

Costi di ricerca e sviluppo: aspetti contabili e fiscali

I principi contabili possono aiutare a interpretare correttamente le scarse istruzioni del legislatore in tema di deducibilità dei costi sostenuti per la ricerca e lo sviluppo, operazione sulla quale l' Agenzia delle Entrate assume una posizione restrittiva.

Emanuele Rossi

DOTTORE COMMERCIALISTA E REVISORE CONTABILE, COMPONENTE DELLA COMMISSIONE DI DIRITTO SOCIETARIO ODCEC DI ROMA

Una posta di bilancio che necessita particolare attenzione da parte degli operatori è quella riconducibile alle spese di ricerca e sviluppo. Tali spese, infatti, danno sovente luogo a difficoltà di natura interpretativa circa il loro transito a conto economico, ovvero a stato patrimoniale, a seconda del fatto che l'utilità connessa a queste sia ritenuta o meno di natura pluriennale. Al riguardo la normativa contenuta nel codice civile è alquanto scarna, tale per cui è indispensabile la consultazione dei principi contabili, nello specifico, del documento Oic 24. Da un punto di vista fiscale, il comma 1 dell'art. 108 Tuir prevede la deduzione delle spese di ricerca e sviluppo o nell'esercizio in cui sono state sostenute o in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi ma non oltre il quarto.

Aspetti contabili

Ai sensi del punto 5, comma 1, dell'art. 2426 cod. civ., i costi per attività di ricerca e sviluppo, quando aventi utilità pluriennale, possono essere iscritti nell'attivo di bilancio con il consenso esplicito, ove esistente, del collegio sindacale. Il processo di ammortamento deve terminare in cinque anni e fino a quando questo non è terminato possono essere distribuiti dividendi

Per consultare il testo completo dei provvedimenti vedi la banca dati:



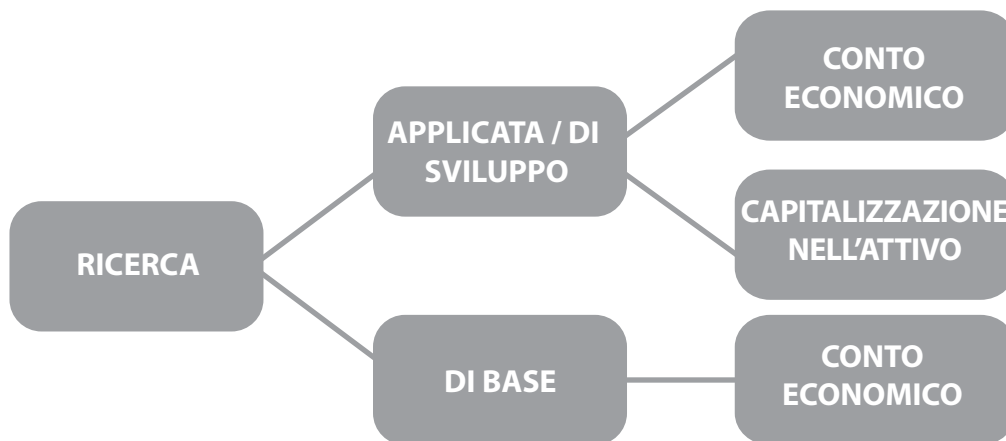
www.dps.ilsole24ore.com

solo se residuano riserve disponibili sufficienti a coprire l'ammontare dei costi per ricerca e sviluppo non ancora ammortizzati. Dal tenore letterale della norma si evince come la capitalizzazione sia una facoltà e non un obbligo e che il legislatore, conscio dell'aleatorietà che caratterizza tali tipi di costi, non consenta processi di ammortamento superiori a cinque anni.

A parte questo, la norma contenuta nel codice risulta alquanto criptica, tale per cui è indispensabile la consultazione dei principi contabili per una corretta disamina dei costi in questione. Nello specifico, il principio contabile Oic 24 suddivide le spese di ricerca e sviluppo in tre categorie:

- spese per la ricerca di base;
- spese per la ricerca applicata;
- spese per lo sviluppo.

Le spese per attività di ricerca di base vengono definite come quell'insieme di studi, esperimenti, indagini e ricerche che non hanno una finalità definita, ma sono da considerarsi di utilità generica all'impresa. In pratica, si tratta di quelle

COSTI DELLA RICERCA APPLICATA E DI SVILUPPO E DELLA RICERCA DI BASE

spese che non mirano a far eccellere l'impresa, ma semplicemente a consentirne la sopravvivenza sul mercato. Per esempio, un'impresa che opera nel settore della grande distribuzione non può evitare di svolgere continuamente indagini di mercato finalizzate all'analisi commerciale dei propri prodotti. La ricerca applicata o finalizzata a uno specifico prodotto o processo produttivo consiste, invece, nell'insieme di studi, esperimenti, indagini e ricerche che si riferiscono direttamente alla possibilità e utilità di realizzare uno specifico progetto.

L'attività di sviluppo viene intesa, infine, come l'applicazione dei risultati della ricerca applicata, per la produzione di materiali, strumenti, prodotti, processi, sistemi o servizi nuovi o sostanzialmente migliorati, prima dell'inizio della produzione commerciale o dell'utilizzazione. Come giustamente osservato dall'Oic⁽¹⁾, non vi è sostanziale differenza tra l'attività di ricerca applicata e di sviluppo, stante il fatto che i due momenti risultano quasi sempre indistinguibili ed entrambi caratterizzati dal comune scopo di realizzare un progetto innovativo che porti l'im-

presa a conseguire un vantaggio competitivo nei confronti dei diretti concorrenti.

Da un punto di vista contabile, la differenza fondamentale tra l'attività di ricerca di base e quella applicata e di sviluppo è che mentre i costi connessi alla prima vanno interamente spesati a conto economico, senza possibilità di deroga alcuna, per i secondi vi è la possibilità di capitalizzazione, una volta verificate determinate condizioni (cfr. il grafico riportato in questa pagina).

Condizioni per la capitalizzazione delle spese di ricerca e sviluppo

Come anticipato poco sopra, il legislatore ha previsto che, ove la spesa sostenuta per attività di ricerca e sviluppo abbia utilità pluriennale, l'operatore ha la possibilità di capitalizzare la stessa previo consenso, ove presente, del collegio sindacale. Il consenso del collegio serve a evitare capitalizzazioni improprie, eseguite al solo scopo di evitare l'emersione di perdite a conto economico e si deve basare sul riscontro di determinate caratteristiche in



(1) Oic 24, pag. 18, nota 16.

**NOTA BENE**

Solo le spese esattamente quantificabili e attribuibili per intero al progetto possono essere capitalizzate. E il progetto dev'essere realizzabile.

merito all'attività di ricerca svolta. Nello specifico, le spese sostenute per la ricerca applicata e/o lo sviluppo possono essere iscritte nell'attivo patrimoniale del bilancio, quando:

- si riferiscono a specifici progetti;
- sono relative a prodotti/processi definiti, identificabili e misurabili;
- i prodotti/processi in questione sono effettivamente realizzabili;
- i costi sostenuti sono recuperabili in futuro mediante i ricavi che si svilupperanno dall'applicazione del prodotto/processo stesso.

In merito al primo punto, è di tutta evidenza come non possa essere oggetto di capitalizzazione un'attività di ricerca generica, non volta alla realizzazione di un determinato prodotto/processo. In seconda battuta, i costi oggetto di capitalizzazione devono essere oggettivamente identificabili e misurabili, oltre che inerenti al progetto di ricerca svolto. Solo le spese esattamente quantificabili e attribuibili per intero al progetto possono essere capitalizzate. Ove, al contrario, sorga il dubbio che il costo non sia direttamente inerente al progetto di ricerca ma riconducibile alla gestione ordinaria dell'impresa, questo va speso interamente a conto economico.

Altro requisito fondamentale è quello della realizzabilità del progetto. Può accadere, infatti, che l'impresa persegua dei fini che esulino dalle proprie capacità, finanziarie e non. Per fare un esempio, una società di ingegneria di modeste dimensioni non può capitalizzare le spese di ricerca connesse alla realizzazione di un reattore nucleare giacché, nonostante il progetto di ricerca sia specifico e oggettivamente quantificabile, le esigue risorse disponibili non consentirebbero sicuramente l'ottenimento di un risultato soddisfacente.

Ancora, può accadere che l'impresa sia dotata di adeguate risorse per il perseguimento dei propri fini, ma che questi appaiano da subito

irrealizzabili per cause di altra natura (per esempio, le attività svolte dalla concorrenza in progetti simili, lo sviluppo esterno all'impresa di nuove tecnologie, l'effetto delle tendenze del mercato nel privilegiare certi prodotti a discapito di altri, le decisioni di carattere politico eccetera). Mentre però i fattori interni che condizionano la realizzabilità del progetto (per esempio, esiguità delle risorse disponibili) sono difficilmente superabili, ben può accadere che un fattore esterno, che prima condizionava la realizzabilità del progetto (per esempio, il cambio dei vertici politici), venga meno. A questo punto il progetto di ricerca, divenuto realizzabile, consente la capitalizzazione dei costi inerenti a questo e realmente sostenuti, una volta verificate le altre condizioni retro evidenziate. L'eventuale capitalizzazione riguarderà solo quei costi inerenti al progetto, sostenuti dopo il venire meno della causa esterna che ne impediva la realizzazione.

L'ultimo requisito, strettamente connesso alla realizzabilità del progetto, è quello della recuperabilità dei costi sostenuti. L'impresa deve sapere, da subito, che dall'attività di ricerca svolta scaturiranno dei ricavi che permetteranno, se non di guadagnare, almeno di rientrare dei costi precedentemente sostenuti. In pratica, si richiede la predisposizione di un *business plan*, ove si dia evidenza per vie prospettiche delle aspettative dell'impresa sull'attività di ricerca svolta. Qualora esistano margini di dubbio circa la possibilità di recuperare in tutto o in parte i costi sostenuti e da sostenere per la realizzazione del progetto, i costi devono essere capitalizzati solo nei limiti in cui i medesimi sono giudicati recuperabili.

Detto questo, da un punto di vista pratico, in presenza di tutte le condizioni esaminate in precedenza, quali sono i costi che possono essere oggetto di capitalizzazione? Sul punto, l'Oic 24 fornisce a titolo esemplificativo la seguente lista:

- gli stipendi, i salari e gli altri costi relativi al personale impegnato nelle attività di ricerca e sviluppo;
- i costi dei materiali e dei servizi impiegati nelle attività di ricerca e sviluppo;
- l'amortamento di immobili, impianti e macchinari, nella misura in cui tali beni sono impiegati nelle attività di ricerca e sviluppo;
- i costi indiretti, diversi dai costi e dalle

spese generali e amministrativi, relativi alle attività di ricerca e sviluppo;

- gli interessi passivi sostenuti, a fronte di finanziamenti specificamente ottenuti e utilizzati per lo svolgimento dell'attività di ricerca e sviluppo, nel rispetto dei medesimi limiti e condizioni indicati per le immobilizzazioni materiali del principio contabile 16;
- gli altri costi, quali l'ammortamento di brevetti e licenze, nella misura in cui tali beni sono impiegati nell'attività di ricerca e sviluppo.

Riguardo infine al processo di ammortamento cui assoggettare le spese capitalizzate, confermando il limite temporale dei cinque anni stabilito dal punto 5), comma 1, art. 2426 cod. civ., l'Oic raccomanda lo stanziamento di quote costanti, o al più decrescenti, data l'aleatorietà che caratterizza tali tipi di costi. Una precisazione importante riguarda la data di inizio del processo di ammortamento, che coincide con il momento in cui il bene (o processo) risultante è disponibile per l'utilizzazione economica.

Confronto con i principi contabili internazionali

In ambito Ias, il documento che si occupa delle spese per attività di ricerca e sviluppo è lo Ias 38. Tale principio non fa distinzione tra ricerca di base e ricerca applicata, ma solamente tra attività di ricerca e attività di sviluppo. Nello specifico:

- la "ricerca" viene intesa come un'indagine originale e pianificata intrapresa con la prospettiva di conseguire nuove conoscenze e scoperte, scientifiche o tecniche;



NOTA BENE

La data di inizio del processo di ammortamento coincide con il momento in cui il bene (o processo) risultante è disponibile per l'utilizzazione economica.

- lo "sviluppo" viene invece inteso come l'applicazione dei risultati della ricerca o di altre conoscenze a un piano o a un progetto per la produzione di materiali, dispositivi, processi, sistemi o servizi, nuovi o sostanzialmente migliorati, prima dell'inizio della produzione commerciale o dell'utilizzazione.

I costi riconducibili all'attività di ricerca vanno sempre spesati a conto economico, mentre i costi riconducibili all'attività di sviluppo, quando consentono di identificare un'attività immateriale (per esempio, un brevetto), devono⁽²⁾ essere obbligatoriamente capitalizzati, se l'impresa è capace di dimostrare:

- la fattibilità tecnica dell'attività immateriale;
- l'intenzione di completare l'attività immateriale;
- la sua capacità di usare o vendere l'attività immateriale;
- in quale modo l'attività immateriale potrà generare benefici economici futuri;
- la disponibilità di risorse tecniche e finanziarie per completare lo sviluppo e per l'utilizzo o la vendita dell'attività immateriale;
- la sua capacità di valutare attendibilmente il costo attribuibile all'attività immateriale durante il suo sviluppo.

PRINCIPALI DIFFERENZE TRA PRASSI DOMESTICA E INTERNAZIONALE

OIC 24	IAS 38
Distinzione tra ricerca di base (conto economico) e ricerca applicata (capitalizzabile verificati determinati requisiti)	Distinzione solo tra attività di ricerca (conto economico) e attività di sviluppo (capitalizzabile al verificarsi di determinati requisiti)
Facoltà di capitalizzare le spese sostenute per la ricerca applicata o di sviluppo	Obbligo di capitalizzare le spese per attività di sviluppo, quando è identificabile un'attività immateriale

(2) Differenza fondamentale rispetto alla prassi contabile interna, che prevede la mera facoltà di capitalizzazione. Al riguardo, punto 5), comma 1, art. 2426 cod. civ. e Oic 24, pag. 19, nota 17.

Aspetti fiscali

Dispone il primo comma dell'art. 108 Tuir: «le spese relative a studi e ricerche sono deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute ovvero in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi ma non oltre il quarto. Le quote di ammortamento dei beni acquisiti in esito agli studi e alle ricerche sono calcolate sul costo degli stessi diminuito dell'importo già dedotto. Per i contributi corrisposti a norma di legge dallo Stato o da altri enti pubblici a fronte di tali costi si applica l'art. 88, comma 3». Da una prima lettura del dettato normativo si intuisce come momento fondamentale, ai fini fiscali, quello del sostenimento del costo: la deduzione dello stesso avverrà, infatti, o tutta nell'esercizio di sostenimento ovvero in quote costanti in tale esercizio e nei successivi ma non oltre il quarto. Sia ai fini fiscali che civilistici l'ammortamento si deve chiudere in cinque anni. Diverse però sono le riflessioni da fare, a seconda che il bene (o processo) risultante dall'attività di ricerca sia o no disponibile da subito per l'utilizzazione economica.

Bene (o processo) risultante dall'attività di ricerca disponibile da subito per l'utilizzazione economica

Come visto poco sopra, le spese per attività di ricerca e sviluppo possono essere capitalizzate al verificarsi di determinate condizioni (progetto specifico, prodotti identificabili e misurabili eccetera).

In caso contrario, le spese sostenute devono essere interamente spese a conto economico. In tali circostanze, l'operatore potrà scegliere se dedurre la spesa interamente nell'esercizio di sostenimento, ovvero per quote costanti nell'esercizio stesso e in quelli successivi, ma non oltre il quarto. Da un punto di vista operativo, in caso di opzione per una deduzione spalmata in più esercizi, si tratterà di eseguire una variazione in aumento nella dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio di sostenimento del costo,

pari alla quota parte di costo cui si intende rimandare la deduzione; negli anni successivi il recupero dell'eccedenza potrà essere eseguito mediante apposita variazione in diminuzione, da eseguirsi in dichiarazione ai sensi della lett. a), comma 4, art. 109 Tuir, ai sensi del quale sono deducibili i componenti negativi di reddito imputati a conto economico di un esercizio precedente, se la deduzione è stata rinviata in conformità alle norme contenute nel Tuir. Per un esempio del regime fiscale delle spese di ricerca e sviluppo interamente spese nell'esercizio si rimanda alla tabella riportata alla pagina successiva. Trattandosi di variazione temporanea, il rinvio della deduzione comporterà l'iscrizione in bilancio della fiscalità differita attiva, il cui *reversal* a conto economico avverrà nel momento in cui vi sarà l'abbattimento dell'imponibile fiscale, per effetto delle variazioni in diminuzione richiamate poco sopra.

Quanto detto vale per le spese di ricerca e sviluppo interamente spese a conto economico. Discorso diverso vale per le spese di ricerca e sviluppo capitalizzate. In questo caso, in virtù del principio generale della preventiva imputazione a conto economico, sancito dal comma 4, art. 109 Tuir, la deduzione avverrà nei limiti della quota di ammortamento stanziata a conto economico. Con l'avvertenza che, ove l'ammortamento civile risultasse inferiore alla quota parte di costo fiscalmente deducibile (per esempio, spesa per ricerca e sviluppo capitalizzata per 100, deducibile *pro quota* per 20, ammortizzata per 15), non potrà recuperarsi l'eccedenza per via extracontabile, stante l'abrogazione del quadro EC di Unico, a opera della Finanziaria 2008. Per mezzo del quadro EC, fino al periodo d'imposta 2007 (soggetti con periodo coincidente con l'anno solare) era consentito dedurre per via extracontabile la quota parte di ammortamenti, accantonamenti e altre rettifiche di valore che, seppur non fatte transitare a conto economico, risultava deducibile ai fini fiscali. Facendo riferimento alle spese di ricerca e sviluppo, l'utilizzo del quadro EC è stato possibile solo per le spese sostenute nel periodo d'imposta 2007⁽³⁾.

(3) La possibilità di utilizzare il quadro EC in merito alla deduzione delle spese per attività di ricerca e sviluppo è stata introdotta dall'art. 37, commi 47 e 48, D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito dalla legge 4 agosto 2006, n. 248. La deduzione extracontabile poteva avvenire solo in merito alle spese sostenute dal periodo d'imposta successivo a quello di entrata in vigore del D.L. n. 223/2006.

**REGIME FISCALE DELLE SPESE DI RICERCA
E SVILUPPO INTERAMENTE SPESATE NELL'ESERCIZIO**

Nell'esercizio 2009 sono sostenute spese di ricerca e sviluppo per complessivi 10.000 euro:

- ai fini contabili sono interamente imputate a conto economico nell'esercizio 2009;
- ai fini fiscali sono invece dedotte in quote costanti in cinque esercizi ex art. 108, comma 1, Tuir.

	2009	2010	2011	2012	2013	Totale
Importo rilevato nel conto economico	10.000	-	-	-	-	10.000
Importo deducibile	2.000	2.000	2.000	2.000	2.000	10.000
Δ (delta) in Unico						
Δ (delta) positivo	8.000					8.000
Δ (delta) negativo		-2.000	-2.000	-2.000	-2.000	-8.000

**Δ negativo in Unico ex art. 109, comma 4, lett. a), Tuir
componenti negativi iscritti nel conto economico di un esercizio precedente per i quali l'art. 108,
comma 1, Tuir consente il rinvio della deduzione**

non si tratta di deduzioni extracontabili

**Bene (o processo) risultante
dall'attività di ricerca
non disponibile da subito
per l'utilizzazione economica**

L'Oic 24 prevede che l'ammortamento dei costi di ricerca e sviluppo abbia inizio dal momento in cui il bene (o processo) risultante è disponibile per l'utilizzazione economica. Cosa succede, quindi, nei casi in cui il costo risulti sostenuto, ma l'attività di ricerca non risulti ancora terminata? Da una parte, il primo comma dell'art. 108 Tuir prevede, quale termine *a quo* per la deduzione, l'esercizio di sostenimento del costo. Dall'altra, la prassi contabile prevede lo stanziamento della quota d'ammortamento al termine dell'attività di ricerca, disinteressandosi

del momento in cui il costo è stato effettivamente sostenuto. Il problema, insomma, è quello di sapere se può la deduzione del costo anticipare il transito a conto economico dell'ammortamento. Una combinata lettura degli artt. 108 e 109 Tuir porterebbe a un'apertura in tal senso. Di diverso avviso è l'Agenzia delle Entrate.

Intervenuta sull'argomento con risoluzione 25 luglio 2006, n. 95/E, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che, in assenza di compilazione del quadro EC⁽⁴⁾, l'unico modo di dedurre un costo è quello di farlo transitare a conto economico. Quindi, secondo l'Agenzia, nei casi di attività di ricerca ancora in itinere, la deduzione è rimandata al momento della conclusione del progetto. Poiché è solo

(4) La pronuncia precede l'abolizione del meccanismo di deduzione extracontabile di cui al quadro EC di Unico, a opera della Finanziaria 2008, ma tratta il caso di spese di ricerca e sviluppo sostenute anteriormente al periodo d'imposta 2007, in quanto tali non transitabili in EC.

DEDUZIONE DELLE SPESE PER ATTIVITÀ DI RICERCA E SVILUPPO PORTATE A TERMINE

Bene (o processo) risultante dall'attività
di ricerca disponibile da subito
per l'utilizzazione economica



Spesa di ricerca e sviluppo
transitata a conto economico:
deduzione *pro quota*
o tutta nell'esercizio



Spesa di ricerca e sviluppo
capitalizzata: deduzione ancorata
alla quota di ammortamento
stanziata in bilancio

a partire da tale data che l'ammortamento può essere stanziato a bilancio, dando vita a componenti di reddito fiscalmente rilevanti. Nello specifico, la deduzione avverrà secondo le regole proprie del bene immateriale realizzato, seguendo il disposto dell'art. 103 Tuir. In caso contrario, prosegue l'Agenzia, la perdita derivante dal mancato raggiungimento di un risultato economicamente apprezzabile potrà essere dedotta per intero nell'esercizio in cui si manifesterà l'insuccesso dell'attività di ricerca svolta, ai sensi dell'art. 101, comma 4, Tuir, trattandosi di un costo di natura certa, deducibile secondo i principi generali della competenza, dell'inerenza, della correlazione e della preventiva imputazione dei componenti negativi del reddito d'impresa, così come previsto dall'art. 109 Tuir.

La motivazione fondamentale sui cui si poggia la pronuncia dell'Agenzia è dunque il generale principio di previa imputazione a conto economico, sancito dal comma 4, art. 109 Tuir.

La presa di posizione dell'Agenzia desta più di una perplessità. Forti dubbi si nutrono nella pretesa di trasformare il diritto di deduzione di una spesa per attività di ricerca (disciplinata dall'art. 108 Tuir) in un diritto a dedurre il costo connesso alla realizzazione di un bene immateriale (art. 103, sempre Tuir). Da un punto di

vista civile, il "congelamento" dell'ammortamento consente di ottemperare al principio di correlazione costi-ricavi proprio della dottrina ragionieristica, tale per cui, una volta individuato il periodo di competenza dei ricavi, i relativi costi devono concorrere alla formazione del reddito nel medesimo periodo. L'inizio dell'ammortamento nel momento in cui il prodotto (processo) è pronto per l'utilizzazione economica consente, quindi, di far concorrere alla formazione del reddito i ricavi (connessi allo sfruttamento del prodotto/processo ottenuto) insieme ai relativi costi (gli ammortamenti sull'attività di ricerca svolta in precedenza).

Tale impostazione avrebbe avuto sì rilevanza anche ai fini fiscali, in virtù del principio di derivazione del reddito, se non ci fosse stato però nel Tuir una norma di segno contrario (l'art. 108, appunto) che anticipa la deduzione del costo, al momento del suo sostenimento. Il comma 1 dell'art. 108 Tuir sul punto è chiaro: deduzione delle spese per attività di ricerca nell'esercizio in cui sono state sostenute ovvero in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi ma non oltre il quarto. Come si raccorda allora il disposto dell'art. 108 con il principio di previa imputazione a conto economico di cui al comma 4, art. 109 Tuir? Applicando il principio statuito dalla lett. b) del medesimo comma 4,

BENI RISULTANTI DALL'ATTIVITÀ DI RICERCA NON IMMEDIATAMENTE FRUIBILE PER L'UTILIZZAZIONE ECONOMICA

Bene (o processo) risultante dall'attività di ricerca non disponibile da subito per l'utilizzazione economica

Tesi dell'Agenzia delle Entrate: deduzione degli ammortamenti ex art. 103 Tuir, ovvero della perdita ex art. 101

Tesi alternativa: applicazione dell'art. 108 Tuir, deduzione anticipata con variazione in diminuzione da indicare in RF 43, colonna 3, di Unico SC

art. 109, in base al quale risultano comunque deducibili le spese e gli altri componenti negativi di reddito che pur non essendo imputabili a conto economico lo sono (deducibili) per disposizione di legge. Il caso è proprio quello degli ammortamenti connessi alle spese per attività di ricerca e sviluppo ancora in itinere; infatti, tali componenti non risultano imputabili a conto economico, perché così dispone la prassi contabile (Oic 24). Tuttavia, vi è una norma di diritto positivo che ne consente ugualmente la deducibilità (art. 108, comma 1, Tuir). Via libera quindi alla variazione in diminuzione in unico, con applicazione virtuosa del principio di derivazione del reddito, di cui all'art. 83 Tuir, tale per cui: «il reddito complessivo è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta, le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni della presente sezione».

Così facendo non si perviene a un illegittimo revival del meccanismo di deduzione extracontabile di cui al soppresso quadro EC di Unico; mediante il quadro EC, infatti, era possibile dedurre la quota parte di costo eccedente quella transitata a conto economico, in deroga al gene-

rale principio della previa imputazione di cui al comma 4 dell'art. 109.

Il caso in esame, invece, riguarda spese di per sé non imputabili a conto economico, ma comunque deducibili in forza di legge. Lo spirito dovrebbe essere quindi il seguente: ove il componente negativo di reddito risulti anche solo astrattamente imputabile a conto economico, opera il principio di previa imputazione, con impossibilità di ricorso alla deduzione extracontabile. Ove invece l'ammortamento non possa essere imputato a bilancio in base ai corretti principi contabili, è consentito dedurlo direttamente in Unico, perché questo è quello che si evince da una combinata lettura del primo comma dell'art. 108 e del comma 4 dell'art. 109 Tuir. L'unica avvertenza, in tali casi, è il rispetto delle quote costanti sancite dal comma 1, art. 108 Tuir. Quindi, se si inizia a dedurre il costo per quinti, tale comportamento dovrà essere mantenuto sino alla fine dell'ammortamento fiscale (prima) e civile (poi).

Per concludere, quello che si vuole evidenziare è che non può una posizione restrittiva dell'Agenzia delle Entrate superare un'interpretazione letterale della norma, chiaramente a favore di una deduzione del costo, per intero o *pro quota*, a partire dall'esercizio del suo sostenimento.