Ordine dei Consulenti del Lavoro di Napoli
Rubrica "Dentro la Notizia"
Redazione a cura della Commissione Comunicazione del CPO di Napoli

Gennaio/11/2014 (*)
Napoli 24 Gennaio 2014

Con la Risoluzione n° 98/E del 19 dicembre 2013, l'Agenzia delle Entrate chiarisce il trattamento fiscale della svalutazione civilistica di beni materiali strumentali nell'ipotesi di quote di ammortamento, imputate a conto economico, inferiori a quelle massime previste dall'articolo 102, comma 2, del TUIR.
E' possibile dedurre fiscalmente una quota pari alla differenza tra la quota calcolata secondo le tabelle ministeriali e la quota di ammortamento imputata a Conto Economico.

Nel corso dell'attività di impresa può capitare che, l'analisi prospettica delle possibilità di utilizzo dei beni durevoli (*id*: beni strumentali materiali) evidenzi delle **perdite di valore tali da non consentire il recupero dell'intero valore residuo da ammortizzare**.

In questi casi, dal punto di vista contabile, il manifestarsi della **perdita durevole di valore (*id*: svalutazione)** comporta **l'anticipata imputazione a conto economico** di una quota di costo dell'immobilizzazione materiale, non più recuperabile attraverso i flussi di cassa derivanti dall'utilizzazione del bene.

Con l'interpello in esame, una società, trovandosi nelle condizioni sopra descritte, ha effettuato, nel bilancio di esercizio chiuso al 31 dicembre 2011, una **operazione di svalutazione dei cespiti**, aderendo a quanto prescritto dalle disposizioni contenute nell'articolo 2426, comma 1, punto 3), del Codice civile e dal Principio contabile OIC n. 16 ("Immobilizzazioni materiali").

In particolare, ha spiegato l'istante, tramite la svalutazione **il valore di alcuni impianti è stato ridotto al fine di allinearlo al valore recuperabile**

tramite l'uso (vale a dire, quel valore che si può ragionevolmente prevedere possa essere recuperato tramite flussi di ricavi attesi, sufficienti a coprire tutti i costi e le spese, incluso l'ammortamento).

La società ha precisato, inoltre, che, **nel corso degli esercizi, ha imputato a conto economico, prudenzialmente, quote di ammortamento inferiori** rispetto a quelle massime fiscalmente deducibili e la deduzione ai fini IRES è stata limitata all'importo contabilizzato, in ossequio al principio della previa imputazione a Conto economico.

Successivamente alla svalutazione, **la società non ha mutato**, sotto il profilo temporale **il piano di ammortamento**, rimasto invariato **sotto il profilo temporale** e proprio per questo motivo, **avendo ridotto il valore del cespite,** la società ha, quindi, **rilevato una quota di ammortamento contabile ridotta** rispetto a quella ante rettifica.

In pratica, si è ripartito il valore residuo da ammortizzare (sostanzialmente più basso di quello ante svalutazione) sullo stesso numero di esercizi inizialmente preventivato.

Dal punto di vista tributario, invece, la svalutazione effettuata nell'esercizio 2011 **non ha assunto rilevanza ai fini IRES,** dal momento che le norme sul reddito di impresa consentono la deduzione del costo fiscale delle immobilizzazioni solo nei limiti delle quote di ammortamento massime tabellari di cui all'articolo 102 del testo unico delle imposte sui redditi. Di conseguenza, la società istante ha effettuato, in sede di determinazione del reddito imponibile IRES, **una variazione in aumento**, temporanea, per un importo pari alla svalutazione contabilizzata. **Analogamente, ai fini IRAP**.

Orbene, il dubbio interpretativo della società istante ha riguardato le **modalità di riconoscimento tributario della svalutazione** operata.

Con **la Risoluzione n°98/E del 19 dicembre 2013**, l'Agenzia delle Entrate ha confermato che, dal punto di vista fiscale, **la deduzione delle quote di ammortamento** del costo dei beni materiali strumentali per l'esercizio dell'impresa **avviene in base ai criteri e alle limitazioni previste dall'articolo 102, comma 2, del TUIR**, che stabilisce che la deduzione delle quote "*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…*".

La deduzione, ovviamente, è consentita **nel rispetto del principio di previa imputazione al conto economico.**

Dal combinato disposto dei sopra menzionati articoli del TUIR, emerge come il legislatore fiscale:

- abbia cautelativamente stabilito un **limite massimo alla deducibilità annua** delle quote di ammortamento delle immobilizzazioni materiali;
- abbia indirettamente fissato una **"durata minima"** del periodo di ammortamento fiscale del bene.

L'Agenzia delle Entrate, con **la circolare n. 26/E del 2012,** ha precisato, altresì, che sono state già chiarite le **modalità di deduzione** degli ammortamenti fiscali effettuati **nell'ipotesi di una svalutazione del bene,** avente rilevanza solo civilistica.

Nell'ipotesi prospettata, invece, la società istante, prima della svalutazione del cespite, ha effettuato **ammortamenti civilistici (a quote costanti) più bassi di quelli massimi consentiti** ai fini IRES, scegliendo così di ammortizzare il bene in un **periodo più lungo** rispetto a quello "minimo" previsto.

Ebbene, nonostante ciò, **l'Amministrazione Finanziaria ha ritenuto che, anche nel caso di specie, possono essere dedotte ai fini IRES delle quote di ammortamento più alte rispetto a quelle imputate al conto economico, effettuando delle variazioni in diminuzione nella dichiarazione dei redditi**.

A tal proposito, le predette variazioni in diminuzione possono essere determinate **nella misura massima pari alla differenza tra la quota di ammortamento fiscale calcolata in base al coefficiente previsto** dal decreto ministeriale 31 dicembre 1988 **e la quota di ammortamento imputata a conto economico.**

La deduzione del costo imputato a conto economico **con la svalutazione** e rinviata ai successivi esercizi deve essere effettuata obbligatoriamente, applicando l'articolo 109, comma 4, lettera a) del TUIR, nella misura massima consentita dalla normativa fiscale, **a partire dall'esercizio in cui si generano le condizioni** per la sua deducibilità, in modo da evitare ogni possibile arbitraggio. **Il riassorbimento fiscale della svalutazione deve iniziare,** cioè, **nell'esercizio stesso in cui la stessa è stata**

contabilizzata, **a condizione, ovviamente, che la quota di ammortamento contabile risulti inferiore a quella massima fiscale**.

Si ritiene di dover precisare che, **l'eventuale minor ammortamento fiscale** (rispetto alla capienza massima) **non dedotto *medio tempore* non potrà essere dedotto a titolo di ammortamento** ma, potrà essere recuperato solo in sede di eventuale realizzo del cespite.

Ad maiora

IL PRESIDENTE
Edmondo Duraccio

(*) **Rubrica riservata agli iscritti nell'Albo dei Consulenti del Lavoro della Provincia di Napoli. E' fatto, pertanto, divieto di riproduzione anche parziale. Diritti legalmente riservati agli Autori**

ED/FC/PDN