



**Ordine dei
Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili**
Verona



OIC 16 e OIC 9

Immobilizzazioni materiali: in particolare l'applicazione del component approach (B.4.19)
Svalutazioni per perdite durevoli di valore immobilizzazioni materiali e immateriali (B.3.13)

Lunedì 20 Novembre 2017, ore 14.30-18.30

Sala Formativa Associazione M15

Via Santa Teresa 2 - Verona

COMMISSIONE DI STUDIO
"IMPOSTE DIRETTE ED INDIRETTE"

OIC 9: Riflessi fiscali delle svalutazioni

Dott. Paolo Dragone
ODCEC Verona

La svalutazione dei beni materiali strumentali ai fini IRES.

*Ai sensi dell'art. 101, comma 1, “Le minusvalenze dei beni relativi all'impresa, diversi da quelli indicati negli artt. 85, comma 1, e 87, determinate con gli stessi criteri stabiliti per la determinazione delle plusvalenze, sono deducibili **se sono realizzate** ai sensi dell'art. 86, commi 1, lett. a) e b), e 2.”*

Da quanto sopra si ricava il principio secondo cui la disciplina del reddito di impresa vieta la deduzione delle svalutazioni giacché emergenti da fenomeni valutativi e non realizzativi.

La svalutazione dei beni materiali strumentali ai fini IRES.

Come detto, la svalutazione dei beni materiali strumentali assume rilevanza solo sotto l'aspetto civilistico e pertanto in sede di dichiarazione dei redditi si deve operare il raccordo tra il risultato economico e quello fiscale con una variazione in più, pari all'importo della svalutazione, attribuendo così ai beni, sotto l'aspetto fiscale, il valore ante svalutazione.

In particolare,

a) nell'esercizio in cui è stata effettuata la svalutazione, l'ammontare della variazione in aumento deve essere ridotta della quota di ammortamento "tributario" **non fruita** nell'esercizio come ammortamento contabile, ma implicitamente esistente nell'ammontare della svalutazione;

b) in ciascun periodo d'imposta successivo a quello di iscrizione della svalutazione, in aggiunta alla quota di ammortamento contabilizzata nel conto economico, è possibile dedurre anche una ulteriore quota di ammortamento fiscale, fino alla quota **massima** calcolata **in applicazione delle aliquote previste dal decreto ministeriale 31 dicembre 1988**.

(Ris. 9/2715 del 1980 e Ris. 98/E del 2013).

La svalutazione dei beni materiali strumentali ai fini IRAP.

Secondo quanto precisato dalla circ. Agenzia delle Entrate 26.5.2009 n. 27, le svalutazioni delle immobilizzazioni materiali e immateriali (c.d. "minusvalenze derivanti da fenomeni valutativi") sono irrilevanti ai fini IRAP, atteso che la voce B.10.c del Conto economico non concorre alla determinazione della base imponibile IRAP.

Ne deriva che, in caso di svalutazione (valore civilistico del bene inferiore a quello fiscale), il disallineamento tra valore civilistico e fiscale si riassorbe attraverso variazioni in diminuzione da effettuarsi in dichiarazione nel corso del processo di ammortamento del bene, applicando il criterio di ammortamento utilizzato in sede civilistica, ossia ripartendo il valore fiscale del bene (valore contabile residuo al lordo della svalutazione non dedotta fiscalmente) **sulla base della vita utile residua del bene stesso (Circ. n. 26/E 2012).**

Una particolare svalutazione dei beni materiali strumentali ai fini IRES: la dismissione dei beni dal processo produttivo.

In caso di eliminazione del bene dal processo produttivo, **il costo residuo è ammesso in deduzione nell'esercizio in cui avviene l'eliminazione** (art. 102, comma 4 del TUIR).

Quanto alla prova dell'eliminazione, può farsi riferimento alla documentazione dell'impresa che attesta la dismissione del bene, ovvero all'acquisto di un bene strumentale in sostituzione di quello eliminato, oppure alla circostanza che i beni prodotti dall'immobilizzazione eliminata non vengono più commercializzati (Circolare GDF 1/360000/1998).

È dubbia la deducibilità del costo residuo in un periodo successivo a quello dell'eliminazione dal processo produttivo; tuttavia, **trattandosi di una svalutazione**, potrebbe sostenersi il rinvio della deduzione alla distruzione o alla vendita del bene.

Una particolare svalutazione: gli oneri per migliorie su beni di terzi. Trattamento IRES

Fermo restando che le svalutazioni sono trattate nel principio Contabile OIC 9 è opportuno fare presente che anche altri principi contabili si occupano di fenomeni valutativi.

In particolare, trattando degli oneri per migliorie su beni di terzi trattati come oneri pluriennali, il riferimento è al principio contabile OIC 24 il quale prevede che *"i costi per migliorie e spese incrementative su beni di terzi sono cancellati dal bilancio **nel caso** in cui il contratto di locazione cui si riferiscono **cessi prima della scadenza originariamente pattuita**. Il relativo importo è rilevato direttamente a conto economico nella voce **B10c) Altre svalutazioni delle immobilizzazioni**, salvo il caso in cui la cessazione del contratto dipenda dall'acquisto del bene..."*.

Come si può osservare, l'onere derivante dallo stralcio degli oneri pluriennali relativi alle migliorie su beni di terzi transita in conto economico nella voce **B10c) Altre svalutazioni delle immobilizzazioni**, la quale pertanto funge da collettore di una serie di oneri il cui trattamento fiscale va valutato distintamente.

(segue)

Una particolare svalutazione: gli oneri per migliorie su beni di terzi. Trattamento IRES

Le spese incrementative sostenute su beni di terzi e capitalizzate nel bilancio del locatario costituiscono oneri pluriennali assoggettati alla disciplina di cui all'art. 108, comma 3, del TUIR.

Tale disposizione statuisce che *“Le altre **spese** relative a più esercizi, diverse da quelle considerate nei commi 1 e 2, sono deducibili **nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio**”*.

(segue)

Una particolare svalutazione: gli oneri per migliorie su beni di terzi. Trattamento IRES

Non essendo trattate ai commi 1, e 2 dell'art. 108 del TUIR, le spese in questione soggiacciono al principio secondo cui i criteri civilistici che ne disciplinano la ripartizione in un arco di tempo pluriennale assumono piena rilevanza fiscale.

Come osservato dalla dottrina *“In tale disposizione non sono contenuti riferimenti a specifiche norme del codice civile, in quanto, come era stato precisato nella relazione governativa, il regime delle spese in esame è contenuto in diversi articoli del codice civile e di leggi speciali. Si è inteso, quindi, confermare che il trattamento fiscale di tali spese resta subordinato alle scelte operate dall'impresa in sede di bilancio.”*

In sostanza, i criteri civilistici di redazione del bilancio determinano la quota di dette spese imputabile al conto economico e anche la misura di queste, deducibile dal reddito di impresa.

(segue)

Una particolare svalutazione: gli oneri per migliorie su beni di terzi. Trattamento IRES

La qualificazione contabile/formale dell'onere riferito alle spese per migliorie su beni di terzi, deducibile dal reddito di impresa a norma dell'art. 108, comma 3, non appare assumere alcuna rilevanza ai fini dell'applicazione della disciplina fiscale giacché la suddetta norma utilizza una terminologia molto ampia riferendosi, genericamente, alle “quote” delle spese relative a più esercizi.

La genericità della formulazione utilizzata dall'art. 108, comma 3 del TUIR consentirebbe di affermare che questa sia applicabile oltre che agli oneri riferibili alle migliorie su beni di terzi rilevati in Conto Economico sotto forma di “ammortamento” anche a quelli rilevati in Conto Economico sotto forma di “svalutazione”.

(segue)

Una particolare svalutazione: gli oneri per migliorie su beni di terzi. Trattamento IRES

La prassi ha osservato che, **in caso di mancato rinnovo del contratto di locazione, il valore ammortizzabile residuo delle spese capitalizzate si renderà interamente deducibile nell'esercizio in cui si verifica tale circostanza.** Quindi, la circostanza che l'onere in questione sia rilevato come svalutazione non preclude la deduzione integrale di tale onere nell'esercizio di rilevazione.

Cfr. Ris. 19.12.2007 n.383/E; R.M. 27.12.1983, n. 400, che riprende la precedente R.M. 10.7.1982, n. 2980.

Una particolare svalutazione: gli oneri per migliorie su beni di terzi. Trattamento IRAP

In linea generale, occorre ricordare che ai sensi dell'art. 5 del D.Lgs. n. 446/1997 il Valore della Produzione lorda ai fini IRAP è rappresentato da alcune Voci del Conto Economico considerate così come risultanti dal predetto documento (principio di presa diretta della base imponibile IRAP dalle voci rilevanti del Conto Economico).

Pur se presenti nel Conto Economico dell'esercizio, non rilevano ai fini della determinazione del Valore della Produzione lorda i costi della voce B10 c) del conto economico, riferita alle svalutazioni delle immobilizzazioni.

Lo stralcio dei costi per migliorie su beni di terzi per anticipata risoluzione del contratto di locazione, rilevato tra le svalutazioni di cui alla voce B10 c) del conto economico, in ossequio alla corretta applicazione di principi contabili, non sarebbe fiscalmente rilevante all'atto della loro rilevazione in quanto i predetti oneri sono imputati in voci di bilancio irrilevanti ai fini IRAP.

(segue)

Una particolare svalutazione: gli oneri per migliorie su beni di terzi. Trattamento IRAP

La rilevazione contabile dei componenti reddituali non esaurisce di per sé il loro assoggettamento ad imposta: **il regime fiscale delle componenti reddituali, infatti, non dovrebbe essere legato esclusivamente al dato formale dell'iscrizione in bilancio, ma occorrerebbe valutare la natura intrinseca, oggettiva, di queste, dando rilievo al requisito sostanziale del presupposto impositivo.**

Il fatto che la base imponibile dell'IRAP sia ancorata ai valori contabili va coordinato con l'esigenza di tassare l'effettivo valore della produzione, in modo che non venga a generarsi una maggiore capacità contributiva per il solo fatto che il costo venga rilevato inizialmente tra le poste valutarie.

Si potrebbe sostenere che lo stralcio degli oneri per migliorie su beni di terzi, rilevato come svalutazione, sia deducibile ai fini IRAP nell'esercizio in cui l'evento da cui si origina assume definitività, ovvero nell'esercizio in cui cessano gli effetti giuridici del contratto di locazione.

Riflessi fiscali delle svalutazioni

Conclusioni

Grazie dell'attenzione