

Ammortamento, contano le effettive condizioni d'uso

Si applicano i criteri del settore produttivo di chi sfrutta il bene

Andrea Vasapolli

L'articolo 102 del Dpr 917/1986 prevede che la deduzione degli ammortamenti dei beni materiali è ammessa in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione dei coefficienti stabiliti con decreto del ministero delle Finanze (Dm 31 dicembre 1988) al costo dei beni. La norma specifica che i coefficienti «sono stabiliti per categorie di beni omogenei in base al normale periodo di deperimento e consumo nei vari settori produttivi». Il riferimento tributario al deperimento e al consumo, che sono variabili a seconda dei settori produttivi in cui i beni sono impiegati, è coerente con la disciplina civilistica, secondo la quale il piano di ammortamento deve tenere conto della residua possibilità di utilizzazione (articolo 2426, comma 1, n. 2, del Codice civile), e i principi contabili (Oic 16), secondo i quali nel determinare la residua possibilità di utilizzazione del bene si deve tenere conto anche del deterioramento fisico legato al grado e alle condizioni di utilizzo. Principi che sono stati evidenziati e chiariti anche dalla giurisprudenza della Suprema corte. È quindi naturale giungere alla conclusione, alla quale perviene la norma 213 della Commissione Norme di comportamento dell'Aidc, che se un bene materiale viene concesso in uso a un terzo restando tuttavia strumentale per l'impresa concedente, sono le effettive condizioni d'uso del bene che rilevano al fine di determinare non solo il piano di ammortamento contabile, ma anche i coefficienti di ammortamento rilevanti ai fini fiscali, che sono quelli del settore produttivo dell'utilizzatore. In merito, osserviamo che, per moltissimi anni, è stata questa la linea interpretativa pacifica anche del ministero delle Finanze (risoluzione del 9/7/1975, risoluzione n. 74 del 22/3/1980, risoluzione n. 1740 del 13/9/84, risoluzione n. 483 del 23/5/1996). Solo recentemente tale orientamento è stato disatteso con riferimento agli immobili strumentali per natura concessi in uso a terzi, con riferimento ai quali (facendo confusione tra presunzione di strumentalità a prescindere dalle modalità di utilizzo e coefficiente di ammortamento applicabile) l'agenzia delle Entrate è giunta ad affermare che dalla

strumentalità per natura conseguirebbe l'applicazione del coefficiente di ammortamento del settore produttivo del concedente e non dell'utilizzatore (risoluzione 56/E del 9/4/2004 e circolare 10/E del 13 marzo 2006).

Contraddittoria, infine, è la risoluzione 133/E/2010, la quale dapprima afferma che la regola generale sarebbe che per determinare i coefficienti di ammortamento rileva il settore di attività del concedente (e per supportare tale affermazione cita precedenti che, in verità, non sostengono tale tesi), per poi concludere che tuttavia nel caso di imprese che operano nel settore del noleggio il coefficiente di ammortamento che rileva è quello del settore di attività dell'utilizzatore perché ciò da «una rappresentazione più realistica del deterioramento fisico dei beni», il che è vero non solo in caso di noleggio ma in tutti i casi in cui il bene, a qualunque titolo, è concesso in uso a terzi.

© RIPRODUZIONE RISERVATA