

# **La fiscalità del bilancio IAS**

## **Gli effetti fiscali relativi agli ammortamenti e ai costi pluriennali**

**Tavole sinottiche a cura di  
Giulio Andreani**

**Professore di diritto tributario  
alla Scuola Superiore dell'Economia e delle Finanze di Roma  
dottore commercialista**

# Ammortamento di beni materiali

## Applicazione degli IAS o del TUIR?

Gli ammortamenti attengono – secondo l’Agenzia delle Entrate e la prevalente dottrina – alle **valutazioni** (in quanto valori “congetturati”)

↓  
esclusione effetti fiscali IAS

In realtà gli ammortamenti attengono alla correlazione tra costi e ricavi e quindi rappresentano un fenomeno di attribuzione di un costo a più esercizi in funzione dell’utilità a questi trasmessa (in ciò consiste la correlazione) e quindi di imputazione temporale. A ben vedere la determinazione dell’ammortamento comporta al tempo stesso un’attività di imputazione e una di valutazione.

segue

# Ammortamento di beni materiali

## Applicazione degli IAS o del TUIR?

Tuttavia, in ogni caso:

- la nozione di “bene ammortizzabile” è individuata a seguito della **qualificazione** e **classificazione** IAS

conseguenze nella determinazione dell'ammortamento



# Ammortamento di beni materiali

## Applicazione degli IAS o del TUIR?

- “*Component approach*”:

- applicazione – ai fini fiscali dei – coefficienti ministeriali distinti alle singole componenti del bene, sulla base di una ricerca analogica (fermo restando il “tetto” costituito dall’applicazione del coefficiente di cui al D.M. al cespite unitariamente considerato)

- Inizio ammortamento:

- ai fini della iscrizione contabile IAS rileva il momento dell’acquisizione dei rischi e dei benefici, anche se anteriore all’atto di acquisto
- l’ammortamento IAS inizia a seguito della iscrizione contabile
- rileva ai fini fiscali il momento di entrata in funzione previsto dal TUIR?
- attiene esso alle valutazioni o alla “imputazione temporale” dei componenti reddituali?
- la questione è controversa, ma dovrebbe rilevare il momento IAS.

# **Ammortamento di beni materiali**

## **Applicazione degli IAS o del TUIR?**

- **Ridefinizione vita utile del bene:**

- **irrilevante ai fini fiscali (salvo adeguamento spontaneo nel rispetto del tetto di cui al D.M.)**

- **Valore residuo:**

- **non rileva ai fini fiscali**
- **se rilevato contabilmente, comporta la impossibilità di dedurlo fiscalmente come ammortamento, pur recuperandolo in sede di cessione del bene**
- **in ogni caso, se tale valore è “non significativo” può essere trascurato anche contabilmente**

# Ammortamento di beni materiali

## Applicazione degli IAS o del TUIR?

- Plusvalenze e minusvalenze iscritte a seguito dell'applicazione del "metodo della rivalutazione":
  - non rilevano ai fini fiscali
  - tuttavia le svalutazioni rilevano come imputazione al conto economico ex art. 109, c. 4, TUIR

- Raggiungimento iniziale al periodo di effettivo utilizzo:

prevale la quota forfettaria (1/2) prevista dal TUIR (in quanto vicenda valutativa) o si tratta solo di imputazione temporale? E' controverso

- Riclassificazione del bene:

se la vendita del bene è probabile, in base agli IAS esso è riclassificato fra i beni posseduti per la vendita: cessa l'ammortamento contabile, ma non viene meno la deduzione fiscale degli ammortamenti

# Ammortamento di beni materiali

## Applicazione degli IAS o del TUIR?

- Fuoriuscita del bene dal processo produttivo:

cessa l'ammortamento e deve essere eseguito l'*impairment test* con possibile svalutazione:

- la svalutazione è fiscalmente indeducibile
- deduzione del valore residuo ex art. 102, c. 4, TUIR

- Sospensione dell'utilizzo del bene:

- sospensione ammortamento contabile
- prosecuzione ammortamento fiscale  
(vi è tuttavia incertezza)

# Ammortamento di beni materiali

## Applicazione degli IAS o del TUIR?

- Dilazioni di pagamento:

in presenza di dilazioni di pagamento oltre i normali termini di mercato, il costo da assumere è pari al prezzo per contanti e la differenza rispetto al prezzo pagato costituisce onere finanziario, da dedurre nel periodo di dilazione o da capitalizzare: può quindi variare il costo ammortizzabile rispetto ai non *IAS adopter*

- Costi di smantellamento, rimozione e bonifica:

in base allo IAS 16 sono inclusi nel costo iniziale del bene cui ineriscono a fronte dell'accantonamento degli stessi.

Tale capitalizzazione rileva anche ai fini fiscali, poiché trattasi di un fenomeno di qualificazione, per il che i costi predetti vengono dedotti attraverso l'ammortamento del bene



# **Ammortamento di beni materiali**

## **Applicazione degli IAS o del TUIR?**

- **Ammortamento assorbito dal costo di altro bene:**

**la quota di ammortamento di un esercizio è solitamente rilevata nel CE, ma, qualora i benefici economici futuri di un'attività siano assorbiti nella produzione di altre attività, la quota di ammortamento costituisce parte del costo dell'altro bene ed è inclusa nel suo valore contabile.**

**Questo trattamento contabile dovrebbe assumere rilevanza anche ai fini fiscali, attenendo a un fenomeno di qualificazione/classificazione.**

# **Ammortamento di beni materiali**

## **Applicazione degli IAS o del TUIR?**

- **Beni di modico valore ( art. 102, c. 5, TUIR):**

- **la loro deduzione fiscale richiede la imputazione al CE**
- **gli IAS non prevedono la possibilità di escluderli dall'ammortamento**
- **tuttavia ne è possibile l'integrale imputazione al CE se l'esclusione dell'ammortamento è irrilevante o poco significativa ai fini dell'informativa**

# Ammortamento di beni materiali

## Applicazione degli IAS o del TUIR?

- Permuta di beni:

- il costo dei beni permutati è commisurato al *fair value*, sempreché l'operazione non sia priva di sostanza commerciale o il *fair value* non sia attendibilmente misurabile
- se sono valutabili al *fair value* sia l'elemento acquisito sia quello retrocesso, il *fair value* di quest'ultimo è utilizzato per valutare il costo di quello ricevuto, salvo il caso in cui il *fair value* del bene acquisito sia di più facile determinazione
- se l'elemento acquisito non è valutabile al *fair value*, il suo costo è assunto in base al valore di costo dell'elemento retrocesso
- l'art. 86, c. 2, TUIR consente, in caso di permuta con beni ammortizzabili, di considerare plusvalenza solo l'eventuale conguaglio in denaro, se il bene ricevuto è iscritto al valore di quelli ceduti: vi è contrasto quindi tra IAS 16 e TUIR, che si risolve con l'impossibilità di fruire dell'agevolazione, poiché questa presuppone un diverso trattamento contabile

## Spese di manutenzione su beni propri

- Spese di sostituzione:

in base allo IAS 16 sono capitalizzate, seguendo la sorte del costo del bene, mentre il valore residuo dei beni sostituiti è imputato al CE (di solito utilizzando il *component approach*)

- Spese per revisioni periodiche:

- devono essere capitalizzate e ammortizzate attraverso l'ammortamento del bene
- l'OIC 19 prevede invece l'accantonamento ad apposito fondo
- l'art. 107 TUIR è conforme all'OIC 19
- trattandosi di qualificazione e classificazione lo IAS 16 rileva anche ai fini fiscali

## Spese di manutenzione su beni propri

- Spese di manutenzione ordinaria (manodopera, materiali di consumo, piccoli pezzi di ricambio):

anche per lo IAS 16 – come per i principi nazionali – sono spese d'esercizio: ne discende che sono deducibili fiscalmente entro il plafond del 5%, che trova applicazione anche per i soggetti *IAS adopter* (pur potendo gli IAS incidere sulla formazione di tale plafond: vedi *leasing*)

- Pezzi di ricambio (non piccoli):

- lo IAS 16 li classifica tra le rimanenze con imputazione al CE nel momento dell'utilizzo
- tuttavia, se hanno rilevante valore e costituiscono dotazione avente una durata superiore all'esercizio, devono essere capitalizzati autonomamente e autonomamente ammortizzati

segue

## Spese di manutenzione su beni propri

- se non possono essere utilizzati autonomamente, ma solo con uno specifico fine, vanno capitalizzati in capo al bene e ammortizzati con esso
- i suddetti trattamenti discendono da qualificazione e classificazione delle spese di cui trattasi. Pertanto la disciplina IAS rileva anche ai fini fiscali (fermo restando il limite dei coefficienti di ammortamento, ove applicabili)

## Spese per migliorie su beni di terzi

- Le spese per migliorie su beni di terzi rientrano nell'ambito dello IAS 16 quando l'impresa ha il controllo (anche temporaneo) di tali beni e le spese sono dotate di autonoma funzionalità
- Negli altri casi sono disciplinate dallo IAS 38, secondo cui il loro ammortamento ha luogo in un periodo che è pari a quello più breve tra il periodo in cui le migliorie possono essere utilizzate e quello di durata residua del contratto in forza del quale l'impresa ha la disponibilità del bene (di terzi), comprensivo dell'eventuale rinnovo se vincolante
- Sotto il profilo fiscale queste spese sono deducibili ex art. 108, c. 3, TUIR nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio
- Conseguentemente le spese rilevanti ai fini contabili rilevano nella medesima misura anche ai fini fiscali

# Ammortamento dei beni immateriali

## La rilevazione iniziale

Presupposti per l'iscrizione nel bilancio di un'attività immateriale sono:

- probabilità dei benefici economici futuri attesi generabili dall'attività
- misurazione attendibile del costo dell'attività

Prima iscrizione dell'attività al **costo**



la configurazione di costo varia in base ai modi con cui l'attività viene generata o acquisita (IAS 38)



# **Ammortamento dei beni immateriali**

## **La rilevazione iniziale**

- Acquisizione da terzi:**

**Costo iscritto in bilancio**

**=**

**Prezzo di acquisto pagato al fornitore**

**+**

**Altri costi diretti necessari per preparare l'attività all'uso  
(costi del personale, onorari professionali e costi volti alla  
verifica del funzionamento adeguato dell'attività)**

**+**

**Dazi e imposte (non recuperabili) per l'acquisto**

**-**

**Sconti commerciali e abbuoni**

**I costi rilevano fino alla data in cui l'attività è in grado di operare.**

**segue**

# **Ammortamento dei beni immateriali**

## **La rilevazione iniziale**

### **Profilo fiscale:**

- **la configurazione di costo risultante dallo IAS 38 coincide con quella prevista dall'art. 110 TUIR**
- **l'eventuale attualizzazione del prezzo di acquisto discendente dall'applicazione degli IAS e la conseguente emersione degli interessi passivi rilevano anche ai fini fiscali, essendo la conseguenza di classificazione e qualificazione**

**segue**

# **Ammortamento dei beni immateriali**

## **La rilevazione iniziale**

- **gli interessi passivi da dilazione emersi dall'attualizzazione del prezzo non sono soggetti al regime di deducibilità dell'art. 96 TUIR, perché:**
  - **l'art. 96 TUIR è norma speciale, che trova applicazione indipendentemente dai principi contabili applicati dall'impresa**
  - **ai sensi dell'art. 96 TUIR non rilevano gli interessi passivi impliciti, ai quali sono equiparati quelli esplicitati in base ai principi contabili (Circ. Ag. Entr. 21/4/2009 n. 19/E)**
  - **la rilevanza degli interessi impliciti è contraria alla ratio dell'art. 96, che mira a contrastare la sottocapitalizzazione delle imprese**

# **Ammortamento dei beni immateriali**

## **La rilevazione iniziale**

- **Acquisto a seguito di un'aggregazione aziendale:**
  - **il costo dell'attività immateriale coincide con il valore equo alla data di acquisizione**
  - **per l'IFRS 3 tale valore rispecchia la probabilità dei benefici futuri generati dall'attività in capo all'acquirente**
  - **nell'ambito dell'aggregazione aziendale è necessario individuare i beni aziendali dotati di una propria autonomia e identità (le attività immateriali devono essere rilevate se possiedono i requisiti previsti dallo IAS 38)**

**segue**

# **Ammortamento dei beni immateriali**

## **La rilevazione iniziale**

- l'avviamento assume rilevanza come fattispecie residuale
- indicatore del valore equo è - in un mercato attivo - il prezzo di offerta (= prezzo di mercato corretto). In mancanza di prezzi di offerta, è utilizzabile il prezzo di un'operazione simile (salvo notevoli variazioni delle condizioni economiche tra il momento dell'operazione di riferimento e quella oggetto di determinazione del valore equo dell'attività)

# **Ammortamento dei beni immateriali**

## **Acquisto di azienda**

### **Profilo fiscale:**

- **le attività immateriali iscritte in base al fair value rilevano anche ai fini fiscali per tale valore**
- **ciò anche quando il fair value eccede il costo di acquisizione, con rilevazione nel CE di un “provento” pari all’eccedenza**
- **tale “provento” deve però concorrere alla formazione del reddito**

# **Ammortamento dei beni immateriali**

## **Conferimento di azienda/Fusione/Scissione**

### **Profilo fiscale:**

- **per effetto del regime di neutralità stabilito dagli artt. 176, 172 e 173 TUIR:**
  - **non assume rilevanza fiscale il fair value attribuito alle attività**
  - **non assume rilevanza fiscale il goodwill iscritto**
  - **non assume rilevanza fiscale il negative goodwill (rilevato come “provento”)**
- **Rilevano i valori fiscalmente riconosciuti delle attività ante aggregazione**

# Ammortamento dei beni immateriali

## La rilevazione iniziale

- **Acquisto usufruendo di contributi pubblici:**
    - iscrizione al *fair value* sia dell'attività immateriale sia del contributo, che è imputato al CE come provento lungo la vita utile del bene
- oppure:**
- iscrizione per un importo pari alla differenza tra costo del bene e contributo (che è quindi portato a riduzione del valore del bene stesso)



# **Ammortamento dei beni immateriali**

## **La rilevazione iniziale**

- **Acquisto mediante permuta di attività:**

**La valutazione dell'attività ricevuta è eseguita al *fair value*, salvo che:**

- **l'operazione di scambio non abbia sostanza commerciale,**  
**o**
- **il valore dell'attività ricevuta o quello dell'attività scambiata non siano valutabili in modo attendibile**

**(vedasi slide 11)**

# **Ammortamento dei beni immateriali**

## **La rilevazione iniziale**

- **Acquisto mediante permuta di attività:**
- **la permuta di un'attività immateriale rilevata al fair value genera:**
  - Profilo fiscale:**
    - **la tassazione di una plusvalenza pari alla differenza fra fair value dell'attività acquisita e il valore fiscale di quella data in permuta**
    - **la rilevazione di un costo fiscalmente riconosciuto dell'attività ricevuta pari al suo fair value**
- **trova applicazione l'agevolazione prevista dal comma 2 dell'art. 86 TUIR**

# Ammortamento dei beni immateriali

## La rilevazione iniziale

- Attività generate internamente:

Ai fini della iscrizione dell'attività tra le immobilizzazioni immateriali lo IAS 38 distingue una fase di ricerca e una di sviluppo

- fase di ricerca

Attività generale per accrescere e migliorare le conoscenze tecniche e scientifiche

Attività specifica per individuare un nuovo prodotto, processo, progetto o migliorarne uno esistente

i costi della fase di ricerca sono imputati al CE nell'esercizio di sostenimento, non essendo dimostrabili benefici economici futuri

segue 27

# **Ammortamento dei beni immateriali**

## **La rilevazione iniziale**

### **- fase di sviluppo**

**Attività di messa a punto della nuova conoscenza, del nuovo prodotto o del nuovo processo**

**i costi della fase di sviluppo sono iscritti come attività immateriali, se è possibile dimostrare:**

- 1. la fattibilità tecnica di ultimare l'attività in modo da renderla disponibile all'uso/vendita**
- 2. l'intenzione di completare l'attività per utilizzarla/venderla e la capacità di farlo**

**segue**

# **Ammortamento dei beni immateriali**

## **La rilevazione iniziale**

- 3. le modalità di realizzo dei probabili benefici economici futuri (es. esistenza di un mercato relativo all'attività)**
- 4. il possesso di appropriate risorse (tecniche, finanziarie e di altro tipo) per ultimare lo sviluppo e per l'utilizzo/vendita dell'attività**
- 5. la possibilità dell'azienda di individuare il costo attendibile dell'attività nella fase di sviluppo**

**Non possono costituire attività immateriali generate internamente i marchi, le testate giornalistiche, i diritti editoriali, le anagrafiche clienti e i diritti simili**

**segue**

# **Ammortamento dei beni immateriali**

## **La rilevazione iniziale**

**Costo dell'attività immateriale generata internamente**

**=**

**somma di tutti i costi diretti sostenuti da quando l'attività può essere iscritta come immobilizzazione immateriale fino al momento in cui può essere usata (spese per il personale, spese per servizi esterni, ammortamento beni utilizzati, ecc.)**

**Sono esclusi dalla capitalizzazione i costi sostenuti in precedenti esercizi, poiché iscritti nel CE in tali periodi**

# Ammortamento dei beni immateriali

## La valutazione dopo la rilevazione iniziale

Secondo lo IAS 38 (analogamente a quanto prevede lo IAS 16) la valutazione successiva può essere eseguita in base al:

- modello del costo, o al
- modello della rideterminazione del valore

costo iniziale di iscrizione al netto di ammortamenti  
accumulati e perdite durevoli di valore rilevate

*fair value* al netto di ammortamenti accumulati e perdite durevoli  
di valore (in caso di variazione del *fair value* gli ammortamenti  
devono essere determinati in modo che il valore contabile netto  
dell'attività equivalga al *fair value* della stessa alla data di  
riferimento)

segue

# **Ammortamento dei beni immateriali**

## **La valutazione dopo la rilevazione iniziale**

**Il *fair value* deve essere determinato con riguardo ad un mercato attivo**

**Difficoltà di tale determinazione (e quindi dell'applicazione del *revaluation model*):**

- spesso non sussiste un mercato attivo delle immobilizzazioni immateriali (es. brevetti, marchi sono unici nel loro genere)**
- le transazioni con terzi possono essere infrequenti, quindi il prezzo pagato può non essere rappresentativo del *fair value* dell'attività**

**segue**



# Ammortamento dei beni immateriali

## La valutazione dopo la rilevazione iniziale

### Profilo fiscale:

- le svalutazioni dei beni discendenti dal *revaluation model* sono indeducibili, ex art. 101 TUIR, che limita le deduzioni alle minusvalenze “realizzate”, posto che gli IAS non prevalgono in questo caso sul TUIR, trattandosi di vicenda valutativa
- sono tuttavia deducibili gli ammortamenti assorbiti dalle svalutazioni (art. 2, c. 2, D.M. IAS, Ris. 29/07/2005 n. 111/E)
- le rivalutazioni discendenti dal *revaluation model* sono del pari irrilevanti ex artt. 86 e 110 TUIR

# Ammortamento dei beni immateriali

## La vita utile

In base allo IAS 38 la vita utile è:

**definita**

o

**indefinita**

- valutabilità della durata
- ammortamento in base a un criterio sistematico.
- inizio ammortamento quando l'attività è disponibile all'uso
- l'ammortamento cessa quando l'attività è registrata come posseduta per la vendita (Ifrs 5) o viene eliminata dal processo produttivo

**Profilo fiscale: alle quote di ammortamento sono applicabili i limiti di deducibilità previsti dall'art. 103 TUIR**

- non è definibile in modo attendibile la durata
- no ammortamento
- verifica periodica della permanenza dei fatti e delle circostanze attestanti la vita utile indefinita

# Ammortamento dei beni immateriali

## Perdite e ripristini di valore (*impairment test*)

- In ogni caso, tanto relativamente alle attività con vita utile definita, quanto a quelle a vita utile indefinita, il valore contabile (costo originario o valore rideterminato) delle immobilizzazioni immateriali deve essere controllato periodicamente, al fine di accertare che esso non sia minore del loro “valore recuperabile” (che è pari al maggiore tra il *fair value* diminuito dei costi di vendita e il valore d’uso, pari al valore attuale dei flussi reddituali o finanziari futuri attesi)

### Profilo fiscale:

anche le svalutazioni da *impairment test* e i relativi ripristini sono irrilevanti, sempre in applicazione degli artt. 101, 86 e 110 TUIR

# **Ammortamento dei beni immateriali**

## **Perdite e ripristini di valore (*impairment test*)**

### **Profilo fiscale:**

- **I marchi e l'avviamento sono deducibili in misura non superiore a 1/18 del relativo costo, nonostante l'assenza del relativo ammortamento civilistico e la conseguente assenza dell'imputazione del relativo costo al CE**
- **la medesima possibilità di deduzione senza imputazione è applicabile a tutte le attività immateriali a vita utile indefinita (Circ. Ag. Entr. 11/6/2009, n. 28)**

## I costi pluriennali

### Le spese di ricerca e sviluppo e di pubblicità

- In base allo IAS 38 sono iscrivibili tra le immobilizzazioni immateriali, come spese pluriennali, solo le spese di sviluppo (ricorrendo talune condizioni, in presenza delle quali la capitalizzazione è obbligatoria e non semplicemente facoltativa)
- Devono essere imputate a conto economico le spese di ricerca generica, le spese di pubblicità e le spese di impianto e ampliamento

# I costi pluriennali

## Le spese di ricerca e sviluppo e di pubblicità

### Profilo fiscale:

- art. 108, c. 1, TUIR —————> deducibilità delle spese per studi e ricerche nell'esercizio in cui sono sostenute, o in quote costanti, in tale esercizio e nei successivi, ma non oltre il quarto (quindi: da 1 a 5 anni)
- art. 108, c. 1. TUIR —————> il costo dei beni acquisiti in esito a studi e ricerche è dedotto attraverso l'ammortamento di tali beni ex art. 103 (se le quote di ammortamento imputate al CE sono inferiori a quelle massime consentite dal TUIR, l'eccedenza non può essere dedotta extracontabilmente)

segue

# I costi pluriennali

## Le spese di ricerca e sviluppo e di pubblicità

### Profilo fiscale:

- **caso delle spese di sviluppo capitalizzate aventi esito positivo: impossibilità di dedurle anticipatamente e alternativamente al processo di ammortamento**
- **caso delle spese di sviluppo capitalizzate aventi esito negativo: deducibilità ex art. 101, c. 4, TUIR, nell'esercizio in cui emerge il mancato raggiungimento del risultato**
- **caso della imputazione delle spese di sviluppo al CE in assenza dei presupposti della loro capitalizzazione:**
  - **deducibilità integrale nell'esercizio (facoltativa)**
  - **deducibilità in un periodo di 2, 3, 4 o 5 anni in quote costanti (facoltativa). Questa possibilità sembra contrastata dalla Ris. 25/7/2006 n. 95 (non condivisibile sul punto)**

# I costi pluriennali

## Le spese di ricerca e sviluppo e di pubblicità

### Profilo fiscale:

- **art. 108, c. 2, TUIR** —————> **le spese di pubblicità e propaganda sono deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute o in quote costanti nell'esercizio stesso e nei quattro successivi**
- **posto che tali spese devono essere imputate al CE, ai fini fiscali è possibile facoltativamente:**
  - **dedurle integralmente nell'esercizio di sostenimento**
  - **dedurle in quote costanti in 5 anni**



# I costi pluriennali

## Le altre spese relative a più esercizi

### Profilo fiscale:

- art. 108, c. 3, 1° periodo, TUIR → sono deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio



### Rinvio al trattamento contabile/civilistico

- art. 108, c. 3, 2° periodo, TUIR → le medesime spese, non capitalizzabili per effetto dei principi contabili internazionali sono deducibili in quote costanti nell'esercizio in cui sono state sostenute e nei quattro successivi

segue

## I costi pluriennali

### Le altre spese relative a più esercizi

- Per effetto del primo periodo del comma 3 tali spese sarebbero state deducibili per intero nell'esercizio di sostenimento (mentre in base all'art. 2426, n. 5, cod. civ. avrebbero potuto essere capitalizzate e quindi dedotte in più esercizi)
- il 2° periodo del comma 3 ha lo scopo di impedire tale deduzione integrale e immediata (peraltro creando una dicotomia priva di giustificazione, visto che ne impone la deduzione in cinque anni)