

Analisi e commenti

Ias/Ifrs, dal bilancio a Redditi: le attività immateriali - 4

13 Agosto 2018

Un approfondimento sul trattamento tributario applicabile alle spese relative a iniziative che nascono, si sviluppano e crescono all'interno dell'azienda, come quelle di ricerca

Thumbnail Image not found or type unknown Dal punto di vista fiscale, le regole di determinazione del reddito d'impresa prevedono delle specifiche disposizioni, finalizzate a coordinare la rappresentazione contabile stabilita dallo Ias 38 con i tradizionali criteri fissati nel Testo unico delle imposte sui redditi.

In particolare, nel contesto contabile evidenziato nelle precedenti puntate assumono specifica rilevanza le regole fiscali applicabili alle spese di ricerca, alle valutazioni e all'ammortamento delle attività immateriali.

Il regime fiscale delle attività generate internamente

Le spese di ricerca

Con riferimento alle attività immateriali prodotte dall'impresa internamente, è bene ricordare la distinzione prevista dallo Ias 38 tra la fase della ricerca e quella dello sviluppo. Nella fase preliminare della ricerca, infatti, le spese devono essere imputate a conto economico, mentre nella successiva fase dello sviluppo devono essere iscritte tra le attività immateriali.

Da un punto di vista fiscale, le spese sostenute nella fase della ricerca sono deducibili integralmente nel periodo in cui risultano sostenute e imputate a conto economico.

Le spese effettuate nella fase dello sviluppo, invece, concorrono a formare il costo dell'attività immateriale e sono fiscalmente deducibili nel momento in cui l'attività è disponibile per l'utilizzo. A partire da tale momento, infatti, risulteranno imputate a conto economico le relative quote di ammortamento, che saranno deducibili fiscalmente secondo il regime proprio previsto dall'articolo

Un esempio pratico

Si ipotizzi un'impresa che ha sostenuto, nel corso del 2017, spese di ricerca per 10mila euro, di cui 9mila prima del 1° dicembre e mille tra il 1° e il 31 dicembre.

L'impresa è in grado di dimostrare che, al 1° dicembre 2017, risultavano presenti le condizioni previste dallo Ias 38 per rilevare il costo come un'attività immateriale e, pertanto, alla fine del 2017 iscrive:

- 1.000 euro tra le attività immateriali (spesa sostenuta dalla data in cui esistevano le condizioni per iscrivere l'attività immateriale)
- 9.000 euro a conto economico (spesa sostenuta prima del 1° dicembre 2017, quando non erano soddisfatte le condizioni per iscrivere l'attività immateriale).

Nel corso del 2018, l'impresa continua a produrre l'attività immateriale sostenendo un costo di 20mila euro.

A fine 2018, l'attività immateriale risulta iscritta in bilancio per 21mila euro (mille euro rilevati nel 2017 più 20mila euro contabilizzati nel 2018).

Nel 2019 l'attività immateriale è disponibile all'utilizzo ed è ammortizzata in bilancio secondo il criterio della vita utile.

In tale contesto, la spesa di 9mila euro sostenuta prima del 1° dicembre 2017 è deducibile integralmente, essendo imputata come costo nel conto economico del medesimo anno.

La spesa rilevata come attività immateriale alla fine del 2017 (mille euro) e quella rilevata nel 2018 (20mila euro), saranno deducibili a partire dal 2019, ossia nel momento in cui risulteranno imputate a conto economico le relative quote di ammortamento.

Tali quote risulteranno rilevanti fiscalmente secondo il regime proprio previsto dall'articolo 103 del Tuir per i beni immateriali.

Quanto detto è sintetizzato nella seguente tabella

| Anno | CONTO ECONOMICO (fase di ricerca) | ATTIVITA' IMMATERIALE (fase di sviluppo) | DEDUZIONE FISCALE |
|-------------|--|---|--------------------------|
|-------------|--|---|--------------------------|

| | | | |
|-------------|-------|--|---|
| 2017 | 9.000 | 1.000 | 9.000 |
| 2018 | | 20.000 | |
| 2019 | | Totale 21.000 (spesa ammortizzata contabilmente sulla base della vita utile) | Totale 21.000 (spesa ammortizzata fiscalmente sulla base dell'articolo 103 del Tuir) |

Le valutazioni

In ambito fiscale, è opportuno ricordare che le norme sul reddito d'impresa considerano irrilevanti le valutazioni operate contabilmente sulle attività immateriali, così come previsto dall'articolo 110 del Tuir.

Tale irrilevanza fiscale è stata tradizionalmente concepita per coloro che utilizzano i criteri civilistici nella redazione del bilancio d'esercizio.

Senonché, la stessa irrilevanza è di fatto applicabile anche alle imprese *las/lfrs adopter*, considerato che le valutazioni non rientrano tra i fenomeni considerati fiscalmente rilevanti nella determinazione del reddito d'impresa (*cfr articolo 83 del Tuir*).

Ciò è confermato, peraltro, da una serie di chiarimenti intervenuti su taluni beni d'impresa.

Si pensi, in particolare, ai beni rientranti nella disciplina dello las 16 (immobili, impianti e macchinari) e dello las 40 (investimenti immobiliari), per i quali la **circolare 7/E** del 2011 ha precisato l'irrilevanza fiscale della valutazione con il criterio del *fair value* e delle svalutazioni effettuate ai sensi dello las 36, poiché rappresentano dei fenomeni non ricompresi nella cosiddetta derivazione rafforzata. Quest'ultima, infatti, attribuisce rilevanza fiscale solo ai criteri di qualificazione, classificazione e imputazione temporale previsti nei principi las/lfrs (*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 las/lfrs con le regole di determinazione della base imponibile Ires - ha confermato, peraltro, i chiarimenti della circolare, stabilendo l'irrilevanza dei maggiori o minori valori da valutazione

attribuiti ai medesimi beni disciplinati dagli IAS 16 e 40, oltre che per quelli rientranti nello IAS 2 e nell'IFRS 5.

In definitiva, rientrando tra i fenomeni meramente stimativi, alcuna rilevanza fiscale può essere attribuita alle valutazioni effettuate con il criterio del *fair value* e alle svalutazioni operate ai sensi dello IAS 36 sulle attività immateriali in esame.

Un esempio pratico

Si ipotizzi un'attività immateriale iscritta contabilmente a 10mila euro, rivalutata al fair value nel secondo esercizio per un importo pari a 2mila euro. Da un punto di vista fiscale, i 2mila euro di rivalutazione non concorrono a formare il reddito d'impresa e il valore fiscale dell'attività (pari a 10mila euro) risulterà disallineato rispetto a quello iscritto in contabilità (pari a 12mila euro).

4 - continua

La **prima puntata** è stata pubblicata venerdì 27 luglio

La **seconda puntata** è stata pubblicata martedì 31 luglio

La **terza puntata** è stata pubblicata mercoledì 8 agosto

di

Vincenzo Cipriani

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/analisi-e-commenti/articolo/iasifrs-dal-bilancio-redditi-attivita-immateriali-4>