



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2019

N.RF130

INFO FISCO

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 5

OGGETTO	SOSPENSIONE TEMPORANEA DELL'ATTIVITÀ – DEDUZIONE AMMORTAMENTI
RIFERIMENTI	ART. 102 TUI – ART. 83 TUIR – OIC N. 11 E N. 5 - CASS. N. 10902/2019 E N. 21239/2017
CIRCOLARE DEL	11/07/2019

Sintesi: la perdita della "continuità aziendale" e l'inizio della liquidazione comportano senz'altro l'interruzione dell'ammortamento e la conseguente irrilevanza fiscale di eventuali quote indebitamente stanziati in bilancio. In caso di sospensione dell'attività/dismissione del bene meramente temporanea l'ammortamento prosegue; tuttavia la recente giurisprudenza ha assunto un orientamento contrastante in relazione alla sua deducibilità. In ogni caso è sostanziale rifarsi ai principi degli OIC, quali "interpreti ufficiali" delle disposizioni civilistiche.

L'art. 102 Tuir disciplina l'**ammortamento dei beni strumentali materiali** delle imprese.

Principali disposizioni dell'art. 102 Tuir

- ✓ l'ammortamento **decorre dall'esercizio della entrata in funzione del bene**
- ✓ la quota annuale è calcolata con i **coefficienti del DM 31/12/1988**, ridotti al 50% nel 1° esercizio di utilizzo del bene
- ✓ **in caso di eliminazione** di beni non ancora interamente ammortizzati **il costo residuo è ammesso in deduzione**;
- ✓ l'imprenditore può interamente spendere i beni il cui costo non supera €. 516,46.

RELAZIONI TRA OIC E DEDUCIBILITÀ DEGLI AMMORTAMENTI

Una ulteriore disciplina dell'ammortamento si trova all'interno **dell'art. 83 Tuir** (principio di derivazione), per effetto del quale:

- il reddito fiscale **deriva dall'utile di bilancio** (per le imprese in contabilità ordinaria)
- per effetto delle variazioni in aumento e in diminuzione stabilite dal Tuir

In tal modo le regole previste per il bilancio (ivi inclusa la quantificazione degli ammortamenti) divengono le regole di base ai fini della determinazione del costo ai fini delle imposte dirette.

RELAZIONI TRA PRINCIPI CONTABILI E DISCIPLINA FISCALE		
Atti	Riferimenti	Contenuti
Cass., n. 22016/2014	Quote di ammortamento ai fini del bilancio	le quote di ammortamento non possono essere determinate e variare in modo arbitrario
Corte d'appello di Milano, sent. 26/6/1987		il richiamo alle percentuali fiscali, nell'ambito del bilancio, è illegittimo in quanto è contrario all'effettivo deperimento e consumo previsto dal codice civile
R.M. 78/2005	La condizione della preventiva imputazione dei costi (art. 109 tuir)	"la possibilità di dedurre dal reddito fiscale dei futuri esercizi il minore ammontare rispetto agli ammortamenti non dedotti in precedenza, attraverso variazioni in diminuzione che non troverebbero legittimità nel sistema delle norme sul reddito d'impresa [...] è configurabile, invero, soltanto nei casi previsti dalla norma fiscale e, in particolare, nella eventualità che le variazioni in diminuzione siano correlate a simmetriche variazioni in aumento resesi 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"

In sostanza, la corretta deduzione dell'ammortamento transita attraverso i seguenti procedimenti, regolati trasversalmente sia dagli OIC che dal Tuir:

→ l'impresa determina correttamente gli ammortamenti in bilancio secondo le regole proprie



N.B.: l'Ufficio ha il potere di rettificare il reddito di un'impresa partendo dalla rettifica dei "criteri di valutazione" adottati, in virtù non solo di uno specifico potere attribuito dalla legge Finanziaria 2008, ma anche in quanto ciò si pone, più in generale, nell'ambito delle "norme antielusive" (Cass., n. 138753/2018), senza che si debba procedere preventivamente ad impugnare il bilancio stesso ai fini civilistici

→ verifica che le regole fiscali non impongano variazioni temporanee (es.: per effetto di un coefficiente civilistico superiore a quello fiscale) o definitive (es.: nel caso dei beni ad uso promiscuo come i cellulari o le autovetture).



N.B.: gli OIC sono diventati interpreti ufficiali delle norme del codice civile (cd. "standard setter" - art. 12 DLgs. 139/2015); dunque discostarsi da quanto da essi indicato permette all'ufficio di attivare il potere di rettifica di cui sopra.

Interruzioni dell'ammortamento: una particolare attenzione occorre porre nel caso in cui intervenga:

- a) la **cessazione definitiva dell'attività** (col venir meno del postulato della continuità aziendale)
- b) la **sospensione temporanea** dell'attività o dell'utilizzo di un singolo cespite (cd. "dismissione").

CESSAZIONE DEFINITIVA DELL'ATTIVITÀ DELL'IMPRESA

Il caso della cessazione dell'attività d'impresa e l'ingresso della società nell'ambito del procedimento liquidatorio comporta, a monte, l'applicazione dei principi contabili che prevedono quanto segue:

DISCIPLINA DELLA CESSAZIONE DELL'ATTIVITÀ D'IMPRESA		
Atti	Riferim.	Contenuti
OIC 11	Par. 23	<i>"Ove la valutazione prospettica della capacità dell'azienda di continuare a costituire un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito porti la direzione aziendale a concludere che, nell'arco temporale futuro di riferimento, non vi sono ragionevoli alternative alla cessazione dell'attività, ma non si siano ancora accertate ai sensi dell'art. 2485 del codice civile cause di scioglimento di cui all'art. 2484 del codice civile, la valutazione delle voci di bilancio è pur sempre fatta nella prospettiva della continuazione dell'attività, tenendo peraltro conto, nell'applicazione dei principi di volta in volta rilevanti, del limitato orizzonte temporale residuo."</i>
	Par. 8, lett. c)	<i>"... l'adozione di criteri di liquidazione non è consentita prima del formale avvio della procedura liquidatoria."</i>
OIC 5	Par. 2.3	<i>" la permanenza di validità del postulato del "going concern" ... viene meno sicuramente al momento dell'inizio della gestione di liquidazione, a meno che non venga disposta la continuazione dell'attività dell'impresa ai sensi dell'art. 2487, 1° comma, lett. c), sia pur con una gestione di tipo conservativo e non dinamico."</i>
	Par. 2.3.1.	<i>"La trasformazione economica che subisce il capitale investito nell'impresa da strumento di produzione del reddito a mero coacervo di beni destinati al realizzo diretto, alla monetizzazione, si verifica certamente alla data di inizio della gestione di liquidazione, ossia alla data di iscrizione della nomina dei liquidatori nel registro delle imprese."</i>
	Par. 2.2. lett. c)	<i>"... il patrimonio della società, alla data di inizio della gestione di liquidazione, cessa di essere un complesso produttivo destinato alla creazione del reddito e si trasforma in un coacervo di beni destinati ad essere realizzati separatamente o a gruppi sul mercato, al pagamento dei creditori ed alla distribuzione ai soci dell'attivo netto residuo. Ciò comporta il verificarsi delle seguenti conseguenze: [...]"</i>

		<i>c) i criteri di rilevazione e correlazione dei costi e ricavi si modificano profondamente. In particolare, non si dovrà più procedere al calcolo degli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali ed immateriali.</i>
OIC 11	Par. 79	<i>"I beni destinati alla vendita non sono più oggetto di ammortamento"</i>



Continuità aziendale (cd. "going concern"): alla luce di quanto considerato, occorre, pertanto distinguere:

- il **caso della prospettiva della cessazione dell'attività ovvero del verificarsi di una causa di scioglimento**, che comporta il mantenimento dei criteri di funzionamento, seppur nell'ottica di un periodo temporale più ristretto;
- il **caso dell'avvio formale della procedura liquidatoria**, che comporta l'abbandono dei criteri di funzionamento.

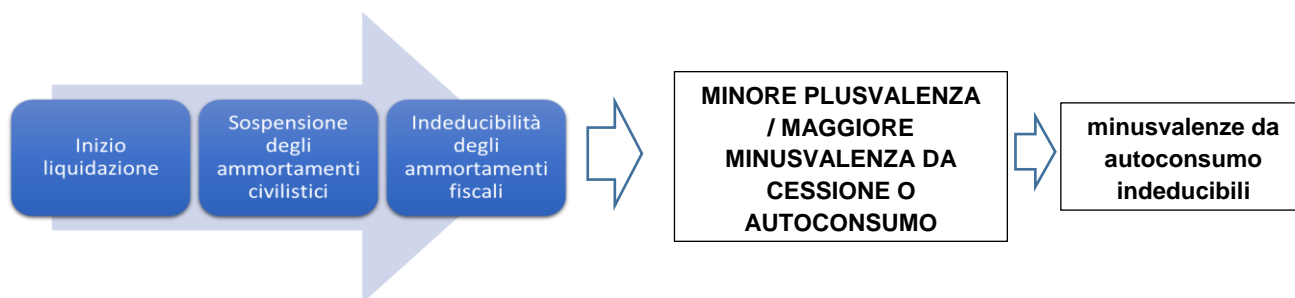
Proprio in relazione al procedimento liquidatorio è intervenuta la recente **Cass. n. 10902/2019**.



"la S.C. ha escluso che i componenti negativi, costituiti dall'ammortamento dell'avviamento e dalle quote degli ammortamenti ordinari, potessero essere portati in deduzione dalla società contribuente, successivamente alla messa in liquidazione ed alla cessione dell'azienda" (cass., n. 13807/2014).

Considerazioni: secondo la Cassazione gli ammortamenti sono deducibili in quanto i costi correlati alla produzione dei ricavi; detta correlazione

- ✓ si configura quando i beni sono utilizzati durevolmente per produrre i ricavi (cass., n. 13807/2014);
- ✓ non si configura con la cessazione dell'attività: la eliminazione definitiva dei beni dal processo produttivo rileva *"soltanto nella prospettiva del calcolo della plusvalenza o della minusvalenza da dismissione"* (cass., n. 10902/2019).



ALTRI CASI DI INTERRUZIONE DELL'AMMORTAMENTO

Consideriamo ora, per completezza d'argomento, altri casi in cui l'impresa non procede all'imputazione contabile dell'ammortamento.

DISCIPLINA DELLA INTERRUZIONE DELL'AMMORTAMENTO			
Atti	Riferim.	Contenuti	
OIC 16	Par. 79	Cespiti destinati alla vendita	<i>"Le immobilizzazioni materiali nel momento in cui sono destinate all'alienazione sono riclassificate in un'apposita voce preceduta da numero romano da iscrivere nell'attivo circolante, ai sensi dell'art. 2423-ter comma 3, e quindi valutate al minor valore tra il valore netto contabile e il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato (art. 2426, comma 1, numero 9, codice civile). I beni destinati alla vendita non sono più oggetto di ammortamento".</i>
	Par. 80	Cespiti obsoleti o non utilizzati in modo permanente	<i>"La disciplina in tema di cespiti destinati alla vendita si applica anche ai cespiti obsoleti e in generale ai cespiti che non saranno più utilizzati o utilizzabili nel ciclo produttivo in modo permanente"</i>

	Par. 59	Immobili patrimonio	<i>"... non sono ammortizzati se il valore residuo è pari o superiore al valore netto contabile; se sono ammortizzati, il loro piano di ammortamento risponde alle medesime caratteristiche delle altre immobilizzazioni materiali."</i>
--	---------	----------------------------	--

In sostanza:

- le immobilizzazioni destinate alla vendita: non sono più ammortizzate (vanno, peraltro, "girocontate" alle rimanenze finali)
- le immobilizzazioni materiali **inutilizzate in via permanente** ("dismesse"): **non sono più ammortizzate** (ma, eventualmente, oggetto di svalutazione)
- gli **immobili patrimonio** non sono ammortizzati se, in relazione ad un continuo monitoraggio dei valori di mercato, il valore residuo risulta superiore al valore netto contabile.

Attenzione: si ricorda che:

- il valore residuo è il valore realizzabile dal bene al termine del periodo di vita utile;
- il valore netto contabile è il valore dell'immobilizzazione al netto degli ammortamenti.

LA SOSPENSIONE TEMPORANEA DELL'ATTIVITÀ PRODUTTIVA

In relazione al caso della sospensione temporanea dell'attività produttiva, l'OIC 11, par. 57, precisa quanto segue:



"L'ammortamento è calcolato anche sui cespiti temporaneamente non utilizzati."

Dunque, la dismissione temporanea del bene dal processo produttivo non implica anche la sospensione dell'ammortamento, che deve proseguire.

A questo punto si pone il problema circa la **deducibilità di tale ammortamento**, alla luce della posizione della giurisprudenza.

Si sintetizzano di seguito gli orientamenti principali.

BENI TEMPORANEAMENTE INUTILIZZATI - DEDUZIONE AMMORTAMENTI - GIURISPRUDENZA		
Linea interpretativa	Riferimenti	Contenuti
La deduzione fiscale deriva direttamente dalle regole civilistiche	Cass., 10902/2019 (conf.: cass., 9252/2019)	<i>"... non è l'inerenza o meno del costo il discrimine tra deducibilità e indeducibilità della quota di ammortamento di un bene strumentale (o immobilizzazione materiale), il cui utilizzo sia stato interrotto per factum principis ... in quanto ... è chiaro, allora, che il costo del bene strumentale, registrato in bilancio in seguito alla sua acquisizione, e annualmente ammortizzabile nell'arco temporale della sua "vita utile", è senz'altro "inerente", per l'intrinseca potenzialità produttiva del bene medesimo, anche quando, per un fattore fortuito, ne sia temporaneamente impedito l'utilizzo ..."</i>
		<i>"... nessuna norma prevede ... l'interruzione dell'ammortamento a causa della sospensione temporanea dell'attività produttiva ..."</i>
		<i>"... ribadita, quindi, l'irrelevanza della sopravvenuta "non inerenza" del costo, il fulcro della complessa analisi è rappresentato dalle regole, recepite dal codice civile, di gestione dell'impresa nel rispetto del c.d. going concern, cioè la "funzione economica" dell'elemento considerato, per il vecchio testo dell'art. 2423-bis, primo comma, n. 1, cod. civ., ovvero, con maggiore precisione, "la prospettiva della continuazione dell'attività" (secondo l'ultima versione della norma), nonché i "criteri di valutazione (che) non possono essere modificati da un esercizio all'altro" (art. 2423-bis, primo comma, n. 6, cod. civ.) ..."</i>

La deduzione deriva dalla strumentalità ex art. 102 c. 1	Cass., 21239/2017	<i>"... sono suscettibili di ammortamento tutti i beni strumentali, ovvero i beni posseduti dall'imprenditore a titolo di proprietà o altro diritto reale, che siano effettivamente utilizzati nell'esercizio dell'impresa ... Il requisito dell'effettivo utilizzo dei beni nell'esercizio dell'impresa si ricava univocamente anzitutto dalla norma contenuta nel primo comma della disposizione appena citata ... con ciò rimarcandosi sia l'esigenza della strumentalità del bene all'esercizio (ovviamente attuale) dell'impresa, sia la necessità che il bene sia messo a tal fine <<in funzione>>."</i>
		<i>"Ma se ne trae conferma anche, argomentando a contrario, dalla previsione di cui all'art. 43, comma secondo, secondo periodo, del medesimo testo unico, ove si dispone – evidentemente ponendosi una esplicita eccezione alla regola altrimenti desumibile dalla norma citata – che <<si considerano strumentali anche se non utilizzati>> gli <<immobili>> (e dunque non anche i beni mobili, quali quelli di cui si tratta nel caso di specie) <<relativi ad imprese commerciali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni>>".</i>



ATTENZIONE: nel caso di specie si verifica un orientamento giurisprudenziale contrastante.

Gli effetti dei diversi orientamenti appaiono evidenti:

- **la deduzione degli ammortamenti deriva dalla corretta imputazione in bilancio:** nel caso di specie non si tiene conto della inerenza del costo imputato in bilancio, nel senso del suo collegamento all'attività dell'impresa, con la conseguenza che gli ammortamenti correttamente imputati in bilancio sono conseguentemente deducibili;
- **la deduzione è legata al concetto di strumentalità,** inteso come attuale utilizzo del bene ai fini dell'attività d'impresa.

Dalle due diverse interpretazioni derivano i seguenti effetti sostanziali (si pensi al sequestro giudiziario dei beni):

1. nel caso della deducibilità: la società imputa gli ammortamenti in bilancio e li deduce fiscalmente;
2. nel caso della indeducibilità (orientamento, peraltro, più "remoto"): la società imputa gli ammortamenti in bilancio e non li deduce, mediante una variazione in aumento in dichiarazione dei redditi.