

Il reddito di impresa n. 21/2022

La svalutazione delle immobilizzazioni materiali e la gestione dei disallineamenti tra valore contabile e fiscale

Fabio Giommoni - dottore commercialista e revisore legale

La svalutazione delle immobilizzazioni materiali per perdite durevoli di valore, generalmente indeducibile dal reddito di impresa, nonché dalla base imponibile Irap, può essere recuperata attraverso deduzioni extra contabili negli esercizi successivi, entro i limiti di deducibilità degli ammortamenti ai fini fiscali.

Le modalità di determinazione di dette deduzioni extra contabili sono state illustrate dalla [circolare n. 26/E/2012](#), per quanto riguarda, in particolare, l'Irap, e dalla [risoluzione n. 98/E/2013](#) per quanto riguarda l'Ires.

Più di recente, la [risposta a interpello n. 761/E/2021](#) ha confermato che tali principi possono essere applicati anche agli ammortamenti parzialmente indeducibili perché eccedenti i limiti fiscali e che i relativi disallineamenti possono essere recuperati fiscalmente nel primo esercizio "capiente".

La svalutazione delle immobilizzazioni materiali

Come è noto, le immobilizzazioni materiali sono valutate in bilancio sulla base dei costi sostenuti per acquistarle o per produrle, costo che è poi soggetto al processo di ammortamento per i cespiti la cui utilizzazione è limitata nel tempo. Le immobilizzazioni sono inoltre soggette alla fondamentale regola di valutazione in base alla quale, qualora il bene risulti "durevolmente" di valore inferiore al costo "storico" (di acquisto o di produzione) al netto dei fondi ammortamento, lo stesso deve essere iscritto a tale minor valore.

Nell'ambito dei Principi contabili nazionali la disciplina organica delle svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni è contenuta nell'Oic 9, mentre nei Principi internazionali Ias/Ifrs rientra nel più ampio istituto dell'"*impairment test*" disciplinato dallo Ias 36.

L'Oic 9 (§ 14) indica che si ha una perdita durevole di valore quando il valore contabile di iscrizione dell'immobilizzazione supera il suo "valore recuperabile", il quale è rappresentato dal maggiore tra il "valore in uso" e il presumibile valore che può essere realizzato tramite l'alienazione del bene.

Il termine di riferimento per identificare il valore di alienazione del bene è rappresentato dal concetto di “valore equo” o “fair value” (derivato dai Principi contabili internazionali), che è definito come l’*“ammontare ottenibile dalla vendita di un’attività in una libera transazione fra parti indipendenti, al netto dei costi di vendita”*.

Nel caso di svalutazioni delle immobilizzazioni operate in bilancio per la presenza di perdite durevoli di valori si pone il problema del trattamento fiscale di tali componenti negativi di reddito.

A tale riguardo, va subito chiarito che la svalutazione delle immobilizzazioni materiali non risulta generalmente deducibile, ai fini della determinazione del reddito di impresa, nell’esercizio in cui è iscritta a Conto economico, in quanto, ai sensi dell’[articolo 101](#), comma 1, Tuir, le minusvalenze relative ai beni immobilizzati assumono rilevanza fiscale solo se effettivamente realizzate attraverso cessioni a titolo oneroso oppure mediante il risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni.

Non sono, invece, fiscalmente riconosciute le mere svalutazioni delle immobilizzazioni, ovvero quelle che non derivano da una cessione delle stesse, per cui devono essere riprese a tassazione in sede di dichiarazione dei redditi.

Fa eccezione solo il caso, previsto unicamente per le immobilizzazioni materiali, dall’[articolo 102](#), comma 4, Tuir, in base al quale *“in caso di eliminazione di beni non ancora completamente ammortizzati dal complesso produttivo, il costo residuo è ammesso in deduzione”*¹.

Anche ai fini Irap la svalutazione delle immobilizzazioni risulta indeducibile, in quanto questa, contabilmente, è imputata nella voce B10), lettera c), del Conto economico che, come è noto, è esclusa dalla determinazione della base imponibile del tributo regionale (cfr. § 1.1 della [circolare n. 27/E/2009](#))².

Diversamente, concorrono a formare la base imponibile Irap gli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali di cui alla voce B10), lettera b), del Conto economico.

La deduzione della svalutazione sotto forma di quote di ammortamento

Per quanto detto in precedenza, in generale la svalutazione del cespite, sia per l’Ires sia per l’Irap, risulterà indeducibile nell’esercizio in cui è imputata a Conto economico, ma non andrà a ridurre il costo

¹ Al riguardo si ritiene che il concetto di “eliminazione di un bene dal processo produttivo” abbia un ambito di applicazione più ampio rispetto a quello di mera distruzione fisica del bene e che quindi si riferisca anche alla diversa ipotesi di dismissione del cespite dall’apparato produttivo (senza distruzione). Tale conclusione pare confermata, seppure, con riferimento all’analoga disposizione contenuta nell’articolo 68 del previgente D.P.R. 597/1973, dalla risoluzione n. 1858/1977, la quale ha ritenuto interamente deducibili i costi di contenitori il cui utilizzo si esaurisca nel medesimo periodo d’imposta della loro acquisizione. Tuttavia, affinché sia garantita la deducibilità della svalutazione è necessario che l’estromissione del cespite abbia carattere di definitività, come affermato dalla risoluzione n. 1963/1975, che ha riconosciuto la deducibilità del costo residuo non ammortizzato di telai che, a causa della propria rimozione, non risultavano più utilizzabili per altri fini produttivi.

² L’articolo 5, comma 1, D.Lgs. 446/1997 prevede che, ai fini dell’Irap delle società di capitali e degli enti commerciali, *“la base imponibile è determinata dalla differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) dell’articolo 2425, cod. civ., con esclusione delle voci di cui ai numeri 9), 10), lettere c) e d), 12) e 13), così come risultanti dal Conto economico”*.

fiscalmente riconosciuto del bene, il cui valore *ante* svalutazione continuerà a essere deducibile, in via *extra* contabile, negli esercizi successivi a quello in cui è stata effettuata la svalutazione, attraverso una variazione in diminuzione in dichiarazione dei redditi³.

Tale meccanismo di “*riassorbimento*” fiscale della svalutazione indeducibile delle immobilizzazioni è stato chiarito con la [circolare n. 26/E/2012](#) per quanto riguarda, in particolare, l'Irap e con la [risoluzione n. 98/E/2013](#), per quanto riguarda l'Ires.

La risoluzione n. 98/E/2013 ha osservato che dal punto di vista contabile, l'imputazione in bilancio della svalutazione derivante dalla rilevazione della perdita durevole di valore del cespite comporta l'anticipata iscrizione a Conto economico di una quota di costo dell'immobilizzazione materiale, rispetto al normale processo di ammortamento.

Nello stesso tempo, la deduzione delle quote di ammortamento del costo dei beni materiali strumentali per l'esercizio dell'impresa è consentita in base a criteri e limitazioni previsti dall'[articolo 102](#), comma 2, Tuir, ovvero l'ammortamento annuo è ammesso in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti con [D.M. 31 dicembre 1988](#).

La deduzione è inoltre consentita nei limiti della quota di ammortamento imputata a Conto economico, in rispetto del principio di cui all'[articolo 109](#), comma 4, Tuir secondo il 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*”.

Alla luce di queste regole generali del reddito di impresa (che valgono anche in caso di applicazione della “*derivazione rafforzata*”) e tenuto conto che la svalutazione non rappresenta altro che una anticipazione di future quote di ammortamento (o di minusvalenze), ai fini della determinazione della base imponibile Ires, l'impresa che ha imputato la svalutazione (tassata) potrà dedurre negli esercizi successivi, attraverso una variazione in diminuzione in dichiarazione dei redditi, un maggior ammortamento fiscale calcolato sul costo al lordo della svalutazione (fiscalmente non rilevante), rispetto agli ammortamenti transitati a Conto economico.

Tale ammortamento *extra* contabile è ammesso in quanto è rispettato il citato principio della preventiva imputazione del costo a Conto economico, dato che la svalutazione risulta già transitata a Conto economico.

In particolare, il “*riassorbimento*” fiscale della svalutazione deve iniziare dall'esercizio in cui la stessa è stata contabilizzata; questo, ovviamente, a condizione che la quota di ammortamento contabile risulti

³ Si viene pertanto a determinare un disallineamento tra valore fiscale e valore di bilancio del cespite (ove il primo è più elevato del secondo), che impone l'iscrizione di imposte anticipate in bilancio qualora vi sia la ragionevole certezza di sfruttare i benefici futuri derivanti dalle deduzioni *extra* contabili di maggiori ammortamenti.

inferiore a quella massima calcolata in applicazione del coefficiente previsto dal [D.M. 31 dicembre 1988](#). Altrimenti il riassorbimento avverrà “*in coda*” al processo di ammortamento civilistico.

Da tenere presente che la [risoluzione n. 98/E/2013](#), ribadendo quanto affermato dalla [circolare n. 26/E/2012](#), ha evidenziato che l’eventuale minor ammortamento fiscale (rispetto alla capienza massima), non dedotto *medio tempore*, non potrà essere dedotto a titolo di ammortamento, ma potrà essere recuperato solo in sede di eventuale realizzo del cespite.

In altri termini, la deduzione (*extra contabile*) del costo imputato a Conto economico con la svalutazione e rinviata ai successivi esercizi deve essere effettuata obbligatoriamente applicando la misura massima consentita dalla normativa fiscale, a partire dall’esercizio in cui si generano le condizioni per la sua deducibilità, in modo da evitare ogni possibile arbitraggio.

ESEMPIO 1 - Svalutazione con variazione della vita utile residua

Si consideri il seguente esempio⁴ che riguarda un soggetto Ires che ha acquistato un bene nel 2020 sulla base di un costo di 100, con una vita utile civilistica di 10 esercizi e un coefficiente di ammortamento previsto dal [D.M. 31 dicembre 1988](#) del 10% (per semplicità si ipotizza che non vi sia la riduzione alla metà della quota di ammortamento relativa al primo esercizio).

Nel 2022 il bene subisce una svalutazione di 10, con rilevanza solo contabile, e una riduzione della vita utile civilistica residua da 8 a 7 esercizi (calcolati dal 2022 compreso).

Poiché l’ammortamento contabile annuo è già pari al limite massimo fiscalmente deducibile, il maggiore valore fiscale (pari a 10), derivante dal mancato riconoscimento della svalutazione operata in bilancio nel 2022, è deducibile solo a partire dall’esercizio successivo a quello in cui si conclude l’ammortamento contabile (2029).

La tabella seguente riassume le modalità di deduzione della svalutazione operata nel 2022.

	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028	2029
Svalutazione solo civilistica			-10							
Ammortamento civile	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	0
Ammortamento Ires	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10
Valore civile al 31 dicembre	90	80	60	50	40	30	20	10	0	0
Valore Ires al 31 dicembre	90	80	70	60	50	40	30	20	10	0

Nel caso di specie, quindi, dal 2022 la quota di ammortamento civilistico stanziata annualmente a Conto economico risulta pari a 10, cioè al valore contabile residuo (70) ripartito sulla base della vita utile residua del bene (7 esercizi).

⁴ Tratto dalla [circolare n. 26/E/2012](#).

La quota di ammortamento massima fiscalmente deducibile, invece, continua a essere determinata dall'applicazione del coefficiente tabellare (10%) al valore fiscale del bene (100) e, nella fattispecie, risulta anch'essa pari a 10.

In tale caso il contribuente non può dedurre il maggior valore fiscale (pari a 10) nel corso del processo di ammortamento, poiché la quota di ammortamento transitata a Conto economico non è inferiore all'importo massimo fiscalmente deducibile.

Invece, nella diversa ipotesi in cui l'ammortamento civilistico risulti inferiore rispetto a quello fiscalmente deducibile è possibile dedurre il maggior valore fiscale nel corso del processo di ammortamento senza attendere la fine dell'ammortamento contabile.

In altri termini, durante il periodo di ammortamento del bene è possibile apportare delle variazioni in diminuzione in sede di dichiarazione per la parte del maggior ammortamento fiscale risultante dall'applicazione dei coefficienti tabellari a un valore fiscale più alto di quello civilistico.

Tale conclusione è esemplificata nell'esempio che segue.

ESEMPIO 2 - Svalutazione con invarianza della vita utile residua

Si supponga di essere in presenza dello stesso bene di cui al precedente [esempio 1](#), che nel 2022 subisce una svalutazione di 10 con rilevanza solo civilistica.

Tuttavia, diversamente dall'esempio precedente, resta ferma la vita utile civilistica del bene (8 esercizi calcolati dal 2022 compreso).

In questo caso si avrà la situazione evidenziata nella tabella che segue.

	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028	2029
Svalutazione solo civilistica			-10							
Ammortamento civile	-10	-10	-8,75	-8,75	-8,75	-8,75	-8,75	-8,75	-8,75	-8,75
Ammortamento Ires	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10
Valore civile al 31 dicembre	90	80	61,25	52,5	43,75	35	26,25	17,5	8,75	0
Valore Ires al 31 dicembre	90	80	70	60	50	40	30	20	10	0

Nell'esempio, la quota di ammortamento massima fiscalmente deducibile, pari a 10 (determinata applicando il coefficiente tabellare (10%) al valore fiscale del bene (100)), è superiore alla quota di ammortamento civilistico stanziata a Conto economico, pari a 8,75 (determinata dividendo il valore contabile (70) per la residua vita utile (8)).

Ne deriva, quindi, che dal 2022 al 2029, è possibile effettuare delle variazioni in diminuzione in sede di dichiarazione per un importo pari a 1,25 (differenza tra 10 e 8,75) al fine di riassorbire il maggiore valore fiscale (pari a 10) non dedotto nel 2022.

La deduzione della svalutazione ai fini Irap

Più complesso è il trattamento della svalutazione del bene materiale ai fini Irap, atteso che detta imposta, come è noto, è stata caratterizzata da una importante riforma a opera della Legge Finanziaria 2008 che, in particolare, ha sancito lo “sganciamento” del tributo regionale dalle regole di determinazione dell'Ires e l'affermazione del c.d. principio della “presa diretta” dal bilancio.

In tal caso, qualora vi sia un disallineamento tra il valore civile e il valore fiscale dei beni esistente alla data di entrata in vigore del nuovo regime Irap (bilancio al 31 dicembre 2008 per i contribuenti con esercizio coincidente con l'anno solare), trovano ancora applicazione, in base al regime transitorio previsto dalla Legge Finanziaria 2008, le regole previgenti, per cui il trattamento dei disallineamenti ai fini Irap risulta analogo a quello previsto per l'Ires.

Si potranno, pertanto, dedurre ammortamenti *extra* contabili ai fini Irap nei limiti massimi derivanti dall'applicazione dei coefficienti di cui al [D.M. 31 dicembre 1988](#) sul costo del bene al lordo della svalutazione non dedotta.

Invece, per i disallineamenti generati dopo le modifiche apportate dalla Legge Finanziaria 2008, la differenza si riassorbe attraverso variazioni in diminuzione da effettuarsi in dichiarazione nel corso del processo di ammortamento del bene, applicando il criterio di ammortamento utilizzato in sede civilistica, ossia ripartendo il valore fiscale del bene (valore contabile residuo al lordo della svalutazione non dedotta fiscalmente) sulla base della vita utile residua del bene stesso.

Ciò in quanto le nuove regole Irap applicabili dal periodo d'imposta 2008, a seguito dello sganciamento dalle regole Ires, comportano l'irrilevanza ai fini della determinazione delle quote di ammortamento deducibili dei coefficienti previsti dal D.M. 31 dicembre 1988.

Potrà di conseguenza verificarsi il caso in cui le variazioni in diminuzione derivanti dal riassorbimento della svalutazione indeducibile risultino diverse nella determinazione della base imponibile Irap (basate sulla residua vita utile civilistica) rispetto a quelle rilevanti per l'Ires (che invece seguono i coefficienti del D.M. 31 dicembre 1988).

ESEMPIO 3 - Svalutazione *post* 2008 con invarianza della vita utile residua

Si supponga di essere in presenza di un bene acquistato nel 2018 che ha un costo storico di 100, una vita utile di 10 esercizi e un coefficiente di ammortamento previsto dal D.M. 31 dicembre 1988 del 10% (per semplicità si ipotizza che non vi sia la riduzione alla metà della quota di ammortamento relativa al primo esercizio).

Nel 2020 il bene ha subito una svalutazione di 10, con rilevanza solo civilistica, senza che vi sia alcuna riduzione della vita utile residua (che rimane invariata: 8 esercizi dal 2020 compreso).

Si avrà, pertanto, la situazione riassunta nella seguente tabella.

	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027
Svalutazione solo civilistica			-10							
Ammortamento civile	-10	-10	-8,75	-8,75	-8,75	-8,75	-8,75	-8,75	-8,75	-8,75
Ammortamento Ires	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10
Ammortamento Irap	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10
di cui										
- per derivazione	-10	-10	-8,75	-8,75	-8,75	-8,75	-8,75	-8,75	-8,75	-8,75
- in dichiarazione come variazione in diminuzione	0	0	-1,25	-1,25	-1,25	-1,25	-1,25	-1,25	-1,25	-1,25
Valore civile al 31 dicembre	90	80	61,25	52,5	43,75	35	26,25	17,5	8,75	0
Valore Ires al 31 dicembre	90	80	70	60	50	40	30	20	10	0
Valore Irap al 31 dicembre	90	80	70	60	50	40	30	20	10	0

In tale ipotesi, pur coincidendo nel valore, la variazione fiscale ai fini Ires e ai fini Irap deriva da differenti circostanze.

In particolare, ai fini Ires il maggior ammortamento fiscale (calcolato sul costo al lordo della svalutazione fiscalmente non rilevante), rispetto a quello transitato a Conto economico, è dedotto attraverso una variazione in diminuzione (pari a 1,25 in ciascun periodo d'imposta) dal 2020 al 2027, ai sensi dell'[articolo 109](#), comma 4, lettera a), Tuir, nel presupposto che il costo è transitato a Conto economico a titolo di svalutazione in un esercizio precedente.

Ai fini Irap, la svalutazione non dedotta nel 2020 si riassorbe applicando il criterio di ammortamento contabile, ossia ripartendo il valore Irap del bene di 80 (valore contabile residuo di 70 al lordo della svalutazione fiscalmente non dedotta di 10) sulla base della vita utile residua (8 esercizi).

Quindi la quota di ammortamento deducibile ai fini Irap è pari a 10 (cioè 80/8), di cui 8,75 (cioè 70/8) dedotta per derivazione in quanto imputata al Conto economico e 1,25 dedotta attraverso una variazione in diminuzione in dichiarazione.

ESEMPIO 4 - Svalutazione post 2008 con variazione della vita utile residua

Si ipotizzi ora che lo stesso bene di cui al precedente [esempio 3](#), che nel 2020 subisce una svalutazione di 10 con rilevanza solo civilistica, sia caratterizzato da una riduzione della vita utile residua da 8 a 7 esercizi (calcolati dal 2020 compreso).

Il prospetto seguente riassume la gestione fiscale della svalutazione in tale ipotesi.

	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027
Svalutazione solo civilistica			-10							
Ammortamento civile	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	0
Ammortamento Ires	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10
Ammortamento Irap	-10	-10	-11,43	-11,43	-11,43	-11,43	-11,43	-11,43	-11,43	0
di cui										
- per derivazione	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	0
- in dichiarazione come variazione in diminuzione			-1,43	-1,43	-1,43	-1,43	-1,43	-1,43	-1,43	0
Valore civile al 31 dicembre	90	80	60	50	40	30	20	10	0	0
Valore Ires al 31 dicembre	90	80	70	60	50	40	30	20	10	0
Valore Irap al 31 dicembre	90	80	68,57	57,14	45,71	34,29	22,86	11,43	0	0

Nel caso evidenziato dall'esempio, ai fini Ires il maggior ammortamento fiscale (calcolato sul costo al lordo della svalutazione fiscalmente non rilevante), rispetto a quello transitato a Conto economico, potrà essere dedotto solo attraverso una variazione in diminuzione (pari a 10) nel 2027 ai sensi dell'[articolo 109](#), comma 4, lettera a), Tuir, nel presupposto che il costo è transitato a Conto economico a titolo di svalutazione in un esercizio precedente.

Ai fini Irap, la svalutazione non dedotta nel 2020 si riassorbe applicando il criterio di ammortamento contabile, ossia ripartendo il valore Irap del bene di 80 (valore contabile residuo di 70 al lordo della svalutazione fiscalmente non dedotta di 10) sulla base della vita utile residua (7 esercizi). Quindi la quota di ammortamento deducibile ai fini Irap è pari 11,43 (cioè 80/7), di cui 10 (cioè 70/7) dedotta per derivazione in quanto imputata al Conto economico e 1,43 dedotta attraverso una variazione in diminuzione in dichiarazione.

Il riassorbimento fiscale delle svalutazioni nel minor tempo possibile

In merito al citato meccanismo applicativo di deduzione *extra* contabile imputabile alla svalutazione tassata del cespite, la [risoluzione n. 98/E/2013](#) ha trattato l'ulteriore caso specifico in cui l'impresa, prima di operare la svalutazione del bene, ha effettuato ammortamenti civilistici più bassi di quelli massimi consentiti ai fini Ires, scegliendo così di ammortizzare il bene in un periodo più lungo rispetto a quello minimo previsto dall'applicazione dei coefficienti di cui al [D.M. 31 dicembre 1988](#).

Anche in tale ipotesi il citato documento di prassi consente di dedurre *extra* contabilmente, ai fini Ires, con riferimento al valore del bene *ante* svalutazione, quote di ammortamento più alte, ovvero fino alla 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.

Tale soluzione, nel pieno rispetto dei coefficienti di ammortamento massimi ministeriali, consente di riassorbire, nel minor tempo possibile, il disallineamento tra valore civile e valore fiscale del bene strumentale generato dalla svalutazione di bilancio.

Tuttavia, rimane confermato che l'eventuale minor ammortamento fiscale non dedotto ogni anno in via *extra* contabile (rispetto alla capienza massima fiscale), non potrà essere dedotto a titolo di ammortamento in esercizi successivi, ma potrà essere recuperato solo in sede di eventuale realizzo del cespite, incidendo nel calcolo della plusvalenza/minusvalenza fiscale.

Risposta a interpello n. 761/E/2021: deduzione nel primo esercizio "capiente"

Nella più recente [risposta a interpello n. 761/E/2021](#)⁵ l'Agenzia delle entrate ha preliminarmente confermato che possono essere assimilati ai disallineamenti tra (maggiore) valore fiscale del cespite e (minore) valore contabile, che si verificano in sede di svalutazione del bene, anche quelli che derivano non da una svalutazione, ma da un ammortamento contabile superiore a quello fiscale che va, dunque, a determinare una variazione in aumento del reddito di impresa analoga a quella della svalutazione delle immobilizzazioni materiali avente rilevanza solo civilistica.

La citata risposta a interpello ha pertanto affermato che i principi espressi dalla [risoluzione n. 98/E/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.

In tal caso la variazione in diminuzione ai fini Ires deve essere recuperata nel primo periodo di imposta in cui vi è "capienza" per la deduzione di un'ulteriore quota di ammortamento fiscale, fino alla misura massima calcolata in applicazione delle aliquote previste dal D.M. 31 dicembre 1988.

ESEMPIO 5 - Recupero della quota di ammortamento indeducibile

La società Alfa ha acquistato un bene ammortizzabile nel 2018, a un costo storico è 1.000 euro, al quale è stato applicato un coefficiente di ammortamento nel 2018 del 40%.

⁵ Si veda A. Papini, "Disallineamento recuperabile nel primo esercizio "capiente": commento risposta a interpello n. 761/E/2021", in Bilancio, vigilanza e controlli n. 3/2022.

Nel 2019 è mutata la vita utile del cespite, per cui il coefficiente di ammortamento contabile è passato al 25%.

Al 1° gennaio 2019 il valore contabile del bene è pari a 600 euro, ovvero 1.000 euro di costo storico meno 400 euro di ammortamento del 2018.

Il valore residuo di 600 euro deve essere ripartito in base alla vita utile residua che è di 3 anni per cui ogni anno sarà effettuato un ammortamento pari a 200 euro.

Ai fini fiscali la società nel 2018 ha utilizzato il coefficiente di ammortamento ministeriale del 40%, ridotto però alla metà (20%), per il primo esercizio ai sensi dell'[articolo 102](#), comma 2, Tuir.

Pertanto, una quota dell'ammortamento, pari a 200 euro, è stata ripresa a tassazione, cosicché il valore residuo del cespite al 1° gennaio 2019 ai fini fiscali è di 800 euro (ovvero 1.000 euro di costo storico meno 200 euro di ammortamento dedotto del 2018), contro un valore residuo contabile di 600 euro.

Applicando il coefficiente di ammortamento fiscale la società potrebbe dedurre nel 2019, 2020 e 2021 le seguenti quote di ammortamento: 400 euro, 400 euro, 200 euro.

Secondo i chiarimenti forniti dalla [risposta a interpello n. 761/E/2021](#), l'ammortamento tassato di 200 del 2018 può essere recuperato interamente nell'anno 2019 in quanto in tale esercizio l'ammortamento contabile è pari a 200 euro mentre quello massimo fiscale applicando le aliquote del [D.M. 31 dicembre 1988](#) è pari a 400 euro; dunque vi è capienza per assorbire la quota di 200 euro tassata nel 2018.

In altre parole, la variazione in diminuzione di 200 euro deve essere operata nell'esercizio 2019 e non al termine del periodo di ammortamento civilistico.

La tabella seguente riassume le modalità di deduzione dell'ammortamento tassato nel 2018.

	2018	2019	2020	2021
Ammortamento contabile	-400	-200	-200	-200
Ammortamento deducibile	-200	-400	-200	-200
Differenza	200	-200	0	0