

Tiziano Sesana

**LA FINANZIARIA 2008
E GLI AMMORTAMENTI ANTICIPATI
Eliminata la possibilità di dedurli. Significative le conseguenze**
(in *"L'Industria delle Carni"*, ASS.I.CA. - Confindustria, n. 2/Febrero 2008)

La Legge Finanziaria 2008, con effetto dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, ha apportato significative modifiche al Testo Unico delle Imposte sui Redditi in tema di ammortamento delle immobilizzazioni materiali le cui conseguenze non solo sono intuitivamente rilevanti in termini economici e finanziari per l'impresa, ma stravolgono il trattamento contabile delle imposte sul reddito.

La normativa abrogata

La Legge Finanziaria 2008 ha soppresso il comma 3 dell'art. 102 del TUIR, che prevedeva, in tema di ammortamento delle immobilizzazioni materiali, la possibilità di superare, sino a due volte nell'esercizio in cui i beni entravano in funzione per la prima volta e nei due successivi, la misura massima di cui all'applicazione delle aliquote previste dal D.M. 31 dicembre 1988 al costo di acquisto a ragione della più intensa utilizzazione dei beni rispetto a quella normale del settore.

Ai fini della redazione del bilancio di esercizio in ossequio al dettato civilistico ed in particolare del principio della neutralità, vigente il testo normativo ora abrogato, la quota di ammortamento economico-tecnico imputato a conto economico ai sensi dell'art. 2426, p.to 2, del c.c. e, quindi, in relazione alla residua possibilità di utilizzazione dell'immobilizzazione cui si riferisce che risultava eccedente rispetto all'"ammortamento ordinario" fiscale determinato ai sensi del D.M. 31 dicembre 1988 era,

quindi, deducibile a titolo di “ammortamento anticipato”.

La Legge Finanziaria 2008 ha inoltre soppresso una parte significativa del dettato normativo di cui alla lett. b) del comma 4 dell’art. 109 del TUIR ove, tra le altre, era prevista la possibilità di dedurre dal reddito imponibile costi per ammortamento delle immobilizzazioni materiali sino a concorrenza della loro misura massima, data dalla sommatoria dell’“ammortamento ordinario” e dell’“ammortamento anticipato”, ancorché a conto economico civilistico risultasse imputato un costo per ammortamento inferiore (irrilevante in che misura inferiore) determinato in funzione della loro vita utile. Ciò a condizione di indicare in un apposito prospetto della dichiarazione dei redditi il loro importo complessivo, i valori civili e fiscali dei beni e quelli dei fondi.

Pertanto, vigenti le “parole” della richiamata lett. b) del comma 4 dell’art. 109 del TUIR era inoltre possibile effettuare la deduzione extra contabile degli “ammortamenti anticipati” o, meglio, di quei costi deducibili a titolo di ammortamento (espressione sostanzialmente di parte degli “ammortamenti ordinari” e/o di “ammortamenti anticipati”) che non trovavano giustificazione economico-tecnica alla luce del dettato normativo civilistico. In altri termini, era possibile effettuare una variazione in diminuzione del reddito imponibile in sede di dichiarazione dei redditi a titolo di “ammortamento anticipato” (e “ammortamento ordinario” se l’ammortamento economico-tecnico era inferiore a questo) pur non imputando detto componente negativo di reddito a conto economico civilistico.

In estrema sintesi, la Legge Finanziaria 2008 ha eliminato la possibilità di dedurre, sia contabilmente che extra contabilmente, gli “ammortamenti anticipati”.

La nuova normativa

A partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso al

31 dicembre 2007, i costi per ammortamento deducibili non possono essere superiori a quelli "ordinari" di cui al D.M. 31 dicembre 1988 e purché imputati a conto economico civilistico. L'ammortamento economico-tecnico imputato a conto economico civilistico che risultasse superiore a quello "ordinario" determinato ai sensi del predetto D.M. non sarà, pertanto, deducibile fiscalmente; di contro, qualora l'ammortamento economico-tecnico imputato a conto economico civilistico risultasse inferiore a quello "ordinario" sarà deducibile solo nella sua stessa misura.

Le conseguenze sul trattamento contabile delle imposte sul reddito

L'imputazione esclusivamente in sede di dichiarazione dei redditi degli "ammortamenti anticipati" (o, meglio, della differenza tra l'ammortamento economico-tecnico e la misura massima del costo per ammortamento fiscalmente deducibile), vigenti i dettati normativi ora abrogati, generava una differenza temporanea tassabile. A ragione di ciò ed in ossequio al principio della competenza, nel conto economico dovevano essere iscritte le imposte differite sui predetti "ammortamenti anticipati" dedotti unicamente in sede di dichiarazione dei redditi, con contropartita l'appostazione di un fondo per imposte differite nel passivo dello stato patrimoniale. Negli esercizi successivi a quello in cui i costi per ammortamento ("ordinario" più "anticipato") complessivamente dedotti dal reddito d'impresa raggiungevano il costo da ammortizzare fiscalmente riconosciuto occorreva continuare a iscrivere nel conto economico civilistico il costo per ammortamento economico-tecnico fino a che non si raggiungeva il valore ammortizzabile del bene. Ovviamente tali ulteriori costi per ammortamenti economico-tecnici non erano fiscalmente deducibili (fiscalmente il bene risultava, infatti, integralmente ammortizzato); conseguentemente, il fondo imposte differite veniva addebitato a fronte delle imposte calcolate sui costi per

ammortamenti economico-tecnici non deducibili.

A seguito dell'abrogazione della disciplina fiscale pertinente la deducibilità (contabile ed extra contabile) degli "ammortamenti anticipati" non si genereranno più differenze temporanee tassabili tra risultato economico dell'esercizio e reddito imponibile. Pertanto, non si dovranno più imputare all'esercizio le relative imposte differite passive.

Invero, potrebbero invece generarsi differenze temporanee deducibili tra risultato economico dell'esercizio e reddito imponibile. Infatti, potrebbe concretarsi la situazione in cui l'ammortamento economico-tecnico (determinato ex art. 2426, p.to 2, del c.c.) sia superiore a quello "ordinario" deducibile ai fini fiscali (ex D.M. 31 dicembre 1988) e, quindi, che parte di questo ammortamento economico-tecnico (cioè l'eccedenza) risulti indeducibile.

Qualora si presenti una siffatta situazione, si dovrebbero piuttosto, se rispettate le relative necessarie condizioni, rilevare le imposte anticipate.

Un'esemplificazione chiarificatrice

A mero titolo esemplificativo si ipotizzi che nell'esercizio X il costo per ammortamento di un'immobilizzazione determinato in funzione della sua vita utile sia pari a 100 e che fiscalmente l'ammortamento ordinario della stessa determinato ai sensi del D.M. 31 dicembre 1988 sia pari a 80. L'ammortamento civilistico risulterebbe quindi superiore a quello fiscalmente ammesso in deduzione.

Secondo la precedente normativa l'eccedenza (pari a 20) dell'ammortamento civilistico imputato a conto economico rispetto a quello "ordinario" fiscale avrebbe assunto la veste di "ammortamento anticipato" e, pertanto, sarebbe risultata anch'essa deducibile; anzi, esclusivamente in sede di dichiarazione dei redditi si sarebbe potuta dedurre l'ulteriore differenza

(pari a 60, posto che l'ammortamento ordinario è 80, quello anticipato anch'esso 80 e quello civilistico, come detto, pari a 100) sino a concorrenza dell'intero valore dell'"ammortamento anticipato". Si sarebbero, poi, dovute imputare all'esercizio le connesse imposte differite passive.

Con la Legge Finanziaria 2008, invece, non solo non sarà più possibile effettuare alcuna deduzione extra contabile (e, quindi, dedurre la predetta eccedenza di 60), ma anche l'eccedenza (pari a 20) dell'ammortamento civilistico imputato a conto economico rispetto a quello "ordinario" fiscale non costituirà componente negativo di reddito deducibile. Tale eccedenza costituirà, infatti, variazione in aumento del reddito imponibile e, quindi, verrà tassata. Conseguentemente, nello stesso esercizio e soddisfatte le necessarie condizioni, si dovranno rilevare le relative imposte anticipate.

La Finanziaria 2008 e gli ammortamenti anticipati

Eliminata la possibilità di dedurli. Significative le conseguenze

La Legge Finanziaria 2008, con effetto dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, ha apportato significative modifiche al Testo Unico delle Imposte sui Redditi in tema di ammortamento delle immobilizzazioni materiali le cui conseguenze non solo sono intuitivamente rilevanti in termini economici e finanziari per l'impresa, ma stravolgono il trattamento contabile delle imposte sul reddito.

LA NORMATIVA ABROGATA

La Legge Finanziaria 2008 ha soppresso il comma 3 dell'art. 102 del TUIR, che prevedeva, in tema di ammortamento delle immobilizzazioni materiali, la possibilità di superare, sino a due volte nell'esercizio in cui i beni entravano in funzione per la prima volta e nei due successivi, la misura massima di cui all'applicazione delle aliquote previste dal D.M. 31 dicembre 1988 al costo di acquisto a ragione della più intensa utilizzazione dei beni rispetto a quella normale del settore.

Ai fini della redazione del bilancio di esercizio in ossequio al dettato civilistico ed in particolare del principio della neutralità, vigente il testo normativo ora abrogato, la quota di ammortamento economico-tecnico imputato a conto economico ai sensi dell'art. 2426, p.to 2, del c.c. e, quindi, in relazione alla residua possibilità di utilizzazione dell'immobilizzazione cui si riferisce che risultava eccedente rispetto all'"ammortamento ordinario" fiscale determinato ai sensi del D.M. 31 dicembre 1988 era, quindi, deducibile a titolo di "ammortamento anticipato".

La Legge Finanziaria 2008 ha inoltre soppresso una parte significativa del dettato normativo di cui alla lett. b) del comma 4 dell'art. 109 del TUIR ove, tra le altre, era prevista la possibilità di dedurre dal reddito imponibile costi per ammortamento delle immobilizzazioni materiali sino a concorrenza della loro misura massima, data dalla sommatoria dell'"ammortamento ordinario" e dell'"ammortamento anticipato", ancorché a conto economico civilistico risultasse imputato un costo per ammortamento inferiore (irrilevante in che misura inferiore) determinato in funzione della loro vita utile. Ciò a condizione di indicare in un apposito prospetto della dichiarazione dei redditi il loro importo complessivo, i valori civili e fiscali dei beni e quelli dei fondi.

Pertanto, vigenti le "parole" della ri-

chiamata lett. b) del comma 4 dell'art. 109 del TUIR era inoltre possibile effettuare la deduzione extra contabile degli "ammortamenti anticipati" o, meglio, di quei costi deducibili a titolo di ammortamento (espressione sostanzialmente di parte degli "ammortamenti ordinari" e/o di "ammortamenti anticipati") che non trovavano giustificazione economico-tecnica alla luce del dettato normativo civilistico. In altri termini, era possibile effettuare una variazione in diminuzione del reddito imponibile in sede di dichiarazione dei redditi a titolo di "ammortamento anticipato" (e "ammortamento ordinario" se l'ammortamento economico-tecnico era inferiore a questo) pur non imputando detto componente negativo di reddito a conto economico civilistico. In estrema sintesi, la Legge Finanziaria 2008 ha eliminato la possibilità di dedurre, sia contabilmente che extra contabilmente, gli "ammortamenti anticipati".

LA NUOVA NORMATIVA

A partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, i costi per ammortamento deducibili non possono essere superiori a quelli "ordinari" di cui al D.M. 31 dicembre 1988 e purché imputati a conto economico civilistico. L'ammortamento economico-tecnico imputato a conto economico civilistico che risultasse superiore a quello "ordinario" determinato ai sensi del predetto D.M. non sarà, pertanto, deducibile fiscalmente; di contro, qualora l'ammortamento economico-tecnico imputato a conto economico civilistico risultasse inferiore a quello "ordinario" sarà deducibile solo nella sua stessa misura.

LE CONSEGUENZE SUL TRATTAMENTO CONTABILE DELLE IMPOSTE SUL REDDITO

L'imputazione esclusivamente in sede di dichiarazione dei redditi degli "ammortamenti anticipati" (o, meglio, della differenza tra l'ammortamento economico-tecnico e la misura massima del costo per ammortamento fiscalmente deducibile), vigenti i dettati



normativi ora abrogati, generava una differenza temporanea tassabile. A ragione di ciò ed in ossequio al principio della competenza, nel conto economico dovevano essere iscritte le imposte differite sui predetti "ammortamenti anticipati" dedotti unicamente in sede di dichiarazione dei redditi, con contropartita l'appostazione di un fondo per imposte differite nel passivo dello stato patrimoniale. Negli esercizi successivi a quello in cui i costi per ammortamento ("ordinario" più "anticipato") complessivamente dedotti dal reddito d'impresa raggiungevano il costo da ammortizzare fiscalmente riconosciuto occorreva continuare a iscrivere nel conto economico civilistico il costo per ammortamento economico-tecnico fino a che non si raggiungeva il valore ammortizzabile del bene. Ovviamente tali ulteriori costi per ammortamenti economico-tecnici non erano fiscalmente deducibili (fiscalmente il bene risultava, infatti, integralmente ammortizzato); conseguentemente, il fondo imposte differite veniva addebitato a fronte delle imposte calcolate sui costi per ammortamenti economico-tecnici non deducibili. A seguito dell'abrogazione della disciplina fiscale pertinente la deducibilità (contabile ed extra contabile) degli "ammortamenti anticipati" non si genereranno più differenze temporanee tassabili tra risultato economico dell'esercizio e reddito imponibile. Pertanto, non si dovranno più imputare all'esercizio le relative imposte differite passive.

Invero, potrebbero invece generarsi differenze temporanee deducibili tra

risultato economico dell'esercizio e reddito imponibile. Infatti, potrebbe concretarsi la situazione in cui l'ammortamento economico-tecnico (determinato ex art. 2426, p.to 2, del c.c.) sia superiore a quello "ordinario" deducibile ai fini fiscali (ex D.M. 31 dicembre 1988) e, quindi, che parte di questo ammortamento economico-tecnico (cioè l'eccedenza) risulti indeducibile. Qualora si presenti una siffatta situazione, si dovrebbero piuttosto, se rispettate le relative necessarie condizioni, rilevare le imposte anticipate.

UN'ESEMPLIFICAZIONE CHIARIFICATRICE

A mero titolo esemplificativo si ipotizzi che nell'esercizio X il costo per ammortamento di un'immobilizzazione determinato in funzione della sua vita utile sia pari a 100 e che fiscalmente l'ammortamento ordinario della stessa determinato ai sensi del D.M. 31 dicembre 1988 sia pari a 80. L'ammortamento civilistico risulterebbe quindi superiore a quello fiscalmente ammesso in deduzione.

Secondo la precedente normativa l'eccedenza (pari a 20) dell'ammortamento civilistico imputato a conto economico rispetto a quello "ordinario" fiscale avrebbe assunto la veste di "ammortamento anticipato" e, pertanto, sarebbe risultata anch'essa deducibile; anzi, esclusivamente in sede di dichiarazione dei redditi si sarebbe potuta dedurre l'ulteriore differenza (pari a 60, posto che l'ammortamento ordinario è 80, quello anticipato anch'esso 80 e quello civilistico, come detto, pari a 100) sino a concorrenza dell'intero valore dell'"ammortamento anticipato". Si sarebbero, poi, dovute imputare all'esercizio le connesse imposte differite passive.

Con la Legge Finanziaria 2008, invece, non solo non sarà più possibile effettuare alcuna deduzione extra contabile (e, quindi, dedurre la predetta eccedenza di 60), ma anche l'eccedenza (pari a 20) dell'ammortamento civilistico imputato a conto economico rispetto a quello "ordinario" fiscale non costituirà componente negativo di reddito deducibile. Tale eccedenza costituirà, infatti, variazione in aumento del reddito imponibile e, quindi, verrà tassata. Conseguentemente, nello stesso esercizio e soddisfatte le necessarie condizioni, si dovranno rilevare le relative imposte anticipate.

Tiziano Sesana
Dottore Commercialista

C L'industria delle Carni

N. 2
Anno LVIII
Febbraio 2008
Milano
Sped. in a. p. 70%
Filiale di Milano

€ 1,81



Organo Ufficiale
dell'Associazione Industriali
delle Carni ASS.I.C.A.

Mensile di attualità, opinioni e vita di settore

IN QUESTO
NUMERO:

La nuova
legislazione
per i prodotti
a base di
carne
convenzionali
e biologici

Studio
Federalimentare
Ismea:
le prospettive
per l'Industria
alimentare al
2015

Identità Golose: cuochi a confronto



CUCINA
TOTALE =
CUCINA[®]

L'INTERVISTA A
FULVIO
PIERANGELINI



Massimo Bottura



Moreno Cedroni



Carlo Cracco



Davide Oldani



Massimo Spigaroli