

Analisi e commenti

Ias/Ifrs, dal bilancio a Unico: immobili, impianti e macchinari - 3

17 Aprile 2013

Le quote di ammortamento relative a tali beni contabilizzate nel bilancio sono fiscalmente deducibili solo previa verifica della strumentalità degli stessi all'attività d'impresa

Il regime fiscale delle valutazioni

Thumbnail
Image not found or type unknown

Da un punto di vista fiscale, occorre rilevare come le norme sul reddito d'impresa considerano irrilevanti le valutazioni operate contabilmente sugli immobili, impianti e macchinari utilizzati nell'attività d'impresa (cfr **articolo 110** del Tuir).

Ciò, è bene evidenziare, rappresenta la regola tradizionalmente applicabile ai contribuenti che utilizzano i principi contabili nazionali nella redazione del bilancio d'esercizio.

Senonché, come si avrà modo di chiarire, la medesima impostazione è stata di fatto confermata, sia a livello interpretativo che normativo, anche per le imprese IAS *adopter*.

In particolare, già la **circolare n. 7/2011** aveva precisato che le rivalutazioni operate ai sensi dello IAS 16 e le svalutazioni effettuate ai sensi dello IAS 36 non rilevano fiscalmente, perché rappresentano dei fenomeni meramente valutativi non ricompresi nella cosiddetta derivazione rafforzata che, come noto, attribuisce rilevanza fiscale ai criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti nei principi IAS/IFRS (cfr **articolo 83** del Tuir in vigore dal 2008).

Il successivo articolo 3, comma 2, del **decreto 8 giugno 2011** - emanato per coordinare i principi IAS/IFRS con le regole di determinazione della base imponibile IRES - ha confermato i chiarimenti della circolare, stabilendo l'irrilevanza dei maggiori o minori valori da valutazione attribuiti agli immobili, impianti e macchinari ai sensi del principio contabile IAS 16.

Un esempio pratico: rivalutazione del bene al fair value Si ipotizzi un bene immobile iscritto contabilmente a 10.000 euro, rivalutato al *fair value*, nel secondo esercizio, di 2.000 euro.

Da un punto di vista fiscale, i 2.000 euro di rivalutazione non concorrono a formare il reddito d'impresa e il valore fiscale del bene (pari a 10.000 euro) risulterà disallineato rispetto a quello iscritto in contabilità (pari a 12.000 euro).

Il regime fiscale dell'ammortamento

Un'ulteriore tematica riguarda il riconoscimento fiscale della quota di ammortamento effettuata contabilmente sui beni in esame.

In particolare, si ricorda che, per poter dedurre fiscalmente le quote di ammortamento relative ai beni immobili, agli impianti e ai macchinari utilizzati dall'impresa non las, è necessario verificare la strumentalità degli stessi all'esercizio dell'attività, così come stabilito dall'**articolo 43** del Tuir.

Tale condizione resta valida anche per i contribuenti che utilizzano i principi las/lfrs nella redazione del bilancio d'esercizio. In altri termini, le quote di ammortamento contabilizzate nel bilancio las sono fiscalmente deducibili solo previa verifica della strumentalità degli stessi all'attività d'impresa (cfr circolare n. 7/E del 2011 e articolo 3, comma 1, del decreto dell'8 giugno 2011).

L'effettiva deduzione fiscale delle quote di ammortamento dovrà, comunque, essere effettuata, anche per le imprese las, in misura non superiore a quella stabilita dai coefficienti previsti nel decreto ministeriale 31 dicembre 1988 (cfr circolare n. 7/E del 2011).

Un esempio pratico: il valore contabile e fiscale del bene

Si ipotizzi l'esempio illustrato nell'**articolo precedente** in cui è acquisito nel 2012 un bene immobile al costo di acquisto di 20.000 euro con vita utile residua di cinque anni.

Si supponga, inoltre, che il coefficiente fiscale di ammortamento sia del 20% e che nel 2014 il bene sia svalutato al suo valore recuperabile pari a 6.300 euro.

In tale situazione, l'impresa determinerà le quote di ammortamento nei periodi 2015-2016 ripartendo il nuovo valore del bene (6.300) per la sua residua vita utile (due anni, ossia 2015 e 2016), ottenendo, quindi, un valore pari a 3.150 euro.

Fiscalmente, invece, la quota di ammortamento risulterà sempre pari a 4.000 euro (il 20% di 20.000 euro) e la svalutazione effettuata nel 2014 non assumerà rilevanza.

In particolare, nel 2014 si avrà un valore fiscale più alto rispetto a quello contabile (poiché la svalutazione non è fiscalmente deducibile) che potrà essere dedotto come maggiori quote di ammortamento rispetto a quelle imputate nei periodi d'imposta 2015-2016. Tali maggiori quote potranno essere dedotte nel presupposto che il costo è transitato nel 2014 a conto economico a titolo di svalutazione (cfr **circolare n. 26/2012**).

Quanto evidenziato è sintetizzato nella seguente tabella.

Anno	Ammortamento e svalutazione contabile	Ammortamento fiscale
2012	4000 (20.000/5)	4.000
2013	4.000 (16.000/4)	4.000
2014 Valore recuperabile = 6.300	4.000 (12.000/3) Svalutazione a CE di 1.700	4.000 Svalutazione di 1.700 non deducibile
2015	3.150 (6.300/2)	4.000
2016	3150 (3.150/1)	4.000

3 - fine. La **prima puntata** è stata pubblicata il 15 aprile, la **seconda puntata** il 16 aprile

di

Vincenzo Cipriani

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/analisi-e-commenti/articolo/iasifrs-dal-bilancio-unico-immobili-impianti-e-macchinari-3>