

Normativa e prassi

Svalutazione soltanto civilistica: tempi e modi di “riassorbimento”

19 Dicembre 2013

Delineato un percorso che consente di evitare ogni possibile arbitraggio e permette di estinguere in breve tempo il disallineamento generatosi tra i diversi valori

Thumbnail
Image not found or type unknown

Con la **risoluzione n. 98/E** del 19 dicembre, l’Agenzia delle Entrate torna a fornire chiarimenti in merito alla problematica, già trattata nella **circolare 26/2012**, delle modalità di “riassorbimento”, ai fini Ires e Irap, della svalutazione delle immobilizzazioni materiali avente rilevanza solo civilistica.

La richiamata circolare, in estrema sintesi, aveva chiarito che, in caso di svalutazione con rilevanza solo civilistica, il contribuente, oltre alle quote di ammortamento del bene imputate al conto economico, può dedurre annualmente, attraverso una variazione in diminuzione, anche una quota della svalutazione di bilancio.

Più in particolare, con riferimento all’ipotesi di svalutazione di un bene senza variazione della vita utile residua (in questo caso, si tratta di beni acquisiti dopo l’entrata in vigore della nuova disciplina Irap, cioè l’1 gennaio 2008, nonché di quelli acquisiti prima e che, a tale data, non presentavano alcun disallineamento tra il valore civile e quello fiscale), aveva precisato che il disallineamento tra il valore civile e quello fiscale, generato a seguito della svalutazione fiscalmente non rilevante, viene riassorbito attraverso variazioni in diminuzione da effettuarsi in dichiarazione nel corso del processo di ammortamento del bene, utilizzando:

- ai fini Ires, il criterio di ammortamento stabilito dal Tuir, applicando il coefficiente tabellare stabilito dalle norme tributarie al costo, al lordo della svalutazione fiscalmente non rilevante
- ai fini Irap, 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.

La risoluzione odierna affronta la particolare ipotesi in cui la svalutazione civilistica effettuata da una società di capitali riguarda un bene ammortizzato in bilancio in misura inferiore a quella massima consentita ai fini Ires.

Da un punto di vista contabile, la svalutazione esprime una perdita durevole di valore subita dal bene strumentale, dipendente dal verificarsi di fatti aventi carattere di straordinarietà e gravità.

Il manifestarsi della perdita durevole di valore comporta l'anticipata imputazione al conto economico di una quota del costo dell'immobilizzazione, ossia della quota non più recuperabile attraverso i flussi di cassa derivanti dall'utilizzazione o dalla cessione del bene.

L'ammortamento, invece, è il procedimento contabile attraverso il quale si ripartisce il costo pluriennale di un'immobilizzazione materiale sugli esercizi in cui questa produrrà la sua utilità per l'impresa.

Sostanzialmente, sia la svalutazione sia l'ammortamento si concretizzano in una rettifica del valore dell'immobilizzazione materiale.

Sotto il profilo Ires, l'articolo 102, comma 2, del Tuir, stabilisce che la deduzione delle quote di ammortamento del costo dei beni materiali strumentali *"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..."* (decreto ministeriale 31 dicembre 1988). La deduzione, ovviamente, è consentita nel rispetto del principio contenuto nell'articolo 109, comma 4, del Tuir, in base al quale *"Le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati al conto economico relativo all'esercizio di competenza"* (principio di previa imputazione al conto economico).

Dal punto di vista Irap, le quote di ammortamento transitate a conto economico sono deducibili, ai fini della determinazione del valore della produzione netta delle società di capitali, ai sensi dell'articolo 5 del decreto legislativo 446/1997.

L'Agenzia delle Entrate, in applicazione dei principi espressi nella circolare 26/2012, ritiene che, anche nella fattispecie rappresentata nella risoluzione (che, si ricorda, prevede ammortamenti di bilancio inferiori a quelli massimi consentiti ai fini Ires), la svalutazione civilistica possa essere riassorbita, ai fini Ires e Irap, attraverso l'effettuazione di variazioni in diminuzione in dichiarazione.

Più precisamente, ai fini Ires, queste variazioni in diminuzione (articolo 109, comma 4, lettera a),

Tuir):

- devono essere effettuate a partire dall'esercizio in cui la svalutazione è stata contabilizzata
- devono essere determinate nella misura massima, pari alla differenza tra la quota di ammortamento fiscale, calcolata in base al coefficiente previsto dal Dm 31 dicembre 1988, e la quota di ammortamento imputata a conto economico; qualora la variazione in diminuzione non sia effettuata nella misura massima consentita, la corrispondente quota di svalutazione non dedotta non sarà più deducibile a titolo di ammortamento, ma sarà recuperabile solo in sede di eventuale realizzo del cespite.

La soluzione dell'Agenzia, da un lato, consente di evitare ogni possibile arbitraggio da parte del contribuente, sia per quanto riguarda i tempi del riassorbimento sia per ciò che concerne l'entità della svalutazione annualmente riassorbita; dall'altro, permette di estinguere nel minor tempo possibile il disallineamento tra il valore civile e quello fiscale del bene, generato dalla svalutazione di bilancio.

Per quanto riguarda l'Irap, la risoluzione 98/2013 conferma, dunque, i principi enunciati nella circolare 26/2012 e afferma che la svalutazione non dedotta si riassorbe applicando il criterio di ammortamento contabile, ossia ripartendo il valore Irap del bene (valore contabile residuo al lordo della svalutazione fiscalmente non dedotta) sulla base della vita utile residua.

Pertanto, l'importo complessivamente deducibile ai fini Irap è costituito dalla somma tra la quota di ammortamento dedotta per derivazione e la quota di svalutazione dedotta attraverso la variazione in diminuzione nella dichiarazione Irap.

Esempio

Si supponga di essere in presenza di un bene materiale strumentale acquistato nel 2011 che:

- ha un costo storico di 120
- ha una vita utile di sei esercizi (quota annua di ammortamento civilistico: 20)
- ha un coefficiente di ammortamento previsto dal Dm 31 dicembre 1988 pari al 25%, per cui la quota massima di ammortamento deducibile ai fini Ires è pari a 30 (prescindiamo, per semplicità espositiva, dalla riduzione alla metà della quota di ammortamento relativa al primo esercizio)

- nel 2013 subisce una svalutazione, con rilevanza solo civilistica, di 15, senza subire alcuna riduzione della vita utile residua (che rimane invariata).

Si avrà la seguente situazione:

Anno	2011	2012	2013	2014	2015	2016	Totale dedotto
<i>Amm.to civile</i>	-20	-20	-20	-15	-15	-15	-105
Svalutazione solo civilistica			-15				-15
<i>Amm.to IRES</i>							
di cui:	-20	-20	-30	-20	-15	-15	-120
- per derivazione	-20	-20	-20	-15	-15	-15	-105
- in dichiarazione IRES come variazione in diminuzione	0	0	-10	-5	0	0	-15
<i>Amm.to IRAP</i>							
di cui:	-20	-20	-20	-20	-20	-20	-120
- per derivazione	-20	-20	-20	-15	-15	-15	-105
- in dichiarazione IRAP come variazione in diminuzione	0	0	0	-5	-5	-5	-15
Valore civile al 31/12	100	80	45	30	15	0	

Valore IRES al 31/12	100	80	50	30	15	0
Valore IRAP al 31/12	100	80	60	40	20	0

Situazione civilistica: l'ammortamento civilistico post svalutazione che transita a conto economico è pari a 15 (cioè a 45/3, pari al valore civile residuo/vita utile residua).

Situazione Ires: il limite massimo di ammortamento annuo deducibile, ai fini Ires, è 30 anche dopo la svalutazione (pari a $120 \times 25\%$, cioè al costo del bene al lordo della svalutazione fiscalmente non rilevante x l'aliquota del Dm 31 dicembre 1988); la svalutazione civilistica di 15 viene riassorbita per 10 nel 2013 (pari alla differenza tra la quota massima deducibile di 30 e la quota transitata a conto economico di 20) e per 5 nel 2014 (la differenza tra la quota massima deducibile di 30 e la quota transitata a conto economico di 15 consente di riassorbire l'intera svalutazione residua di 5 - derivante dalla svalutazione iniziale di 15 meno la svalutazione riassorbita nel 2013 di 10).

Situazione Irap: il limite massimo di ammortamento annuo deducibile, ai fini Irap, è 20 anche dopo la svalutazione (pari a $60/3$, cioè al valore contabile residuo al lordo della svalutazione fiscalmente non rilevante/la vita utile residua); la svalutazione civilistica di 15 viene riassorbita per 5 in ciascuno degli anni 2014, 2015 e 2016 (cioè per un importo pari alla differenza tra la quota massima deducibile di 20 e la quota transitata a conto economico di 15).

di

Daide Amici

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/normativa-e-prassi/articolo/svalutazione-soltanto-civilistica-tempi-e-modi-riassorbimento>