o di recuperabilità di imposte anticipate. Se i cambiamenti di stima hanno effetto anche sugli esercizi successivi, le rettifiche conseguenti influenzano per la parte di competenza sia l'esercizio corrente sia quelli successivi. Un esempio è la stima della vita utile residua di un cespite. Si supponga che, dopo 4 anni, ci si renda conto che un impianto, la cui vita utile era originariamente stimata in 10 anni, ha in realtà una vita utile residua di soli 3 anni (e non più dei rimanenti 6 anni risultanti dalla stima precedente). In questo caso, il valore residuo (di 6/10 del costo originario) viene ammortizzato nei 3 successivi anni".

rendere noto al terzo potenziale investitore la ragione per la quale è stato deciso di procedere con una revisione della vita utile del cespite e quali sono stati gli effetti conseguenti, in termini sia civilistici sia fiscali.

Confronto tra piano ammortamento originario e piano ammortamento revisionato

In assenza di una revisione della vita utile residua dei cespiti, gli eventuali disallineamenti tra valori civilistici e valori fiscali verrebbero riassorbiti nell'ultimo periodo di imposta, in quanto è quest'ultimo periodo che ha la "capienza" per recuperare tali disallineamenti.

Nella tabella che segue si riporta il caso originario (in riferimento all'esempio prospettato dalla società istante) senza variazione della vita utile confrontando l'ammortamento civilistico e l'ammortamento fiscale:

	Ammortamento civile	Ammortamento deducibile	Disallineamento
2018	400	200	200 - variazione in aumento
2019	400	400	-
2020	200	400	200 - variazione in diminuzione
Totale	1.000		1.000

Nel momento in cui, invece, interviene una revisione della vita utile residua dei cespiti, si crea la necessità di capire quale periodo di imposta risulta "capiente", al fine di poter riassorbire i disallineamenti dei valori civilistici e fiscali. Nel caso oggetto dell'interpello è stato possibile recuperare il disallineamento già nel periodo di imposta 2019, in quanto la quota di ammortamento deducibile fiscalmente era completamente "capiente", si veda la seguente tabella:

	Ammortamento civile	Ammortamento deducibile	Disallineamento
2018	400	200	200 - variazione in aumento
2019	200	400	200 - variazione in diminuzione
2020	200	200	-
2021	200	200	-
Totale	1.000		1.000

Di seguito si propone una tabella a confronto diretto tra i 2 piani di ammortamento:

	Piano di ammortamento originario			Piano di ammortamento revisionato		
	Ammortamento civile	Ammortamento deducibile	Disallineamento	Ammortamento civile	Ammortamento deducibile	Disallineamento
2018	400	200	200 - variazione in aumento	400	200	200 - variazione in aumento
2019	400	400	-	200	400	200 - variazione in diminuzione

2020	200	400	200 - variazione in diminuzione	200	200	-
2021	-	-	-	200	200	-
Totale	1.000	1.000		1.000	1.000	

Alcune considerazioni ulteriori

Il caso prospettato dalla società istante e risolto dall’Agenzia delle entrate riguarda fattispecie in cui vi sia capienza per la deduzione di un’ulteriore quota di ammortamento fiscale, fino alla quota massima calcolata in applicazione delle aliquote tabellari previste dal D.M. 31 dicembre 1988.

Infatti, l’interrogativo è doveroso: *“se non vi fosse questa capienza, in quale periodo di imposta potrebbe essere recuperato il disallineamento?”*

Caso 1: riassorbimento del disallineamento in più periodi di imposta

Riprendendo l’esempio prospettato dalla società istante, supponiamo il caso in cui il risultato della revisione della vita utile del cespite (biancheria) non sia di 48 mesi bensì di 40 mesi.

Pertanto, il costo ammortizzabile residuo di 600 euro nell’esercizio 2019 deve essere suddiviso per la vita utile residua di 28 mesi (40 mesi – 12 mesi già ammortizzati), più nel dettaglio si veda la tabella che segue:

	Ammortamento civile
2018	400
2019	257
2020	257
2021	86
Totale	1.000

Dal punto di vista fiscale, si avrà la seguente situazione:

	Ammortamento civile	Ammortamento deducibile	Disallineamento
2018	400	200	200 – variazione in aumento
2019	257	257	-
2020	257	257	-
2021	86	86	-
Totale	1.000	1.000	

In questa fattispecie, l’ammortamento massimo deducibile⁸ ai fini fiscali non sarebbe capiente per riassorbire il disallineamento generato nel periodo di imposta 2018, in quanto il tetto massimo

⁸ In base ai coefficienti previsti dal D.M. 31 dicembre 1988.

dell'ammortamento fiscale deducibile nel 2019 è di 400 euro, l'ammortamento fiscale dedotto nel periodo di imposta 2019 è di 257 euro e la quota massima assorbibile calcolata in applicazione delle aliquote fiscali ammesse è di 143 euro.

Alla luce di questa considerazione e sulla base di quanto espresso dall'Agenzia delle entrate nella [risposta a interpello n. 761/E/2021](#), è possibile affermare che il riassorbimento del disallineamento tra valore civilistico e valore fiscale possa essere recuperato in parte nel periodo di imposta 2019 e in parte nel periodo di imposta successivo al 2019.

Nella seguente tabella è stata riportata una esemplificazione numerica al caso 1 ipotizzato:

	Ammortamento civile	Ammortamento deducibile	Disallineamento
2018	400	200	200 - variazione in aumento
2019	257	257	143 - variazione in diminuzione
2020	257	257	57 - variazione in diminuzione
2021	86	86	-
Totale	1.000		1.000

Caso 2: riassorbimento del disallineamento nell'ultimo periodo di imposta

Riprendendo l'esempio prospettato dalla società istante, supponiamo il caso in cui il risultato della revisione della vita utile del cespite (biancheria) non sia di 48 mesi ma si riduca drasticamente a 26 mesi.

Pertanto, il costo ammortizzabile residuo di 600 euro nell'esercizio 2019 deve essere suddiviso per la vita utile residua di 14 mesi (26 mesi - 12 mesi già ammortizzati), più nel dettaglio si veda la tabella che segue:

	Ammortamento civile
2018	400
2019	514
2020	86
Totale	1.000

Dal punto di vista fiscale, si avrà la seguente situazione:

	Ammortamento civile	Ammortamento deducibile	Disallineamento
2018	400	200	200 - variazione in aumento
2019	514	400	114 - variazione in aumento
2020	86	86	-
Totale	1.000		1.000

In questa fattispecie, nel periodo di imposta 2019 la quota di ammortamento dedotta civilisticamente è maggiore rispetto alla quota di ammortamento deducibile ai fini fiscali. Sarà necessario, pertanto,

effettuare un'ulteriore ripresa in aumento, per 114 euro, al fine di riallineare i valori civilistici e fiscali. Nel periodo di imposta successivo (2020), invece la quota di ammortamento residua dal punto di vista civilistico è di 86 euro e, poiché la quota di ammortamento deducibile ai fini fiscali è di 400 euro⁹, è possibile recuperare i precedenti disallineamenti fiscali effettuando una variazione in diminuzione per 314 euro al fine di riassorbire i precedenti disallineamenti tra valori civilistici e fiscali.

Nella seguente tabella è stata riportata una esemplificazione numerica al caso 2 ipotizzato:

	Ammortamento civile	Ammortamento deducibile	Disallineamento
2018	400	200	200 - variazione in aumento
2019	514	400	114 - variazione in aumento
2020	86	400	314 - variazione in diminuzione
Totale	1.000		1.000

Conclusioni

In conclusione, l'Agenzia delle entrate, con la [risposta a interpello n. 761/E/2021](#), ha confermato che i chiarimenti forniti nella precedente [risoluzione n. 98/E/2013](#) rimangono fermi anche per i soggetti in riferimento ai quali trova applicazione il principio di derivazione rafforzata¹⁰.

Laddove vi siano concreti motivi per procedere con una revisione della vita utile di un cespite e sia stata data, al lettore del bilancio, la corretta informativa, sarà possibile recuperare eventuali disallineamenti tra valore civilistico e valore fiscale a partire dal primo periodo di imposta in cui vi sia "capienza", fino alla quota massima calcolata in applicazione delle aliquote tabellari previste dal D.M. 31 dicembre 1988.

⁹ Sulla base delle aliquote tabellari previste dal D.M. 31 dicembre 1988.

¹⁰ Cfr. Latorraca S. "Disallineamento nell'anno di entrata in funzione del cespite deducibile quando c'è <capienza>", Eutekne Fisco.