

La lente sul fisco

L'Aggiornamento Professionale on-line

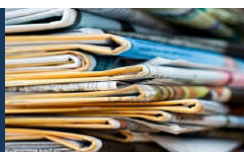


Sede Legale - Via San Pio V n. 27 - 10125 Torino (TO)
Reg. Imprese di Torino n. REA 1144054
Sede operativa - Via Bergamo n. 25 - 24035 Cumo (BG)
P.IVA e C.F. 10565750014

Uffici - Tel. 035.4376262 - Fax 035.62.22.226
E-mail: info@alservizi.it
www.lalentesulfisco.it

N. 192

del 27.06.2012



Le Daily News

A cura di Edoardo Martini

Chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate in materia di Irap: Circolare Ministeriale n.26/E del 20.06.2012

A ridosso della scadenza del versamento a saldo e primo acconto delle imposte sui redditi e dell'Irap, **l'Agenzia delle Entrate interviene con la C.M. 20.6.2012, n. 26/E, fornendo ulteriori chiarimenti in materia di Irap per le società di capitali, rispetto a quelli forniti in passato con la C.M. 26.5.2009, n. 27/E, e successivamente con la C.M. 16.7.2009, n. 39/E.** I chiarimenti, come si vedrà nel seguito, hanno avuto ad oggetto i seguenti argomenti: (i) trattamento delle svalutazioni delle immobilizzazioni materiali, con riferimento sia ai beni acquisiti e svalutati civilisticamente prima delle modifiche apportate alla disciplina Irap ad opera della Legge n. 244/2007 (con decorrenza dal 2008), sia a quelli acquisiti successivamente alle predette modifiche, ovvero anche in precedenza, ma che alla data di entrata in vigore delle modifiche (generalmente 1 gennaio 2008), non presentavano svalutazioni operate solo civilisticamente; (ii) trattamento delle svalutazioni di immobilizzazioni materiali per i soggetti che adottano i principi contabili internazionali; (iii) deducibilità degli accantonamenti operati a fronte della chiusura delle discariche (cd. oneri "post mortem"); (iv) deducibilità degli accantonamenti al fondo di ripristino dei beni relativi all'azienda condotta in affitto; (v) trattamento degli oneri finanziari e delle spese per il personale dipendente oggetto di capitalizzazione; (vi) deduzione dei costi per il personale addetto alla ricerca e sviluppo; (vii) applicazione della clausola di salvaguardia per i soggetti che adottano i principi contabili internazionali.

**Premessa e
quadro
normativo**

L'Agenzia delle Entrate, con la C.M. 20.6.2012, n. 26/E, torna ad occuparsi di alcune questioni connesse alla determinazione della base imponibile Irap delle società di capitali, per la quale aveva già fornito importanti chiarimenti in passato, dapprima con la C.M. 26.5.2009, n. 27/E, e successivamente con la C.M. 16.7.2009, n. 39/E.

In premessa, l'Agenzia ricorda che il principio generale che governa il sistema Irap per le società di capitali, dopo le modifiche apportate dalla Legge n. 244/2007, è quello della "presa diretta da bilancio" delle voci che formano la base imponibile Irap per tali soggetti. In altre parole, per i soggetti in questione, il valore della produzione rilevante ai fini Irap si determina prendendo come riferimento l'importo allocato nelle voci rilevanti del conto economico redatto secondo corretti principi contabili, e non si rende più applicabile l'art. 11-bis del D.Lgs. n. 446/97 (abrogato) che riconosceva rilevanza ai fini Irap delle variazioni operate ai fini delle imposte sui redditi. In particolare, l'art. 5, co. 1, del D.Lgs. n. 446/97, prevede per le società di capitali *"la base imponibile è determinata dalla differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) dell'articolo 2425 del codice civile, con esclusione delle voci di cui ai numeri 9), 10), lettere c) e d), 12) e 13), così come risultanti dal conto economico"*.

**Svalutazione
delle
immobilizzazioni
materiali**

Per quanto riguarda le **svalutazioni effettuate sui beni materiali ammortizzabili**, in ossequio alle regole previste dai principi contabili, poiché classificabili nella voce B10), lett. c), del conto economico, **non concorrono alla formazione della base imponibile Irap delle società di capitali, in quanto la predetta voce non assume rilevanza in ambito Irap**. Tale indeducibilità, pertanto, produce un disallineamento tra valore civile e fiscale del bene, con la conseguenza che si pone la questione di individuare quale sia il momento in cui il costo non dedotto ai fini Irap possa assumere rilevanza fiscale per tale tributo.

In tale contesto, la C.M. n. 26/E/2012 distingue due fattispecie:

1. **beni acquisiti prima della data di entrata in vigore della Legge n. 244/2007** (che ha istituito il "nuovo" regime Irap), **e, quindi, fino al 2007 e che a tale data presentavano già un disallineamento tra valore civile e valore fiscale** ("regime transitorio");
2. **beni acquisiti prima o dopo l'entrata delle modifiche apportate dalla legge n. 244/2007** e che a tale data non presentavano alcun disallineamento tra valore civile e fiscale ("nuovo regime").

**Beni acquisiti e
svalutati entro
il 2007**

Relativamente ai beni acquisiti prima dell'entrata in vigore delle novità introdotte dalla Legge n. 244/2007 ed oggetto di svalutazione civilistica in esercizi

precedenti al 2008, l'Agenzia delle Entrate, nelle precedenti **circolari n. 27/E/2009 e n. 36/E/2009**, aveva precisato che:

➤ *"i maggiori valori fiscali, derivanti dal mancato riconoscimento ai fini Irap delle svalutazioni operate in bilancio, sono deducibili dall'imponibile del tributo regionale, attraverso variazioni in diminuzione, a partire dall'esercizio successivo a quello in cui si conclude l'ammortamento contabile, nei limiti dell'importo derivante dall'applicazione dei coefficienti tabellari previsti dal decreto ministeriale 31 dicembre 1988".*

In buona sostanza, precisa l'Agenzia nella C.M. n. 26/E/2012, **in presenza di un disallineamento pregresso (ante 2008) tra valore civile e fiscale di un bene materiale, per effetto di svalutazioni operate solo in sede civilistica e non dedotte ai fini Irap (né Ires), ritorna applicabile il "vecchio" art. 11-bis del D.Lgs. n. 446/97 (abrogato dal 2008) che consente di effettuare, sia in ambito Ires, sia ai fini Irap, una variazione in diminuzione per recuperare l'importo non dedotto in precedenza a titolo di svalutazione.**

Esempio (C.M. n.26/E/2012)

Esempio

Bene acquisito nel 2005:

- costo storico 100
- vita utile 10 anni
- coefficiente di ammortamento 10%
- nel 2007 è stato svalutato (solo civilisticamente) per 10, con conseguente "accorciamento" della vita utile residua da 8 a 7 anni (l'ammortamento del 10% è infatti effettuato al 10% sul valore contabile residuo di 70, pari a quello effettuato civilisticamente).

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Svalutazione solo civilistica			-10							
Amm.to civilistico	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	0
Ammortamento Ires	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10
Ammortamento Irap	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10
Valore civilistico al 31.12	90	80	70	60	50	40	30	20	10	0
Valore Ires al 31.12	90	80	70	60	50	40	30	20	10	0
Valore Irap al 31.12	90	80	70	60	50	40	30	20	10	0

OSSERVA

E' bene evidenziare che l'ammortamento operato ai fini Irap nel 2012 è effettuato extra contabilmente tramite una variazione in diminuzione in dichiarazione (anche ai fini Ires), posto che l'ammortamento ai fini civilistici è terminato nel 2013 a seguito dell'accorciamento conseguente alla svalutazione effettuata nel 2007.

Inoltre, **la C.M. n. 26/E/2012 precisa**, innovando rispetto a quanto contenuto nelle precedenti circolari del 2009, **che nell'ipotesi in cui l'ammortamento civilistico risulti inferiore a quello operato fiscalmente, è possibile dedurre il maggiore valore fiscale nel corso del processo di ammortamento senza attendere la fine dell'ammortamento contabile.**

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Svalutazione solo civilistica			-10							
Amm.to civilistico	-10	-10	-8,75	-8,75	-8,75	-8,75	-8,75	-8,75	-8,75	-8,75
Ammortamento Ires	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10
Ammortamento Irap	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10
Valore civilistico al 31.12	90	80	61,25	52,5	43,75	35	26,25	17,5	8,75	0
Valore Ires al 31.12	90	80	70	60	50	40	30	20	10	0
Valore Irap al 31.12	90	80	70	60	50	40	30	20	10	0

Nell'esempio illustrato, che riprende i medesimi dati dell'esempio precedente, posto che l'ammortamento fiscale è superiore a quello civilistico (a seguito della svalutazione), l'eccedenza, pari a 1,25 per ciascun esercizio dal 2007 al 2014, è deducibile in tali esercizi con variazioni in diminuzione da operare nella dichiarazione, al fine di riassorbire l'intero differenziale pari a 10.

§

**Beni acquisiti
prima e dopo il
2008 non
svalutati fino
al 2007**

Per i beni acquisiti prima e dopo l'entrata in vigore delle modifiche apportate dalla Legge n. 244/2007 e non svalutati civilisticamente fino al 2007, il

disallineamento che deriva dalla svalutazione degli stessi operata dal 2008 in avanti (e quindi in un periodo in cui trovano già applicazione le nuove regole Irap), è **recuperabile nel corso del processo di ammortamento del bene, tramite variazioni in diminuzione nella dichiarazione Irap, per la differenza tra il maggior ammortamento deducibile fiscalmente rispetto a quello stanziato nel conto economico.**

Esempio (C.M. n.26/E/2012) – svalutazione con mantenimento della vita utile originaria

Esempio

Bene acquisito nel 2008:

- costo storico 100
- vita utile 10 anni
- coefficiente di ammortamento 10%
- nel 2010 è stato svalutato (solo civilisticamente) per 10, senza alcuna riduzione della vita utile residua, che rimane invariata ad 8 anni a partire dal 2010.

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Svalutazione solo civilistica			-10							
Amm.to civilistico	-10	-10	-8,75	-8,75	-8,75	-8,75	-8,75	-8,75	-8,75	-8,75
Ammortamento Ires	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10
Ammortamento Irap	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10
Valore civilistico al 31.12	90	80	61,25	52,5	43,75	35	26,25	17,5	8,75	0
Valore Ires al 31.12	90	80	70	60	50	40	30	20	10	0
Valore Irap al 31.12	90	80	70	60	50	40	30	20	10	0

OSSERVA

Nell'esempio prospettato, **la differenza tra ammortamento civilistico operato dal 2010 sul minor valore del bene a seguito della svalutazione e l'ammortamento fiscale dedotto sul maggior valore** (ante svalutazione, in quanto non riconosciuta fiscalmente), **può essere dedotta, secondo quanto**

precisato dall'Agenzia nella C.M. n. 26/E:

- **ai fini Ires**, tramite una variazione in diminuzione, pari a 1,25 per ciascun periodo d'imposta (10 – 8,75), dal 2010 al 2017, ai sensi dell'art. 109, co. 4, lett. b), del TUIR, sul presupposto che il costo (svalutazione) è stato imputato a conto economico in un esercizio precedente;
- **ai fini Irap**, l'importo della svalutazione non dedotta nel 2010, pari a 10, viene recuperata "spalmandola" lungo la durata residua del processo di ammortamento (8 esercizi), in misura pari ad 1/8 per ciascun periodo (1,25). Resta ferma la deduzione per imputazione a conto economico dell'importo di 8,75, pari ad 1/8 di 70, per un totale dedotto di 10 (8,75 contabilmente e 1,25 come variazione in diminuzione).

Esempio (C.M. n.26/E/2012) – svalutazione con variazione della vita utile residua

Esempio

Bene acquisito nel 2008:

- costo storico 100
- vita utile 10 anni
- coefficiente di ammortamento 10%
- nel 2010 è stato svalutato (solo civilisticamente) per 10, con conseguente riduzione della vita utile residua, che passa da 8 a 7 anni.

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Svalutazione solo civilistica			-10							
Amm.to civilistico	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	0
Ammortamento Ires	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10
Ammortamento Irap	-10	-10	-11,43	-11,43	-11,43	-11,43	-11,43	-11,43	-11,43	0
Valore civilistico al 31.12	90	80	60	50	40	30	20	10	0	0
Valore Ires al 31.12	90	80	70	60	50	40	30	20	10	0
Valore Irap al 31.12	90	80	68,67	57,14	45,71	34,29	22,86	11,43	0	0

OSSERVA

Nell'esempio prospettato, **la differenza tra ammortamento civilistico operato dal 2010 sul minor valore del bene a seguito della svalutazione e l'ammortamento fiscale dedotto sul maggior valore (ante svalutazione, in quanto non riconosciuta fiscalmente), può essere dedotta**, secondo quanto precisato dall'Agenzia nella C.M. n. 26/E:

- **ai fini Ires**, tramite una variazione in diminuzione, pari a 10, nel periodo d'imposta 2017, ai sensi dell'art. 109, co. 4, lett. b), del TUIR, nel presupposto che il costo è transitato a conto economico a titolo di svalutazione in un esercizio precedente;
- **ai fini Irap**, l'importo della svalutazione non dedotta nel 2010, pari a 10, viene recuperata "spalmandola" lungo la durata residua del processo di ammortamento (7 esercizi), in misura pari ad 1/7 per ciascun periodo (1,43). Resta ferma la deduzione per imputazione a conto economico dell'importo di 10, per un totale dedotto di 11,43, dato dalla sommatoria tra importo imputato a conto economico (10) e variazione in diminuzione (1,43).

Svalutazione delle immobilizzazioni immateriali

Per quanto riguarda le **svalutazioni (solo civilistiche) operate sui beni immateriali (individuati dall'art. 103 del TUIR)**, la C.M. n. 26/E/2012 precisa quanto segue:

- **se la svalutazione è stata operata nei bilanci antecedenti all'entrata in vigore delle modifiche operate dalla Legge 244/2007** (e quindi fino al 2007), i maggiori valori fiscali, che negli esercizi pregressi hanno dato luogo a maggiori ammortamenti fiscali, assumeranno rilevanza ai fini Irap secondo i criteri stabiliti nell'art. 103 del TUIR, ossia in misura corrispondente alla durata di utilizzazione prevista dal contratto o dalla legge;
- **se la svalutazione è stata operata nei bilanci successivi all'entrata in vigore della Legge 244/2007** (dal 2008 in poi), i maggiori ammortamenti fiscali assumeranno rilevanza fiscale ai fini Irap applicando il criterio utilizzato in sede civilistica, ossia ripartendo il valore fiscale sulla base della vita utile residua dell'immobilizzazione immateriale.

**Svalutazione
delle
immobilizzazioni
per i soggetti che
adottano gli IAS**

In relazione **alle imprese che adottano i principi contabili internazionali**, l'Agenzia precisa che la rilevazione di una svalutazione del valore del bene può derivare alternativamente da:

- una perdita a conto economico contabilizzata a seguito dell'applicazione delle regole contenute nello IAS 36;
- una riduzione del fair value rilevata quale componente negativo di conto economico.

Anche per tali soggetti, si legge nella C.M. n. 26/E/2012, *"i maggiori valori fiscali, derivanti dalla svalutazione irrilevante ai fini Ires, potranno assumere rilievo ai fini Irap con le stesse modalità illustrate nei paragrafi precedenti in relazione ai soggetti che adottano i principi contabili nazionali per la redazione del bilancio"*.

**Costi di
chiusura e post
chiusura delle
discariche**

Secondo quanto stabilito dalla **R.M. 2.6.1998, n. 52/E, i costi di chiusura della discarica** (cd. oneri *"post mortem"*), determinati sulla base di un'apposita perizia di stima asseverata e redatta da un tecnico abilitato, che le imprese che gestiscono tali beni devono sostenere dopo lo sfruttamento del sito, sono deducibili dal reddito d'impresa già nei periodi d'imposta in cui avviene lo sfruttamento della discarica stessa, in funzione della percentuale di riempimento della stessa, e ciò al fine di rispettare il principio di correlazione costi-ricavi.

Dal **punto di vista contabile**, gli oneri in questione, determinati nei modi anzidetti, costituiscono degli accantonamenti, da imputare nelle voci B12) e B13) del conto economico. Pertanto:

- **fino al periodo d'imposta 2007**, poiché le predette voci rilevavano ai fini Irap, la deduzione dal reddito d'impresa "trascinava" anche la deduzione in ambito Irap;
- **dal periodo d'imposta 2008**, a seguito delle modifiche apportate dalla Legge 244/2007, gli accantonamenti imputati nelle voci B12) e B13) non assumono più rilevanza ai fini Irap, ferma restando la deduzione dal reddito d'impresa (art. 5, co. 1, del D.Lgs. n. 446/97).

Nella **C.M. 19.2.2008, n. 12/E**, l'Agenzia delle Entrate aveva precisato che la deduzione degli accantonamenti in questione poteva avvenire al momento dell'utilizzo del fondo, e quindi nei periodi d'imposta successivi alla chiusura della discarica, in funzione degli oneri effettivamente sostenuti, pur in assenza di un'imputazione a conto economico (utilizzo del fondo).

In tale contesto, nella **C.M. n. 26/E/2012**, l'Agenzia prende atto che **nell'attuale struttura del tributo regionale, si potrebbe verificare un'asimmetria rispetto alle vecchie regole**, in quanto l'attività della discarica successiva alla chiusura non genera ricavi, con conseguente indeducibilità degli oneri post mortem per assenza di base imponibile. Allo scopo di evitare ciò, si legge nella C.M. n. 26/E, **"si ritiene che**

anche ai fini dell'Irap i componenti negativi di reddito in questione debbano concorrere alla formazione del valore della produzione dell'esercizio di competenza. A tal fine, sebbene indicati nella voce B12) o B13) del conto economico, gli stessi saranno deducibili, in ciascun esercizio, attraverso il meccanismo delle variazioni in diminuzione da apportare in sede di relativa dichiarazione".

**Accantonamenti
al fondo di
rispristino dei
beni di azienda
condotta in
affitto**

Le disposizioni civilistiche che regolano **l'affitto d'azienda** prevedono che l'affittuario *"deve gestire l'azienda senza modificazione la destinazione e in modo da conservare l'efficienza dell'organizzazione e degli impianti"* (art. 2561, co. 2, c.c.). Tale disposizione, che può essere derogata dalle parti, consente all'affittuario di stanziare nel conto economico degli accantonamenti, nella voce B13), per la costituzione di un fondo che consenta di ripristinare gli impianti nello stato in cui gli stessi devono essere restituiti.

Nell'ambito delle disposizioni che regolano la determinazione del reddito d'impresa, l'art. 102, co. 8, del TUIR, dispone che le quote di ammortamento dei beni concessi in affitto d'azienda sono deducibili in capo all'affittuario. Sul punto, si segnala che la C.M. 26.7.2000, n. 148/E, ha precisato che tali quote, sia pure denominate fiscalmente quali quote di ammortamento, devono considerarsi dei veri e propri accantonamenti finalizzati alla costituzione di un fondo (da iscrivere nella voce B3) del passivo dello stato patrimoniale) destinato appunto al ripristino di valore dei beni affittati. In buona sostanza, la "trasformazione" di tali accantonamenti in quote di ammortamento in ambito fiscale è funzionale ad evitare delle stime arbitrarie da parte dell'affittuario, che potrebbero deprimere in maniera eccessiva il reddito d'impresa.

Ai fini Irap, al pari di quanto visto in precedenza per gli accantonamenti dei costi di chiusura delle discariche, a **seguito delle modifiche apportate dalla Legge 244/2007, gli accantonamenti di cui alle voci B12) e B13) del conto economico non assumono rilevanza ai fini Irap, ferma restando la deduzione dal reddito d'impresa.**

Tuttavia, al fine di evitare che tali costi non vengano mai dedotti ai fini Irap, in quanto, ad esempio, l'affittuario al momento della restituzione dell'azienda non dispone di ricavi sufficienti per "compensare" i costi derivanti dall'utilizzo del fondo (tecnicamente la deduzione avviene tramite una variazione in diminuzione del valore della produzione Irap a seguito dell'utilizzo del fondo), l'Agenzia ritiene che tali oneri concorrano alla formazione del valore della produzione nell'esercizio di competenza, ossia al momento dello stanziamento dell'accantonamento annuo. Pertanto, conclude l'Agenzia nella C.M. n. 26/E, *"gli accantonamenti in argomento, sebbene indicati in una voce non rilevante ai fini Irap, sono deducibili, in ciascun periodo d'imposta, attraverso l'effettuazione di una variazione in diminuzione in sede di dichiarazione"*.

Come noto, ai fini Irap, non assumono rilevanza, nella determinazione della base imponibile, sia i **costi per il personale dipendente ed assimilato**, sia gli **oneri finanziari**. Ciò detto, si pone la questione del **corretto trattamento Irap di tali costi nell'ipotesi in cui gli stessi siano oggetto di capitalizzazione**, in ossequio a quanto previsto dal documento OIC n. 12, secondo cui relativamente agli incrementi di immobilizzazione per lavori interni, precisa che nella voce A4 del conto economico confluiscono tutti i costi capitalizzati che trovano la loro contropartita nelle voci BI e BII dell'attivo dello stato patrimoniale (rispettivamente immobilizzazioni materiali ed immateriali), a condizione che si tratti di:

- costi interni (ad esempio riferiti al personale, agli ammortamenti, ecc.);
- costi esterni (ad esempio, acquisti di materie prime e materiali vari) sostenuti per la realizzazione delle immobilizzazioni.

Ciò che deve essere evidenziato che la capitalizzazione non comporta lo "storno" dei costi allocati nelle voci del conto economico (aggregato B per i costi del personale e aggregato C per gli oneri finanziari), in quanto, come detto, la contropartita all'incremento del valore delle immobilizzazioni nell'attivo dello stato patrimoniale è costituito dalla voce A4 del conto economico.

OSSERVA

Dopo tale analisi, l'Agenzia precisa che **in presenza di costi per il personale ed oneri finanziari capitalizzati ai fini Irap:**

- **l'importo degli interessi passivi, indicati alla voce C17 del conto economico, e dei costi per il personale, indicati alla voce B9 del conto economico, restano comunque indeducibili dal valore della produzione Irap;**
- **i corrispondenti importi indicati nella voce A4 del conto economico concorrono alla formazione del valore della produzione Irap.**

Tale conclusione non cambia, si legge nella C.M. n. 26/E, se la capitalizzazione avviene senza transito a conto economico (ossia "eliminando" i costi del personale e gli interessi passivi a fronte dell'incremento delle immobilizzazioni), nel qual caso deve essere operata una variazione in aumento nella dichiarazione, così da riprodurre gli stessi effetti che si sarebbero prodotti in presenza di una capitalizzazione operata nel rispetto dei principi contabili.

La C.M. n. 26/E contiene gli **ulteriori** seguenti **chiarimenti**:

- la **deduzione dei costi del personale addetto alla ricerca e sviluppo, prevista dall'art. 11, co. 1, lett. a), n. 5, del D.Lgs. n. 446/97**, è consentita nel rispetto delle forme previste dall'art. 13, co. 2, del D.L. n. 79/1997, il cui richiamo tuttavia deve intendersi riferito alle formalità di stesura dell'attestazione da parte del presidente del collegio sindacale, mentre per la perizia rimane valido l'obbligo previsto dall'art. 11, co. 1, lett. a), n. 5, del D.Lgs. n. 446/97;
- la **clausola di salvaguardia, di cui all'art. 1, co. 61, della Legge n. 244/2007, prevista in ambito Ires per i soggetti che hanno adottato i principi contabili internazionali in esercizi antecedenti al 2008**, deve intendersi applicabile anche ai fini Irap, così da garantire la sistematicità strutturale delle due discipline normative, fermo restando che ai fini Irap è necessario che il contribuente abbia adottato un comportamento concludente che sia stato coerente con le rappresentazioni del bilancio IAS *compliant*.