



**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 16: Riflessi fiscali, ai fini IRES e IRAP, del component approach

Dott. Paolo Dragone
ODCEC Verona

La base normativa che disciplina l'ammortamento dei beni materiali ai fini IRES.

Art. 68 DPR 597/1973

1. Le quote di ammortamento degli immobili, degli impianti, dei macchinari e degli altri **beni** mobili sono deducibili a partire dal primo periodo d'imposta in qualsiasi momento dal quale il bene è stato utilizzato o avrebbe potuto essere utilizzato.”

2. La deduzione è ammessa in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione al costo dei **beni**, ..., dei coefficienti stabiliti con apposita tabella approvata con decreto del Ministro per le finanze e pubblicata nella Gazzetta Ufficiale. I coefficienti sono stabiliti per categorie di **beni omogenei** in base al normale periodo di deperimento e consumo nei vari settori produttivi.

Art. 102 (ex art. 67) DPR 917/1986

1. 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.

2. La deduzione è ammessa 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.

Entrambe le discipline sono completate da un D.M. che individua le categorie di beni ammortizzabili.

L'interpretazione dell'Amministrazione.

Nota n. 9/1751 del 4 gennaio 1979, relativa alle regole di ammortamento del costo relativo all'acquisto di partite di bombole il cui costo unitario è inferiore al limite stabilito per la deduzione integrale.

*“... tenuto conto che i beni di cui trattasi sono suscettibili di singola **autonoma utilizzazione**, si conferma che il relativo costo può essere portato integralmente in deduzione nell'esercizio in cui i beni stessi vengono acquistati.”*

Il concetto che traspare dall'affermazione sopra riportata è quello dell'**autonomia funzionale** del bene ammortizzabile.

(segue)

L'interpretazione dell'Amministrazione.

Nota n. 9/575 del 19 maggio 1979 Dir. II.DD, riguardante i Silos.

La questione riguardava, tra l'altro, il trattamento ai fini dell'ammortamento delle strutture in **cemento armato** costituenti il necessario supporto agli impianti.

A tal proposito l'Amministrazione chiarisce che *“in considerazione della loro destinazione accessoria all'impianto, ... non vi è dubbio, ... che a tutta la struttura di un impianto (dalle fondazioni ai supporti ed al macchinario) debba attribuirsi uno stesso coefficiente di ammortamento in quanto tutte le parti componenti sono **inscindibilmente connesse tra loro ed hanno una stessa durata di vita funzionale.**”*

In tale documento emerge il concetto di **connessione** tra gli elementi in virtù della quale i componenti che assumono destinazione accessoria vengono “assorbiti” dall'impianto a cui sono asserviti.

(segue)

L'interpretazione dell'Amministrazione.

Nota n. 9/162 del 1° febbraio 1980 Dir. II.DD, riguardante i coefficienti di ammortamento da applicare ad impianti di depurazione acque di scarico dotato di componente **immobiliare** e di componente **impiantistica**.

L'amministrazione ha ritenuto che *“un l'impianto di depurazione **non possa**, nel suo insieme, **costituire una categoria omogenea** alla quale applicare un unico coefficiente di ammortamento e ciò in quanto **la parte immobiliare** deve essere paragonata **ai fabbricati**, mentre le **attrezzature** costituiscono **parti meccaniche**. Conseguentemente, alla fattispecie in esame, vanno applicati i coefficienti propri delle due categorie, cioè il 5,50% per le vasche ed il 10% per l'attrezzatura.”*

Pertanto, sembra potersi desumere che per l'Amministrazione le due componenti (immobiliare e impiantistica) siano connotate da autonomia funzionale ai fini della determinazione delle regole di ammortamento. Si vedrà che tale impostazione ricorrerà anche in futuro.

(segue)

L'interpretazione dell'Amministrazione.

Circ. n. 11 (prot. n. 9/2513) del 4 marzo 1982 Dir. TT.AA, relativa all'ammortamento dei veicoli delle aziende di autotrasporto.

Trattando dei beni rientranti nella categoria degli automezzi, l'Amministrazione ha affermato che *“Ai fini della individuazione della sfera di applicazione della disposizione in esame, sotto il profilo oggettivo, si precisa che nella suddetta categoria [degli automezzi, nda] rientrano sia gli autoveicoli in grado di effettuare il trasporto (es. autocarro, autoarticolato ecc.) **sia i singoli pezzi serventi che compongono ciascun autoveicolo** (es. motrice, semirimorchio portacontenitori, contenitori ecc.).”*

Dal documento sopra riportato, ritorna l'idea dell'Amministrazione secondo cui i componenti **serventi** rientrano nella categoria del bene **a cui sono asserviti**.

(segue)

L'interpretazione dell'Amministrazione.

Nota n. 9/1285 del 9 febbraio 1985 Magazzino robotizzato

L'Amministrazione ha osservato che al fine di una corretta soluzione del quesito, bisogna preliminarmente stabilire se il magazzino in parola debba essere considerato come **un complesso unitario di attrezzature**, inscindibile nei suoi componenti costitutivi, e conseguentemente assoggettabile ad un unico coefficiente di ammortamento, ovvero se lo stesso debba essere considerato **a seconda delle varie parti di cui si compone** e pertanto assoggettabile ad ammortamento in base a percentuali diverse.

L'Amministrazione ha ritenuto *“che il magazzino robotizzato in argomento, il cui scopo è quello di accentrare la produzione in un unico punto da dove viene successivamente spedita alla varia clientela, rappresenti **un tutto unitario** le cui componenti (nastri trasportatori, traslatori robotizzati, torri di accumulo, smistatrice e calcolatore), non possiedono **una propria autonomia tecnico-funzionale**, configurandosi invece come parti di un unico complesso che, in quanto tale, deve essere ammortizzato con applicazione di un unico coefficiente di ammortamento.”*

(segue)

Le novità legislative 2016 in tema di reddito di impresa, in materia IRES.

ART. 83 DPR 917/1986 «Determinazione del reddito complessivo»

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. 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, anche nella formulazione derivante dalla procedura prevista dall' art. 4, comma 7-ter, del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38 e per i soggetti, diversi dalla micro imprese di cui all'art. 2435 ter del codice civile, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di **qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio** previsti dai rispettivi principi contabili.

Art. 2, comma 2, del D.M. 01/04/2009 n.48

Applicabilità delle norme del TUIR " *...che prevedono limiti quantitativi alla deduzione di componenti negativi o la loro esclusione o ne dispongono la ripartizione in più periodi di imposta, nonché quelle che esentano o escludono, parzialmente o totalmente, dalla formazione del reddito imponibile componenti positivi, comunque denominati, o ne consentono la ripartizione in più periodi di imposta, e quelle che stabiliscono la rilevanza di componenti positivi o negativi nell'esercizio, rispettivamente, della loro percezione o del loro pagamento*".

L'interpretazione della dottrina a seguito delle novità 2016

L'Agenzia delle entrate (circolare n. 7/E/2011) ha definito, per i soggetti IAS, i concetti di qualificazione, classificazione e imputazione temporale [utili per definire il (nuovo) principio di derivazione rafforzata per i nuovi OIC adopter]:

- **qualificazione** è individuazione dell'operazione e dei conseguenti effetti attraverso l'interpretazione di fatti, atti e negozi giuridici che l'hanno generata; si attribuisce così rilevanza fiscale al “modello giuridico-negoziale cui ricondurre ciascuna operazione aziendale, in relazione alla specifica funzione economica ed agli effetti sostanziali che essa determina”;

- **classificazione**, quale step successivo, è individuazione degli elementi reddituali (costi/ricavi) e patrimoniali (passività/attività) dell'operazione; in particolare, tale principio si riferisce all'individuazione della specifica “classe” di onere/ provento da contabilizzare secondo la “natura” che questi assumono nell'operazione;

- **imputazione temporale** significa individuazione del periodo d'imposta in cui i componenti reddituali devono concorrere a formare il reddito; tale “dimensione” impone di adeguare il concetto di competenza fiscale contenuto nell'art. 109 del T.U.I.R.

L'interpretazione della dottrina a seguito delle novità 2016

La questione è stata affrontata con riferimento **ai soggetti IAS (ed alle relative conclusioni si può rinviare)** ed è molto dibattuta.

Secondo taluni, in considerazione del fatto che l'art. 102 del T.U.I.R. fa riferimento a “beni materiali strumentali”, il component approach non potrebbe trovare riconoscimento a livello fiscale, essendo necessario far riferimento al **bene unitario** per l'applicazione dei coefficienti tabellari.

A diverse conclusioni giunge chi ritiene che il component approach attenga a un profilo di **qualificazione** dell'operazione, non sterilizzato dall'art. 2, comma 2, del Reg. 48/2009 che attiene solo a profili di “**quantificazione**” delle quote di ammortamento, e, quindi, sia riconosciuto fiscalmente in applicazione del principio di derivazione rafforzata.

L'interpretazione della dottrina a seguito delle novità 2016

Si segnala che l'Assonime con Studio del 2011 ha evidenziato, riferendosi ai soggetti IAS, *“che il sistema delle regole fiscali che limitano la deduzione degli ammortamenti si basa sui coefficienti tabellari previsti dal d.m. 31 dicembre 1988 i quali, a loro volta, assumono come parametro di riferimento i beni che sono tali in senso giuridico e per le loro caratteristiche funzionali. Sembra logico pertanto che, in presenza di cespiti complessi considerati unitariamente dalle tabelle ministeriali, gli ammortamenti fiscalmente deducibili debbano comunque essere conteggiati in funzione della vita economica fissata dalla tabella stessa, senza attribuire alcuna valenza fiscale a quelli calcolati con il metodo del component approach.”*

L'interpretazione dell'Amministrazione.

Circ. n. 4/E del 30 marzo 2017 Agenzia delle entrate

Il documento afferma, espressamente, che *“Alla luce della novità legislativa introdotta dal citato comma 21, si ritiene che le componenti impiantistiche, escluse dalla determinazione della rendita catastale degli immobili ospitanti le centrali fotovoltaiche ed eoliche, non possano essere considerate “beni immobili” nel senso inteso dalla circolare n. 36/E del 2013 ai fini della determinazione dell’aliquota.”*

Laddove la disposizione contenuta nell’articolo 1, comma 21, della legge n. 208 del 2015 stabilisce che *“A decorrere dal 1° gennaio 2016, la determinazione della rendita catastale degli immobili a destinazione speciale e particolare, censibili nelle categorie catastali dei gruppi D ed E, è effettuata, tramite stima diretta, tenendo conto del suolo e delle costruzioni, nonché degli elementi ad essi strutturalmente connessi che ne accrescono la qualità e l’utilità, nei limiti dell’ordinario apprezzamento.”*

Come si può osservare, non vi è alcun riferimento alla problematica del component approach, pertanto il tema andrebbe considerato, per prudenza, ancora “aperto”. Nemmeno Assonime (Circ. 12/2017) accenna a tale profilo.

Il component approach nell'IRAP

In virtù del rinvio fatto dall'art. 5 del DLGS 446/1997 alle risultanze di bilancio, si dovrebbe concludere circa la piena rilevanza del metodo del “component approach” ai fini della determinazione del Valore della Produzione ai fini IRAP.



OIC 16, inizio dell'ammortamento: Riflessi fiscali, ai fini IRES e IRAP

Decorrenza dell'ammortamento dei beni materiali strumentali

OIC 16. Par. 61 *“L'ammortamento decorre **dal momento in cui l'immobilizzazione è disponibile e pronta per l'uso.**”*

Art. 102, comma 1, TUIR 1. *“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.**”*

ART. 83 DPR 917/1986 «Determinazione del reddito complessivo»

*... per i soggetti, diversi dalla micro imprese di cui all'art. 2435 ter del codice civile, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di **qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio** previsti dai rispettivi principi contabili.*

Art. 2, comma 2, del D.M. 01/04/2009 n.48

◦ Applicabilità delle norme del TUIR *“...che prevedono limiti quantitativi alla deduzione di componenti negativi o la loro esclusione o ne dispongono la ripartizione in più periodi di imposta, nonché quelle che esentano o escludono, parzialmente o totalmente, dalla formazione del reddito imponibile componenti positivi, comunque denominati, o ne consentono la ripartizione in più periodi di imposta, e quelle che stabiliscono la rilevanza di componenti positivi o negativi nell'esercizio, rispettivamente, della loro percezione o del loro pagamento”.*

Decorrenza dell'ammortamento dei beni materiali strumentali

Come evidenziato per i soggetti IAS/IFRS, con argomentazioni utili anche per i soggetti non IAS che redigono il bilancio ordinario non in forma semplificata, parte della dottrina ritiene che si debba dare rilievo alla rappresentazione contabile IAS/IFRS in quanto l'inizio dell'ammortamento sarebbe da ricondurre tra i criteri di **imputazione temporale** previsti dall'art. 83 del TUIR.

Ai fini IRAP, per effetto il principio di “presa diretta” del Valore della produzione alle risultanze del bilancio, la regola stabilita dal principio contabile OIC 16 dovrebbe trovare piena applicazione ai fini di tale imposta.

Grazie dell'attenzione