

ISSN 1825-9871

# InnovazioneDiritto

Quarterly Review of Tax and Economic Law

*Pubblicazione*  
**03 • 2021**



Università degli studi di Napoli Federico II

**Innovazione e Diritto** - Rivista trimestrale on line fondata nel 2005 dal prof. Raffaele Perrone Capano, autore e responsabile scientifico del Progetto di informatizzazione diffusa della Facoltà di Giurisprudenza, e di catalogazione in formato digitale della Biblioteca storica, a supporto della ricerca e della didattica.

Il Progetto, approvato dal MIUR nel 2004, per un importo complessivo di 1.350.00 €, era stato finanziato per il 70% dall'UE, per il 26% dalla Facoltà, attraverso il riconoscimento delle spese effettuate nel settore informatico nel biennio precedente, e per il restante 4% dal MIUR.

Innovazione e Diritto è stata, fin dalla nascita, una rivista ad accesso libero, a supporto delle attività dei dottorati di ricerca e dei giovani studiosi della Facoltà. L'adesione di numerosi colleghi, professori e ricercatori di altre Università italiane, ne ha consolidato in breve tempo la dimensione nazionale.

Dal 2012, in seguito alla trasformazione delle Facoltà in Dipartimenti, la Rivista ha proseguito l'attività, per l'impegno di un gruppo di professori e ricercatori di numerose Università italiane che hanno assicurato il regolare flusso di contributi scientifici di elevata qualità. Il nuovo assetto editoriale ha favorito l'estensione degli interessi scientifici della Rivista ai settori più direttamente investiti dalla crisi finanziaria del 2008, la più grave dal dopoguerra. L'orizzonte più ampio ha comportato una parallela specializzazione della produzione scientifica, e ne ha amplificato la diffusione e l'impatto.

Un primo punto di svolta ha preso avvio all'inizio del 2018, con la scelta della cadenza trimestrale, per lasciare spazio alla pubblicazione di numeri speciali, di Atti di convegno e di altre iniziative promosse dalla Rivista, affiancata dall'indicazione nel sottotitolo di: "Rivista di Diritto tributario e dell'Economia". Un secondo punto si è concretizzato in una nuova partenza, basata su una piattaforma digitale avanzata, coerente con le indicazioni dell'ANVUR per le riviste di classe A e con gli standard definiti da Google per la massima diffusione internazionale dei contenuti.

# **L'ammortamento dei cespiti alla luce dei principi di strumentalità e inerenza**

**di Livio Gucciardo**

*Dottorando di ricerca in Scienze Economiche, Aziendali e Giuridiche  
Università degli Studi di Enna "Kore"*

## **SINTESI**

Un bene strumentale all'impresa, che partecipa all'attività produttiva, risultandone asservito, è certamente inerente sin dal momento in cui viene iscritto tra le immobilizzazioni dello stato patrimoniale. Lo è anche quando sia temporaneamente interrotto il suo utilizzo, dato che non risulta essere estromesso dal patrimonio dell'impresa, continuando a mantenere una relazione con l'attività, sebbene solo potenziale. Il bene, infatti, cessata la causa che determina la sospensione dell'utilizzo, potrà riprendere a partecipare al ciclo produttivo. Allo stesso modo, un bene estromesso dal processo produttivo, che non abbia alcuna prospettiva di essere reintegrato, ma che permanga tra i beni d'impresa, continua ad essere inerente, poiché non viene recisa la relazione con l'attività. In quest'ultimo caso, però, la possibilità di continuare a dedurre le quote di ammortamento è però preclusa per il venir meno della strumentalità, ossia della possibilità di trarre utilità dal bene, che dipende dalla denegata possibilità di reintegrarlo nel ciclo di produzione.

## **SOMMARIO**

**1.** Cenni introduttivi. Entrata in funzione, sospensione temporanea dell'utilizzo ed estromissione dei cespiti. Tra strumentalità ed inerenza. - **2.** Il concorso dei beni materiali strumentali alla formazione del reddito d'impresa. - **3.** (segue): l'ammortamento dei beni materiali. - **4.** L'utilizzo dei beni materiali strumentali: inizio della deducibilità fiscale. - **5.** (segue): la temporanea interruzione dell'utilizzo dei beni materiali strumentali. - **6.** (segue): l'estromissione dei cespiti dal ciclo produttivo. - **7.** Considerazioni conclusive. Beni strumentali e principio di inerenza.

### **1. Cenni introduttivi. Entrata in funzione, sospensione temporanea dell'utilizzo ed estromissione dei cespiti. Tra strumentalità ed inerenza**

La partecipazione al ciclo produttivo dei beni materiali strumentali esprime l'idoneità di questi ad apportare utilità per l'impresa. Da ciò consegue, quale valutazione pregiudiziale, che gli stessi siano inerenti all'attività per tutto il periodo in cui permangono nel perimetro di afferenza all'impresa.

Ciononostante, al giudizio di inerenza non corrisponde la deducibilità della quota annua di ammortamento, poiché è la strumentalità che manifesta il necessario asservimento al processo produttivo e determina il modo in cui il costo deve partecipare alla formazione dell'imponibile.

Le norme tributarie che disciplinano il concorso dei beni materiali strumentali alla formazione del reddito d'impresa costituiscono, in prima battuta, il riferimento per definire la partecipazione dei cespiti alla determinazione dell'imponibile. Ciò non toglie, tuttavia, che il principio di derivazione dal risultato civilistico determini rilevanti

influenze sul modo in cui il cespite, nelle varie fasi di impiego nel ciclo di produzione, debba partecipare alla costruzione del reddito.

La formazione della base imponibile del soggetto passivo, infatti, è primariamente soggetta ai principi generali del reddito d'impresa e, solo successivamente, alle peculiari regole fiscali, a loro volta condizionate dalle regole civilistiche e dai principi contabili (nazionali e internazionali), vieppiù in conseguenza dell'introduzione nel sistema tributario della derivazione rafforzata<sup>1</sup>.

Dall'iscrizione tra le immobilizzazioni sino all'estromissione, il cespite vive numerose fasi, che non sempre legittimano la continuazione del processo di ammortamento e, conseguentemente, la partecipazione della quota di costo all'imponibile di esercizio.

La disamina dei principi e delle regole che disciplinano la partecipazione alla formazione della base imponibile del bene materiale strumentale è dunque indispensabile per l'individuazione delle possibili soluzioni alle questioni che, dalla disponibilità all'uso all'estromissione definitiva, si pongono nelle sue fasi di vita utile.

## **2. Il concorso dei beni materiali strumentali alla formazione del reddito d'impresa**

Nel vasto insieme dei beni d'impresa, a norma dell'art. 65 del D.P.R. 917/1986 (TUIR), si distinguono beni merce, beni strumentali e beni meramente patrimoniali<sup>2</sup>.

Tra i beni d'impresa, tuttavia, solo i beni merce<sup>3</sup> e i beni

---

<sup>1</sup> Per un approfondimento sulla transizione dalla tassazione pura in base al bilancio al principio di derivazione parziale del reddito imponibile dal risultato economico vgs. D. STEVANATO, *Forme del tributo nell'era industriale. Ascesa dell'imposta sul reddito e segni di un declino*, Torino, 2021, pp. 304 e ss.

<sup>2</sup> P. BORIA, *Il sistema dei tributi. Le imposte dirette*, Torino, 2018, pp. 171 e ss; G. FALSITTA, *Studi sulla tassazione delle plusvalenze*, Milano, 1991, pp. 161 e ss.; M. LOGOZZO, *I beni relativi all'impresa*, in F. TESAURO (a cura di), *Imposta sul reddito delle persone fisiche*, in *Giur. sist. dir. trib.*, Torino, 1994, p. 596; M. PIERRO, *Beni e servizi nel diritto tributario*, Milano, 2003; G. RIPA, *La fiscalità d'impresa*, Milano, 2011, p. 297.

<sup>3</sup> Che, ai sensi dell'art. 85 del D.P.R. 917/1986, sono costituiti dai beni alla cui produzione e al cui scambio è diretta l'attività d'impresa, dalle materie prime e sussidiarie, semilavorati e tutti gli altri beni mobili acquistati o prodotti per essere

strumentali contribuiscono al processo produttivo, ancorché anche la residuale categoria dei beni meramente patrimoniali concorra alla formazione del reddito d'impresa<sup>4</sup>.

I beni strumentali partecipano alla formazione del reddito imponibile mediante il metodo definito "costi e costi". Essi sono costituiti da immobilizzazioni durevoli, che dispiegano gradatamente

---

impiegati nella produzione, nonché dalle prestazioni di servizio. Così O. NOCERINO, *Il principio di inerenza nel reddito d'impresa. Dalla teoria generale al diritto positivo*, Milano, 2020, pp. 182 e ss. Tali beni al momento della loro acquisizione generano un componente negativo di reddito pari alla spesa sostenuta per il loro acquisto e, per effetto della loro inclusione nella combinazione produttiva, perdono la loro identità così da subire una trasformazione in beni e servizi intermedi o finali alla cui produzione e scambio è diretta l'attività d'impresa. La loro immissione sul mercato si traduce in un ricavo pari al corrispettivo o al valore normale qualora la fuoriuscita del bene merce abbia luogo a seguito di autoconsumo, assegnazione ai soci ovvero a finalità estranee all'impresa. Il valore della consistenza dei beni merce al termine di ogni esercizio amministrativo concorre a determinare il reddito esprimendo un componente positivo - rappresentativo del valore dei beni ancora presenti nel patrimonio relativo all'esercizio in chiusura - e un componente negativo per l'esercizio successivo, costituito del valore dei beni merce acquisiti in periodi antecedenti ma ancora presenti nel patrimonio ad essa relativo. Sul punto F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte speciale*, Milano, 2019, pp. 123 e ss. Il metodo con cui i beni merce concorrono alla formazione del reddito imponibile viene definito "costi, ricavi, rimanenze". Nel caso di fuoriuscita del bene merce a seguito di autoconsumo, assegnazione ai soci ovvero finalità estranee all'impresa, ossia quando ha luogo l'estromissione del bene merce senza contropartita patrimoniale, l'imputazione di un corrispettivo virtuale pari al valore normale genera il duplice effetto di neutralizzare il decremento del patrimonio asservito all'impresa e di far assumere significato ai fini dell'imposizione alla variazione di ricchezza accumulata dai cespiti nel corso del tempo in cui gli stessi sono rimasti nella sfera dell'impresa. In questi termini N. FORTUNATO, *Profili tributari delle assegnazioni di beni ai soci*, Torino, 2012, p. 136.

<sup>4</sup> I beni meramente patrimoniali, infine, che, sebbene afferenti all'impresa, differentemente dalle precedenti categorie di beni, non forniscono alcun contributo funzionale allo svolgimento del processo produttivo dell'impresa, rimanendone estranei. Il metodo con cui i beni meramente patrimoniali concorrono alla formazione del reddito imponibile viene definito, come nel caso dei beni strumentali, "costi e costi". Tali beni non partecipano al processo produttivo delineato per i beni merce ed i beni strumentali e, per tale ragione, non concorrono alla formazione del reddito imponibile dell'impresa attraverso componenti negativi che esprimano l'acquisto o l'ammortamento. Tuttavia, l'insindacabile scelta di disporre il loro inserimento tra i beni relativi all'impresa, ancorché si tratti di beni estranei alle vicende produttive, comporta che la variazione di valore dei beni meramente patrimoniali debba necessariamente incidere nel reddito fiscalmente significativo. Il bene meramente patrimoniale concorre alla determinazione del reddito d'impresa mediante la misura della differenza di valore da questo maturata, il cui realizzo ha luogo in coincidenza di un qualsiasi evento che ne determini il

la loro utilità nei processi produttivi, ossia nel corso di più esercizi, subendo per effetto di siffatto impiego un progressivo logorio e deperimento del rispettivo valore economico. In ragione delle caratteristiche del cespite, questo concorre alla determinazione del reddito mediante una quota annua di ammortamento, attraverso la quale viene ripartito il costo sostenuto per l'acquisto dell'immobilizzazione strumentale sull'intera durata pluriennale di utilizzazione dello stesso e in virtù della sua residua possibilità di utilizzo<sup>5</sup>.

Qualora abbia luogo la dismissione del bene strumentale, la differenza positiva tra il corrispettivo (valore di realizzo) o, in mancanza, il valore normale del bene e il valore fiscalmente riconosciuto, costituito dal costo non ammortizzato, determina una plusvalenza (art. 86 TUIR). Se il corrispettivo o altro valore sia inferiore al valore fiscalmente riconosciuto si ha una minusvalenza, vale a dire un componente negativo di reddito (art. 101 TUIR)<sup>6</sup>.

Occorre evidenziare che la costruzione dell'art. 86 TUIR contempla due categorie di plusvalenza: la prima, relativa alle plusvalenze in senso stretto, si riferisce al realizzo del maggior valore mediante la cessione dei beni a titolo oneroso, che consiste per il cedente in un incremento o arricchimento della sua sfera patrimoniale (includendovi anche il caso di realizzo mediante risarcimento per il perimento o danneggiamento del bene); la seconda, definita assimilata o per estensione, ricomprende quelle emerse in seguito alla destinazione dei beni al consumo personale o familiare dell'imprenditore o alle altre finalità estranee all'esercizio dell'impresa ovvero, in ambito

---

distacco dall'impresa. In sostanza, il bene non concorre alla formazione del reddito d'impresa mediante quote di ammortamento annue (come avviene nel caso dei beni strumentali), ma la formazione di una plusvalenza o di una minusvalenza viene rilevata al momento della dismissione del bene dal perimetro del patrimonio afferente all'impresa. In questi termini O. NOCERINO, *Il principio di inerenza nel reddito d'impresa. Dalla teoria generale al diritto positivo, cit.*, p. 188.

<sup>5</sup> Così O. NOCERINO, *Il principio di inerenza nel reddito d'impresa. Dalla teoria generale al diritto positivo, cit.*, p. 185.

<sup>6</sup> In questi termini G. FALSITTA, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano, 2016, p. 440.

societario, in seguito alla distribuzione ai soci mediante assegnazione dei beni<sup>7</sup>.

Le plusvalenze proprie sono il frutto di una operazione che arricchisce il patrimonio dell'impresa e la plusvalenza stessa misura la misura di tale arricchimento. Le plusvalenze assimilate, in cui manca il corrispettivo, invece, sono il frutto di un'operazione di estromissione dal patrimonio dell'impresa di alcuni suoi beni; la loro imponibilità trova fondamento nella necessità di far concorrere alla formazione del reddito ogni incremento di valore che tali beni hanno conseguito durante la loro permanenza nel perimetro di afferenza all'impresa<sup>8</sup>.

### **1. (Segue): l'ammortamento dei beni materiali**

I beni strumentali - come osservato - partecipano alla formazione del reddito dell'impresa mediante una quota annua di ammortamento, con cui il costo sostenuto per l'acquisto dell'immobilizzazione strumentale è distribuito sull'intera durata pluriennale di utilizzazione dello stesso, tenuto conto della sua residua possibilità di utilizzo. La disciplina civilistica, con l'art. 2426, comma 1, n. 2), c.c., stabilisce che «*il costo delle immobilizzazioni, materiali e immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione*».

L'ammortamento è una modalità applicativa del principio di competenza volto a imputare il costo dei beni strumentali in più esercizi d'imposta in virtù dell'idoneità di detti beni a produrre ricavi o altre utilità in modo stabile e prolungato, sebbene non illimitato<sup>9</sup>.

L'art. 110, comma 1, lett. b), TUIR - norma a valenza generale - contiene la disciplina per la determinazione del valore su cui calcolare

<sup>7</sup> Sul punto G. FALSITTA, *Studi sulla tassazione delle plusvalenze*, cit., pp. 162 e ss.; M. MICCINESI, *Le plusvalenze d'impresa. Inquadramento teorico e profili ricostruttivi*, Milano, 1993, pp. 157 e ss.

<sup>8</sup> È di questo avviso N. FORTUNATO, *Profili tributari delle assegnazioni di beni ai soci*, cit., pp. 101 e ss.

<sup>9</sup> Così A. FANTOZZI - F. PAPARELLA, *Lezioni di diritto tributario dell'impresa*, Milano, 2019, p. 232.

gli ammortamenti, costituito dal costo di acquisto o di fabbricazione, a cui devono essere aggiunti gli oneri accessori di diretta imputazione, ad eccezione degli interessi passivi e delle spese generali<sup>10</sup>.

Per ciò che concerne l'ammortamento fiscale dei beni materiali occorre chiarire che questo è ammesso per i soli beni strumentali all'esercizio dell'impresa, non essendo consentito l'ammortamento dei beni non strumentali, ancorché ammortizzabili in bilancio<sup>11</sup>.

L'art. 102 TUIR dispone che le quote di ammortamento del costo dei beni materiali strumentali per l'esercizio dell'impresa sono deducibili in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze pubblicato nella Gazzetta Ufficiale, ridotti alla metà per il primo esercizio. I coefficienti sono stabiliti per categorie di beni omogenei in base al normale periodo di deperimento e consumo nei vari settori produttivi. Nel caso in cui un determinato bene non trovi precipuo riscontro nel citato decreto ministeriale, il coefficiente di ammortamento può essere stabilito individuando beni aventi caratteristiche analoghe tra quelli inclusi nella tabella<sup>12</sup>.

---

<sup>10</sup> L. MIELE - A. SURA - F. BONTEMPO - T. FABÍ, *Bilancio e reddito d'impresa*, Milano, 2020, p. 1067. L'art. 2426, comma 1, n. 1), c.c. dispone che «*le immobilizzazioni sono iscritte al costo di acquisto o di produzione. Nel costo di acquisto si computano anche i costi accessori. Il costo di produzione comprende tutti i costi direttamente imputabili al prodotto. Può comprendere anche altri costi, per la quota ragionevolmente imputabile al prodotto, relativi al periodo di fabbricazione e fino al momento dal quale il bene può essere utilizzato; con gli stessi criteri possono essere aggiunti gli oneri relativi al finanziamento della fabbricazione, interna o presso terzi; le immobilizzazioni rappresentate da titoli sono rilevate in bilancio con il criterio del costo ammortizzato, ove applicabile*». Il paragrafo 32 del principio OIC 16, nel ribadire che le immobilizzazioni materiali sono iscritte al costo d'acquisto o di produzione, precisa che sono capitalizzabili solo i costi sostenuti per l'acquisto, anche derivanti dall'esercizio di opzioni di riscatto di beni in leasing, o la costruzione di nuovi cespiti (costi originari) e per ampliare, ammodernare, migliorare o sostituire cespiti già esistenti, purché tali costi producano un incremento significativo e misurabile di capacità, di produttività o di sicurezza dei cespiti per i quali sono sostenuti, ovvero ne prolunghino la vita utile. Per i principi contabili internazionali vgs. IAS 16, paragrafi 7 e ss.

<sup>11</sup> Cass., Sez. trib., 4 dicembre 2015, n. 24779.

<sup>12</sup> Così L. MIELE - A. SURA - F. BONTEMPO - T. FABÍ, *Bilancio e reddito d'impresa*, cit., p. 1008. Per un'ampia disamina del tema cfr. M. PROCOPIO, *Il rispetto delle norme civilistiche quale presupposto per la deduzione dei componenti negativi sostenuti*

È possibile che sussista una discrasia tra la quota di ammortamento calcolata ai fini fiscali e quella indicata in bilancio in ragione della diversità tra criteri di determinazione. Se la quota di ammortamento imputata in bilancio è superiore a quella fiscalmente ammessa, la parte eccedente può essere recuperata negli esercizi successivi sulla base di un piano di ammortamento più ampio di quello civilistico, purché non sia superata la soglia annua deducibile<sup>13</sup>.

Per i beni strumentali di costo unitario inferiore ad € 516,46 è fiscalmente ammessa la deduzione integrale delle spese di acquisizione nell'esercizio in cui sono state sostenute (art. 102, comma 2, TUIR).

A norma del comma 4 dell'art. 102 TUIR, in caso di eliminazione di beni non ancora completamente ammortizzati dal complesso produttivo, il costo residuo è ammesso in deduzione.

L'art. 102, comma 6, TUIR stabilisce che le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione possono essere patrimonializzate, incrementando di talché il valore fiscalmente riconosciuto dei beni cui si riferiscono<sup>14</sup>. Se tali spese non risultino imputate ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono, sono deducibili nel limite del 5 per cento del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili risultanti all'inizio dell'esercizio dal registro dei beni ammortizzabili.

Infine, gli ammortamenti delle aziende concesse in affitto o in usufrutto, a mente dell'art. 102, comma 8, TUIR, sono riconosciuti all'affittuario o all'usufruttuario in base al costo non ammortizzato dei beni risultante dalla contabilità del concedente, salvo che le parti dispongano diversamente<sup>15</sup>.

---

*dall'impresa*, in *Dir. e prat. trib.*, 2016, pp. 2501 e ss.; M. TARGHINI, *L'ammortamento dei beni strumentali ai fini fiscali tra esigenze di semplicità ed effettività*, in *Dir. e prat. trib.*, 2020, pp. 1503 e ss.

<sup>13</sup> P. BORIA, *Il sistema dei tributi. Le imposte dirette*, cit., p. 220.

<sup>14</sup> F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte speciale*, cit., p. 142.

<sup>15</sup> Così da preservare il diritto del concedente. È necessario rammentare che in tale ipotesi, laddove sia posta una deroga convenzionale alle norme civilistiche, incombe sul concedente l'obbligo alla conservazione dell'efficienza dei beni

### **3. L'utilizzo dei beni materiali strumentali: inizio della deducibilità fiscale**

A norma dell'art. 102, comma 1, TUIR, le quote di ammortamento del costo dei beni materiali strumentali per l'impresa sono deducibili a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene.

La norma tributaria stabilisce quindi che la procedura di ammortamento sia ammessa a cominciare dall'esercizio in cui il bene strumentale viene concretamente immesso nel ciclo produttivo e non dall'esercizio in cui il bene risulti idoneo ad essere utilizzato.

Il paragrafo 61 di OIC 16 e il paragrafo 55 di IAS 16, relativi ai principi contabili nazionali e internazionali applicabili alle immobilizzazioni materiali, stabiliscono tuttavia che l'ammortamento decorre dal momento in cui l'immobilizzazione è disponibile e pronta per l'uso<sup>16</sup>.

Occorre rammentare che il principio di derivazione rafforzata contemplato dall'art. 83 TUIR – introdotto dall'art. 13-bis, comma 2, del D.L. n. 244/2016 – stabilisce che per i soggetti che applicano i principi contabili internazionali (IAS *adopter*) e principi contabili nazionali (OIC *adopter*), diversi dalle micro-impresе di cui all'art. 2435-ter c.c., valgono i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai rispettivi principi contabili<sup>17</sup>. Il

---

ammortizzabili di cui all'art. 2561 cc. Sul punto cfr. E. FIORINA, *Brevi note in merito ad alcuni aspetti tributari dell'affitto di azienda in un'ottica di neutralità fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, supplemento online, 25 novembre 2020.

<sup>16</sup> IAS 16, par. 55, precisamente stabilisce che «L'ammortamento di un'attività ha inizio quando questa è disponibile all'uso, ossia quando è nel luogo e nelle condizioni necessarie perché sia in grado di funzionare nella maniera intesa dalla direzione aziendale».

<sup>17</sup> Per una disamina del principio di derivazione rafforzata cfr. P. BORIA, *Il sistema dei tributi. Le imposte dirette*, cit., pp. 140 e ss.; A.M. FAIENZA, *Il "sistema tripartito" di determinazione del reddito ai fini IRES e la derivazione rafforzata per i soggetti OIC-adopter*, in *Corr. trib.*, 2017, pp. 2716 e ss.; A. FANTOZZI - F. PAPARELLA, *Lezioni di diritto tributario dell'impresa*, cit., pp. 120 e ss.; V. MASSONE, *I nuovi principi contabili o.i.c. e la loro valenza giuridica alla luce del principio di derivazione rafforzata*, in *Dir. e prat. trib.*, 2020, pp. 936 e ss.; O. NOCERINO, *Riflessioni sul rapporto tra il bilancio d'esercizio e la determinazione del reddito d'impresa fiscalmente significativo*, in *Dir. e prat. trib.*, 2020, pp. 1465 e ss.; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto*

principio di derivazione rafforzata, infatti, implica il pieno riconoscimento della rappresentazione del bilancio, anche in deroga alle disposizioni TUIR, per i citati soggetti, contribuendo a ridurre le discordanze tra utile di bilancio e reddito d'impresa<sup>18</sup>.

I soggetti che applicano i principi contabili nazionali o internazionali, pertanto, sembrerebbero soggiacere ad una regola divergente dalla disposizione di cui all'art. 102, comma 1, TUIR.

Tale divergenza, apparentemente poco significativa, potrebbe in concreto generare problematiche sulla corretta individuazione del momento di decorrenza dell'ammortamento e, conseguentemente, provocare un inquinamento fiscale dovuto ad una possibile anticipazione dello stesso. Difatti, per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali e per i soggetti, diversi dalle micro-imprese di cui all'art. 2435-ter c.c., che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile per i quali valgono i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili nazionali, qualora l'immobilizzazione risulti disponibile e pronta all'uso, ma non anche materialmente immessa nel ciclo produttivo, potrebbero far decorrere l'ammortamento da un momento antecedente rispetto a quanto stabilito dalla norma fiscale, applicando una regola tutt'ora incerta e non pacificamente accettata dalla giurisprudenza<sup>19</sup> e dalla prassi

---

*tributario. Parte speciale, cit., pp. 101 e ss.*

<sup>18</sup> P. BORIA, *Il sistema dei tributi. Le imposte dirette, cit., p. 142.*

<sup>19</sup> Cfr. Cass., Sez. trib., 5 febbraio 2020, n. 2742, in cui si precisa che «*in tema di redditi d'impresa, un capannone industriale, ancorché abbia natura di bene materiale strumentale, ove non utilizzato in concreto non è ammortizzabile, poiché ai fini della deducibilità del relativo costo l'art. 102, comma 1, del d.P.R. n. 917 del 1986 richiede l'effettiva messa in funzione del bene, che non coincide con l'acquisto o la costruzione dello stesso*». Cfr. altresì Cass., Sez. trib., 21 aprile 2021, n. 10446, in cui è ribadito che «*l'ammortamento si configura come un meccanismo contabile finalizzato a suddividere l'incidenza di un costo in una pluralità di annualità, tendenzialmente coincidenti con il periodo di utilizzazione del bene al quale si riferiscono [...]. [...] in particolare, le quote di ammortamento del costo dei beni strumentali sono deducibili a partire dall'esercizio di "entrata in funzione del bene" [...]. Ora, in tema di imposte sui redditi e con riguardo alla determinazione del reddito d'impresa, ai fini della deducibilità delle quote d'ammortamento del costo dei beni, [...], occorre non soltanto l'effettiva strumentalità dei suddetti beni in*

dall'Amministrazione finanziaria<sup>20</sup>.

Sulla tesi che vorrebbe far coincidere il momento di decorrenza dell'ammortamento fiscale con il momento in cui l'immobilizzazione risulti disponibile e pronta all'uso (e non dall'esercizio di entrata in funzione del bene) milita l'argomento secondo cui tale questione attiene alla fase dell'imputazione temporale, aspetto di stretta pertinenza dei principi contabili, che, a mente dell'art. 83 TUIR, vale anche in deroga alle disposizioni fiscali<sup>21</sup>. È opportuno ribadire che il principio di derivazione rafforzata impone che per la determinazione della base imponibile dei soggetti che applicano i principi contabili siano prevalenti i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai principi contabili stessi, con la conseguenza che anche per l'ammortamento parrebbe dovere valere la regola in virtù della quale lo stesso decorre dal momento in cui l'immobilizzazione sia disponibile e pronta per l'uso<sup>22</sup>.

---

*relazione alla specifica attività aziendale, ma altresì l'effettiva utilizzazione di essi in funzione direttamente strumentale nell'esercizio dell'impresa».*

<sup>20</sup> La Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 4/E del 30 marzo 2017 concernente la disciplina del super-ammortamento e dell'iper-ammortamento, precisa che al riguardo non rilevano criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio del 19 luglio 2002 e - a seguito delle modifiche apportate all'articolo 83 del TUIR dal decreto legge 30 dicembre 2016, n. 244, convertito dalla legge 27 febbraio 2017, n. 19, decorrenti dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015 - per i soggetti, diversi dalle micro imprese di cui all'articolo 2435-ter del codice civile, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile.

<sup>21</sup> A favore di questa tesi vgs. G. FERRANTI, *Gli ammortamenti delle imprese: rapporti tra regole civilistiche e fiscali*, in *Corr. trib.*, 2020, p. 524; G. FRANSONI, *L'imputazione a periodo nel reddito d'impresa dei soggetti IAS/IFRS*, 2008, pp. 3145 e ss.; D. Stevanato, *Profili tributari delle classificazioni di bilancio*, in *Corr. trib.*, 2008, p. 3155; L. MIELE - A. SURA - F. BONTEMPO - T. FABI, *Bilancio e reddito d'impresa, cit.*, p. 1070.

<sup>22</sup> La Cass., Sez. trib., 24 settembre 2019, n. 23713, a tal proposito ha chiarito che «[...] a determinazione della base imponibile delle società di capitali, ai fini della dichiarazione fiscale, è ispirata al criterio della "derivazione" dal risultato del conto economico, redatto in conformità ai canoni del codice civile ed ai principi contabili nazionali, sicché, nella stessa dichiarazione, la quota di ammortamento di un bene strumentale è deducibile, anche per le annualità durante le quali, a causa di un "factum principis", non ne sia stato possibile l'utilizzo. (Sez. 5 -, Ordinanza n. 9252 del 03/04/2019), con esplicito richiamo nella parte motiva al principio contabile

Senonché, la disciplina contemplata dall'art. 102 TUIR rientra nell'area delle valutazioni di fine esercizio degli elementi del patrimonio, c.d. competenza interna, che non riguarda le regole di imputazione temporale in senso stretto, ossia che individuano il periodo nel quale devono essere rilevati i proventi e gli oneri derivanti da rapporti con terzi, non costituendo perciò oggetto della riserva di cui all'art. 83 TUIR con rinvio ai principi contabili nazionali e internazionali<sup>23</sup>.

Anche se si volesse ricondurre la regola dell'entrata in funzione nell'alveo della normativa sull'imputazione temporale, questa dovrebbe resistere in ogni caso alla deroga ex art. 83 TUIR, perché regola informata all'interesse alla certezza del rapporto tributario: con il principio di derivazione rafforzata il legislatore, infatti, non ha inteso incidere sulle regole del reddito d'impresa improntate a esigenze di matrice tributaria<sup>24</sup>.

Pertanto, la regola fissata dall'art. 102, comma 1, TUIR, in forza della quale le quote di ammortamento del costo dei beni materiali strumentali per l'impresa sono deducibili a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene, prevale sul principio contabile che ammette l'ammortamento dal momento in cui il cespite sia pronto all'uso, dovendosi escludere che la potenziale utilizzabilità del bene

*nazionale OIC 16, che al par. 57 stabilisce che l'ammortamento è calcolato anche sui cespiti temporaneamente non utilizzati, dovendosi anche richiamare il par. 61 secondo cui l'ammortamento decorre dal momento in cui l'immobilizzazione è disponibile e pronta per l'uso». In senso conforme cfr. Cass., Sez. trib., 19 dicembre 2019, n. 33903.*

<sup>23</sup> Sul punto cfr. A. CONTRINO, *Interruzione temporanea o definitiva dell'utilizzo di un bene strumentale e deducibilità fiscale degli ammortamenti civilistico-contabili, tra assenza di regole specifiche e applicabilità dei principi generali del reddito d'impresa*, in *Rass. trib.*, 2020, p. 384; A. FANTOZZI – F. PAPARELLA, *Lezioni di diritto tributario dell'impresa, cit.*, p. 131; R. MICHELUCCI, *La fiscalità IAS tra competenza e valutazione: aspetti problematici*, in *Corr. trib.*, 2011, p. 1521; O. NOCERINO, *Riflessioni sul rapporto tra il bilancio d'esercizio e la determinazione del reddito d'impresa fiscalmente significativo, cit.*, pp. 1470 e ss.; F. TUNDO, *L'ammortamento resta valido nonostante l'interruzione dell'utilizzo del bene strumentale – L'ammortamento di beni temporaneamente non utilizzabili tra inerenza e derivazione*, in *Riv. gir. trib.*, 2019, p. 885.

<sup>24</sup> G. ZIZZO, *La determinazione del reddito delle società e degli enti commerciali*, in G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Padova, 2018, p. 537.

possa cedere il passo all'effettiva utilizzazione nel processo di produzione del reddito d'impresa<sup>25</sup>.

#### **4. (Segue): la temporanea interruzione dell'utilizzo dei beni materiali strumentali**

Un ulteriore aspetto che pertiene i beni materiali strumentali è quello della sospensione dell'utilizzo degli stessi, che quindi siano, per ragioni dipendenti o indipendenti dalle scelte dell'impresa (interruzione volontaria o involontaria), temporaneamente non impiegati nel ciclo produttivo.

Sul tema occorre sin da subito precisare che nel TUIR non vi sono disposizioni che disciplinino la fattispecie, mentre ve n'è traccia tra i principi contabili nazionali e internazionali.

Il paragrafo 57 del principio OIC 16 stabilisce che l'ammortamento è calcolato anche sui cespiti temporaneamente non utilizzati. Similmente, il paragrafo 55 del principio IAS 16 precisa che l'ammortamento non cessa nel momento in cui l'attività resti inutilizzata oppure è ritirata dall'uso attivo.

In base all'art. 83 TUIR - come osservato - coloro che applicano i principi contabili nazionali e internazionali devono dare prevalenza agli stessi, anche in deroga alle disposizioni del TUIR, quando una determinata fattispecie sia ricompresa all'interno dei criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione. È dunque logica conseguenza che, laddove una determinata fattispecie non sia inclusa tra i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione, deve avere prevalenza la disciplina TUIR, quando vi sia una norma espressa. Pertanto, qualora la fattispecie non rientri tra i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione e nessuna disciplina espressa sia contenuta nel TUIR, la regola della derivazione del reddito d'impresa dalle risultanze di bilancio attrae nel calcolo dell'imponibile anche componenti imputati in bilancio che

---

<sup>25</sup> In questi termini P. BORIA, *Il sistema dei tributi. Le imposte dirette*, cit., p. 219.

non attengono a quelli oggetto di deroga<sup>26</sup>. In altri termini, le regole civilistico-contabili - fermi restando i principi generali del reddito d'impresa - assurgono a parametro di valutazione della legittimità anche della dichiarazione, assumendo il ruolo di regole rilevanti anche sul piano tributario, per tutte le fattispecie prive di una disposizione tributaria che contempra regole difformi dalla normativa di bilancio<sup>27</sup>.

Ebbene, il caso dell'interruzione temporanea, ivi compresa l'interruzione temporanea per una frazione di esercizio, in assenza di un'espressa norma fiscale, trova disciplina nella regola civilistico-contabile, valevole per attrarre il componente negativo nel calcolo dell'imponibile dell'esercizio in cui la citata interruzione ha luogo. L'assenza di norme fiscali - e segnatamente di una disciplina espressa negli artt. 102 e successivi del TUIR - che impongano variazioni della quota di ammortamento civilistico-contabile induce a ritenere corretta la conclusione, affatto peregrina, che l'interruzione di un cespite per

---

<sup>26</sup> F. TUNDO, *L'ammortamento resta valido nonostante l'interruzione dell'utilizzo del bene strumentale - L'ammortamento di beni temporaneamente non utilizzabili tra inerenza e derivazione*, cit., p. 885

<sup>27</sup> Sul punto vgs. O. NOCERINO, *Riflessioni sul rapporto tra il bilancio d'esercizio e la determinazione del reddito d'impresa fiscalmente significativo*, cit., p. 1471. Sul punto vgs. anche A. VICINI RONCHETTI, *La clausola dell'inerenza nel reddito d'impresa*, Milano, 2016, p. 154. Occorre rilevare che «l'assunzione di una disposizione legislativa, di istituti riconducibili a differenti discipline nell'ambito delle quali rinvergono la loro compiuta definizione, comportamenti, in prima battuta, la necessità di riferire a questi il medesimo significato anche nel settore tributario. Ciò fin tanto che la legislazione non imponga, per mezzo di precisazioni esplicite, od anche implicitamente, di riferire al concetto richiamato un significato non del tutto coincidente con quello allo stesso riferito nell'ambito del settore di provenienza». Così O. NOCERINO, *Il principio di inerenza nel reddito d'impresa. Dalla teoria generale al diritto positivo*, cit., p. 56. Tale interpretazione trova conferma nelle numerose eccezioni rinvenibili nell'ordinamento: infatti, laddove il legislatore ha inteso discostarsi dalla regola che sovrappone la nozione di costo ai fini tributari a quella ai fini aziendalistici, lo ha espressamente statuito, imponendo delle previsioni normative volte alla determinazione di un ammontare fiscalmente rilevante, quindi differente rispetto a quello allocato nel bilancio d'esercizio. In ordine a tale assunto cfr. L. Tosi, *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, Milano, 1999, pp. 38 e ss., che evidenzia come la legge tributaria preveda casi in cui, a fronte di un costo realmente sostenuto, viene radicalmente esclusa la possibilità di portarlo in deduzione dal reddito e casi in cui tale possibilità è riconosciuta nell'an, ma limitata quantitativamente ad una sua quota, oppure, specularmente, in cui un componente positivo effettivamente conseguito viene tassato solo parzialmente per la parte che eccede un certo ammontare o per una sua quota percentuale.

uno o più periodi d'imposta ovvero per una frazione dello stesso non possa negare il concorso dell'ammortamento alla determinazione del reddito d'impresa<sup>28</sup>. Seppure l'utilizzo del bene sia interrotto temporaneamente, infatti, il cespite continua ad appartenere all'impresa e ad essere funzionale al complesso aziendale, rimanendo asservito al ciclo produttivo e, in definitiva, concorrendo alla formazione del reddito imponibile secondo le ordinarie regole<sup>29</sup>. Il cespite, ancorché temporaneamente non impiegato, ha una prospettiva di reimmissione nel ciclo produttivo.

In conclusione, posto che per la determinazione della base imponibile vige il principio di derivazione dal risultato del conto economico redatto secondo i criteri del codice civile, nella dichiarazione la quota di ammortamento di un bene strumentale è senz'altro deducibile anche per le annualità durante le quali, a causa di un *factum principis*, non ne sia stato possibile l'utilizzo, poiché

<sup>28</sup> Condividono tali conclusioni A. CONTRINO, *Interruzione temporanea o definitiva dell'utilizzo di un bene strumentale e deducibilità fiscale degli ammortamenti civilistico-contabili, tra assenza di regole specifiche e applicabilità dei principi generali del reddito d'impresa*, cit., p. 383; Id., *Estromissione definitiva di cespiti dal ciclo produttivo senza eliminazione immediata dal complesso dei beni d'impresa: quali conseguenze fiscali?*, in *Riv. dir. trib.*, supplemento online, 1° giugno 2020; G. FERRANTI, *I riflessi fiscali della sospensione e dell'interruzione dell'ammortamento*, in *Corr. trib.*, 2020, pp. 723 e ss.; L. MIELE - A. SURA - F. BONTEMPO - T. FABI, *Bilancio e reddito d'impresa*, cit., pp. 1076 e ss.; O. Nocerino, *La deducibilità degli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali "temporaneamente" non utilizzate*, in *Riv. dir. trib.*, supplemento online, 7 giugno 2019; F. TUNDO, *L'ammortamento resta valido nonostante l'interruzione dell'utilizzo del bene strumentale - L'ammortamento di beni temporaneamente non utilizzabili tra inerenza e derivazione*, cit., pp. 883 e ss.

<sup>29</sup> Si può addivenire alle medesime conclusioni nel caso di bene concesso in comodato. Questo, infatti, sebbene non sia collocato nel luogo ordinario ove viene svolta l'attività d'impresa e non sia utilizzato direttamente dall'impresa stessa, continua ad essere parte integrante del complesso dei beni organizzati dall'imprenditore per il raggiungimento dello scopo sociale. In sostanza, il bene concesso in comodato costituisce comunque un mezzo per raggiungere il fine sociale della comodante. Così A. VERENUSO, *Deducibilità fiscale delle quote di ammortamento di beni concessi in comodato*, in *Azienda & Fisco*, 2008, pp. 28 e ss. Sul punto cfr. altresì A. CONTRINO, *Fiscalità dei beni d'impresa concessi in prestito d'uso nell'ambito dell'attività imprenditoriale: la giurisprudenza di legittimità consolida il proprio (ineccepibile) orientamento*, in *Riv. dir. trib.*, supplemento online, 12 marzo 2019; F. DEZZANI - L. DEZZANI, *Beni concessi in comodato: deducibilità o indeducibilità degli ammortamenti*, in *Il Fisco*, 2011, p. 1641; N. DI SANTE - M. SEBASTIANELLI, *Il comodato di beni strumentali*, in *Azienda & Fisco*, 2013, pp. 33 e ss.

nessuna norma prevede l'interruzione dell'ammortamento a causa della sospensione temporanea dell'utilizzo del bene, meno che mai se disposta per l'effetto di scelte estranee alla volontà imprenditoriale<sup>30</sup>.

### **5. (Segue): l'estromissione dei cespiti dal ciclo produttivo**

Non è infrequente che un bene estromesso dal processo produttivo, che non abbia alcuna prospettiva di essere reintegrato, permanga tra i beni d'impresa. Si tratta dei beni che, divenuti obsoleti o inutilizzabili, sono estromessi dal ciclo produttivo ma che non sono immediatamente espulsi dai beni d'impresa.

La disciplina tributaria concernente l'ammortamento – come nel caso della sospensione temporanea dell'utilizzo dei beni strumentali – non contiene disposizioni espresse che regolino la fattispecie. L'unica disposizione che apparentemente potrebbe attagliarsi al caso in esame è quella di cui all'art. 102, comma 4, TUIR, che disciplina, però, l'eliminazione di beni non ancora completamente ammortizzati dal complesso produttivo, prevedendone la deduzione del costo residuo. La norma da ultimo citata riguarda, infatti, l'eliminazione, quando invece l'ipotesi presa a riferimento interessa beni che permangono nel perimetro dell'impresa, ancora in attesa di essere definitivamente dismessi o distrutti.

Assumono perciò rilievo i principi contabili nazionali e internazionali, tra i quali si trovano delle disposizioni utili a comprendere il corretto trattamento dei beni il cui utilizzo sia interrotto, sebbene non ancora espulsi dal complesso aziendale.

Il paragrafo 79 del principio OIC 16 stabilisce che «*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'articolo 2423-ter comma 3, e quindi valutate al minore tra il valore netto contabile e il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del*

---

<sup>30</sup> Cfr. Cass., Sez. trib., 18 aprile 2019, n. 10902; Cass., Sez. trib., 3 aprile 2019, n. 9252.

*mercato (articolo 2426, comma 1, numero 9, codice civile). I beni destinati alla vendita non sono più oggetto di ammortamento». Il paragrafo 80 del principio OIC 16 aggiunge, inoltre, che «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. Tali beni sono valutati al minore tra il valore netto contabile e il valore recuperabile, oltre a non essere più oggetto di ammortamento».*

Per quanto attiene ai principi contabili internazionali, il paragrafo 57 di IAS 16 sancisce che *«Il valore contabile di un elemento di immobili, impianti e macchinari deve essere eliminato: a) alla dismissione; o b) quando nessun beneficio economico futuro è atteso dal suo utilizzo o dismissione».*

Dalla lettura dei citati principi contabili emerge che, in presenza di beni inadeguati o inutilizzabili, estromessi dal ciclo produttivo ma non ancora espulsi dai beni d'impresa, per i quali l'obsolescenza o le deficienze tecnico-economiche siano tali da rendere irreversibile l'estromissione, la permanenza del cespite deve essere accompagnata dall'interruzione del ciclo di ammortamento. Solamente laddove vi sia una concreta prospettiva di intervento straordinario di adeguamento del bene e conseguentemente di reimmettere il bene nel ciclo produttivo, di converso, il processo di ammortamento potrà continuare, potendo legittimamente far rientrare la fattispecie nell'alveo dell'interruzione temporanea<sup>31</sup>.

A sostegno di tale tesi sembra corretto rilevare come il bene estromesso dal ciclo produttivo, in attesa di essere espulso dall'impresa, non sia legato alla stessa da una relazione di

---

<sup>31</sup> Così S. CHIRICHIGNO - V. SEGRE, *L'eliminazione dei cespiti non ancora ammortizzati dal ciclo produttivo*, in *Corr. trib.*, 2012, p. 1530; A. CONTRINO, *Interruzione temporanea o definitiva dell'utilizzo di un bene strumentale e deducibilità fiscale degli ammortamenti civilistico-contabili, tra assenza di regole specifiche e applicabilità dei principi generali del reddito d'impresa*, cit., p. 383; ID., *Estromissione definitiva di cespiti dal ciclo produttivo senza eliminazione immediata dal complesso dei beni d'impresa: quali conseguenze fiscali?*, in *Riv. dir. trib.*, supplemento online, 1° giugno 2020; G. FERRANTI, *I riflessi fiscali della sospensione e dell'interruzione dell'ammortamento*, in *Corr. trib.*, 2020, pp. 723 e ss.

strumentalità<sup>32</sup>, venendo meno, ai fini dell'ammortamento, il necessario asservimento alla produzione<sup>33</sup>. La valutazione del carattere definitivo dell'inutilizzabilità del bene, in conclusione, determina l'impossibilità di trarre dal bene utilità future e, conseguentemente, il decadimento della strumentalità dello stesso che ne giustifichi la partecipazione alla formazione dell'imponibile.

## **6. Considerazioni conclusive. Beni strumentali e principio di inerenza**

Le regole civilistico-contabili, per tutte le fattispecie prive di una disposizione fiscale che contempra precetti difformi dalla normativa di bilancio, costituiscono il parametro di valutazione della legittimità della dichiarazione, divenendo rilevanti anche sul piano tributario. Posto tale assunto, è tuttavia necessario che il componente veicolato dal risultato di esercizio, per partecipare alla formazione dell'imponibile fiscale, superi il vaglio dei principi generali del reddito d'impresa<sup>34</sup>.

Come visto, il cespite concorre alla formazione del reddito

---

<sup>32</sup> L'argomento non vale per i beni strumentali per natura, vale a dire gli immobili che per le loro caratteristiche non possono essere trasformati senza radicali trasformazioni, la cui strumentalità non viene meno neppure in caso di inutilizzo (art. 43, comma 2, TUIR). In questi termini A. CONTRINO, *Estromissione definitiva di cespiti dal ciclo produttivo senza eliminazione immediata dal complesso dei beni d'impresa: quali conseguenze fiscali?*, cit. Cfr. altresì E.M. BARTOLAZZI MENCHETTI, *Ridefiniti i confini della strumentalità "per natura" degli immobili relativi all'impresa?*, in *Riv. dir. trib.*, supplemento online, 31 marzo 2021.

<sup>33</sup> Risulta di precipuo interesse la Cass., Sez. trib., 13 settembre 2017, n. 21239, concernente l'ammortamento di alcuni stampi relativi a produzioni terminate definitivamente alla fine dell'esercizio (fine 2002), facenti parte della voce attrezzature industriali e commerciali, calcolato al 100%, quando era venuta meno l'utilità futura di tali attrezzature perché inutilizzati e destinati ad essere eliminati (la dismissione ha avuto luogo nel 2005). Occorre tuttavia evidenziare che, sebbene le conclusioni della sentenza siano condivisibili, non altrettanto può dirsi delle motivazioni, dal momento che viene preso a riferimento l'art. 102, comma 1, nella parte in cui stabilisce che le quote di ammortamento del costo dei beni materiali strumentali per l'esercizio dell'impresa sono deducibili a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene, con ciò rimarcandosi sia l'esigenza della strumentalità del bene all'esercizio dell'impresa, sia la necessità che il bene sia messo a tal fine effettivamente in funzione. L'erroneità di tale argomentazione è segnatamente riferita alla messa in funzione, poiché questa fa riferimento al solo avvio del ciclo di ammortamento fiscale, non costituendo, invece, regola generale.

mediante una quota annua di ammortamento, mediante la quale viene ripartito il costo sostenuto per l'acquisto dell'immobilizzazione strumentale sull'intera durata pluriennale del medesimo. L'ammortamento costituisce quindi una modalità applicativa del principio di competenza, volto a imputare il costo dei beni strumentali in più esercizi d'imposta, dal momento che tali beni sono idonei a partecipare alla produzione in modo stabile e prolungato.

L'idoneità di tali beni ad apportare utilità per l'impresa, partecipando al ciclo produttivo, implica che gli stessi siano inerenti all'attività. Per potere partecipare alla formazione dell'imponibile è dunque indispensabile che tali beni - e segnatamente i costi da essi generati - siano conformi a tale principio generale.

Il principio di inerenza, che definisce e delimita l'area dei costi che concorrono al reddito imponibile, escludendo quelli che si collocano in una sfera ad esso estranea<sup>35</sup>, si identifica nel vincolo tra la spesa sostenuta e l'attività d'impresa esercitata. Siffatto vincolo, che non impone un necessario nesso di causalità tra costi e ricavi, un giudizio di congruità o un rapporto di utilità ovvero di vantaggio, definisce una relazione che può esprimersi anche solo indirettamente, potenzialmente o in proiezione futura<sup>36</sup>.

---

<sup>34</sup> Cfr. A. CONTRINO, *Interruzione temporanea o definitiva dell'utilizzo di un bene strumentale e deducibilità fiscale degli ammortamenti civilistico-contabili, tra assenza di regole specifiche e applicabilità dei principi generali del reddito d'impresa, cit.*, pp. 387 e ss.

<sup>35</sup> Tale nozione è contenuta nella sentenza Corte Cost., 4 dicembre 2020, n. 262.

<sup>36</sup> In giurisprudenza questo orientamento è espresso da Cass., Sez. trib., 1° luglio 2020, n. 13377; Cass., Sez. trib., 19 giugno 2020, n. 11995; Cass., Sez. trib., 11 marzo 2020, n. 6835; Cass., Sez. trib., 4 marzo 2020, n. 6028; Cass., Sez. trib., 17 gennaio 2020, n. 925; Cass., Sez. trib., 17 gennaio 2020, n. 924; Cass., Sez. trib., 23 dicembre 2019, n. 34398; Cass., Sez. trib., 20 dicembre 2019, n. 34167; Cass., Sez. trib., 20 dicembre 2019, n. 34166; Cass., Sez. trib., 3 aprile 2019, n. 9252; Cass., Sez. trib., 27 dicembre 2018, n. 33504; Cass., Sez. trib., 21 novembre 2018, n. 30030; Cass., Sez. trib., 24 agosto 2018, n. 21131; Cass., Sez. trib., 30 luglio 2018, n. 20113; Cass., Sez. trib., 20 luglio 2018, n. 19430. Il principio di inerenza non trova espressa definizione nel T.U.I.R., dovendosi ritenere un principio generale immanente. Sul punto cfr. E. DELLA VALLE, *Attività produttiva delocalizzata: inerenza e strumentalità dei beni in caso di comodato a terzi esteri*, in *Corr. trib.*, 2011, p. 1046; A. FANTOZZI - F. PAPARELLA, *Lezioni di diritto tributario dell'impresa, cit.*, p. 170; G. FRANSONI, *La Finanziaria 2008 e i concetti di inerenza e congruità*, in G. FRANSONI

Un bene strumentale all'impresa, che partecipa all'attività produttiva, risultandone asservito, è certamente inerente sin dal momento in cui viene iscritto tra le immobilizzazioni dello stato patrimoniale. E lo è anche quando sia temporaneamente interrotto il suo utilizzo, dato che non risulta essere estromesso dal patrimonio dell'impresa, continuando a mantenere una relazione con l'attività, quantunque meramente potenziale. Il bene, infatti, cessata la causa che determina la sospensione dell'utilizzo, potrà riprendere a partecipare al ciclo produttivo.

Parimenti, anche un bene estromesso dal processo produttivo, che non abbia alcuna prospettiva di essere reintegrato, ma che permanga tra i beni d'impresa, continua ad essere inerente, poiché non viene recisa la relazione con l'attività. La possibilità di continuare a dedurre le quote di ammortamento è però preclusa. Ciò non tanto per il venir meno della relazione di inerenza, quanto, piuttosto, per il venir meno della strumentalità, ossia della possibilità di trarre utilità dal bene, che dipende dalla denegata possibilità di reintegrarlo nel ciclo di produzione. La deducibilità del costo residuo non ancora completamente ammortizzato, a norma dell'art. 102, comma 4, TUIR, potrà avere luogo solamente al momento dell'eliminazione del bene.

L'inerenza è dunque a monte della strumentalità. Se un bene iscritto tra le immobilizzazioni materiali è indubbiamente inerente, è l'asservimento al processo produttivo che determina la deducibilità del costo dall'imponibile del soggetto passivo. Il giudizio di inerenza,

---

(a cura di), *Finanziaria 2008. Saggi e commenti*, Milano, 2008, p.148; R. LUPI, *Redditi illeciti, costi illeciti, inerenza ai ricavi e inerenza all'attività*, in *Rass. trib.*, 2004, pp. 1935 e ss.; G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2017, p. 585; O. NOCERINO, *Il principio di inerenza nel reddito d'impresa. Dalla teoria generale al diritto positivo*, cit., p. 17; F. PEDROTTI, *Note in merito al requisito di inerenza dei componenti del reddito d'impresa, al presupposto oggettivo IRPEF e IRAP e al presupposto soggettivo IVA in un caso 'patologico' di conferimento aziendale*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, p. 121263; M. PROCOPIO, *Il principio di inerenza ed il suo stretto collegamento con quello della capacità contributiva*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, p. 1674; G. TINELLI, *Il principio di inerenza nella determinazione del reddito d'impresa*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, pp. 437 e ss.; A. VIGNOLI, *La determinazione differenziale della ricchezza ai fini tributari*, Roma, 2013, p. 35; G. ZIZZO, *La determinazione del reddito delle società e degli enti commerciali*, cit., pp. 462 e ss.

infatti, costituisce una valutazione pregiudiziale volta ad appurare l'idoneità del bene a concorrere alla formazione dell'imponibile, mentre la strumentalità, che rileva in un momento successivo, interviene sul modo in cui il costo deve partecipare all'imponibile stesso<sup>37</sup>.

Un bene strumentale che si trovi disponibile e pronto all'uso è inerente all'attività d'impresa, ma la deducibilità delle quote di ammortamento potrà iniziare solamente a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene; quando abbia luogo la sospensione temporanea dell'utilizzo del bene strumentale l'asservimento al processo produttivo dello stesso non cessa e la deducibilità delle quote di ammortamento può procedere, in quanto continua a permanere l'utilità potenziale del cespite che diverrà attuale al momento della ripresa del suo impiego; un cespite estromesso dal processo produttivo, senza prospettiva di essere reintegrato, ma ancora presente nel perimetro di afferenza all'impresa, è anch'esso inerente, sebbene la deducibilità delle quote di ammortamento debba essere interrotta in conseguenza dell'esclusione dello stesso dal ciclo produttivo. In quest'ultima ipotesi, infatti, occorre rilevare che il cespite, ancorché non più funzionalmente destinato alla produzione, risulta ancora tra i beni dell'impresa, potendosi ammettere la deduzione del costo residuo in conseguenza della cessione a terzi ovvero dell'eliminazione (art. 102, comma 4, TUIR)<sup>38</sup>.

---

<sup>37</sup> Così O. Nocerino, *La deducibilità degli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali "temporaneamente" non utilizzate*, cit.

<sup>38</sup> In questi termini A. CONTRINO, *Interruzione temporanea o definitiva dell'utilizzo di un bene strumentale e deducibilità fiscale degli ammortamenti civilistico-contabili, tra assenza di regole specifiche e applicabilità dei principi generali del reddito d'impresa*, cit., pp. 387 e ss.; A. CONTRINO, *Estromissione definitiva di cespiti dal ciclo produttivo senza eliminazione immediata dal complesso dei beni d'impresa: quali conseguenze fiscali?*, cit.