



IAS 38

ATTIVITA' IMMATERIALI

19 ottobre 2011



AUTORI DEL DOCUMENTO

Questo documento redatto da **Elena Mattesi** è stato discusso dalla Commissione ed approvato nel suo testo finale nella riunione del 19 ottobre 2011.



INDICE

1.	LA QUALIFICAZIONE E LA CLASSIFICAZIONE DELLE ATTIVITÀ IMMATERIALI	4
1.1	L'INDIVIDUAZIONE DELLE ATTIVITÀ IMMATERIALI IN BASE AGLI IAS E GLI EFFETTI SULL'APPLICABILITÀ DEGLI ARTT.103 E 108 TUIR.....	4
1.2	LA RILEVAZIONE DELLE ATTIVITÀ IMMATERIALI ALLO IAS N.38 E LE SUE CONSEGUENZE TRIBUTARIE	7
2.	LA VALUTAZIONE DELLE ATTIVITÀ IMMATERIALI.....	8
2.1	LA VALUTAZIONE DI FINE ESERCIZIO IN BASE AL METODO DEL COSTO.....	8
2.2	LA VALUTAZIONE DI FINE ESERCIZIO IN BASE AL METODO DELLA RIDETERMINAZIONE DEL VALORE	13



Posto quanto sopra, il par.10 dello IAS n.38 stabilisce in linea di principio, che - in difetto dei menzionati requisiti - tutte le spese che siano state sostenute per acquisire o generare internamente le risorse immateriali vanno imputate al conto economico dell'esercizio di relativa competenza.

Nello stesso senso, lo IAS n.38 dispone che non è possibile rilevare tra le attività immateriali l'avviamento generato internamente all'azienda, poiché lo stesso, seppure foriero di benefici economici futuri, è privo dei requisiti di identificabilità e controllo. L'iscrizione della posta di avviamento nell'attivo di bilancio può essere effettuata, anche in base a quanto stabilito dal principio internazionale IFRS n.3, solo nei casi in cui esso emerga, e sia pertanto acquisito, nel contesto di un fenomeno di acquisizione o di aggregazione di azienda ⁽³⁾.

Con specifico riguardo alle spese sostenute all'interno di un'azienda, invece, il principio IAS n.38 detta, nei paragrafi 52-67, i criteri in base ai quali, come avviene per il caso delle spese di sviluppo successive alla ricerca c.d. 'di base' ⁽⁴⁾, è obbligatoria la rilevazione di dette spese 'interne' nell'ambito delle 'attività immateriali'. Detti criteri consistono nella possibile dimostrazione:

1. della fattibilità tecnica e dell'intenzione di completare l'attività immateriale, in modo da poterla rendere disponibile per l'uso o per la vendita;
 - della vendibilità o utilizzabilità dell'attività immateriale;
 - delle modalità di emersione di benefici economici futuri;
 - della disponibilità di risorse per completare lo sviluppo e per l'utilizzo e la vendita dell'attività immateriale
 - della capacità di valutare con attendibilità il costo attribuibile all'attività immateriale durante la fase di sviluppo ⁽⁵⁾.

Infine, lo IAS n.38 fa espresso divieto, al paragrafo n.69, di qualificare ed iscrivere tra le attività immateriali le spese di impianto e di ampliamento, i costi di *start-up*, le spese di formazione del personale, di pubblicità e di ricollocazione o di riorganizzazione dell'azienda.

⁽³⁾ In senso analogo, il principio IAS n.38 stabilisce al par.63 che non si possono rilevare tra le attività immateriali quelle spese che siano state sostenute internamente per la creazione di marchi, testate giornalistiche o diritti editoriali, data l'impossibilità di determinarne separatamente i costi, rispetto al novero delle spese sostenute per sviluppare l'attività aziendale nel suo complesso. Tali risorse immateriali sono iscrivibili nell'attivo di bilancio solo se acquistate presso terzi e dotate dei requisiti stabiliti dallo IAS n.38.

⁽⁴⁾ In base alle definizioni rese dallo IAS n.38, l'attività di ricerca consiste nell'indagine originale volta all'acquisizione di nuove conoscenze o scoperte; mentre quella di sviluppo attiene all'applicazione dei risultati della ricerca a un piano o progetto per la produzione di materiali, prodotti, progetti o servizi nuovi, prima della loro produzione commerciale o dell'utilizzazione.

⁽⁵⁾ A titolo esemplificativo, il principio IAS n.38 annovera tra le spese di sviluppo rilevabili quali attività immateriali i costi sostenuti per la progettazione e la costruzione di prototipi o di modelli che precedono la loro produzione a regime; oppure di impianti pilota di dimensioni non idonee per la produzione commerciale. In senso analogo, cfr. OIC, *Guida sugli aspetti applicativi dei principi IAS/IFRS*, ottobre 2008.



1.1.b) Passando all'esame dei profili impositivi, si evidenzia preliminarmente che il regime tributario attualmente stabilito dagli artt.103 e 108 Tuir può rendersi concretamente applicabile solo a condizione dell'effettiva ricorrenza, per le diverse categorie di beni immateriali contemplati dal legislatore tributario, dei requisiti fissati dal principio IAS n.38 ai fini della loro iscrivibilità in bilancio ⁽⁶⁾.

Ed infatti, indipendentemente dalla nomenclatura variamente utilizzata nei citati articoli, si ricorda che – in base sia al vigente art.83 Tuir, come modificato dalla Legge 24 dicembre 2007, n.244, sia al D.M. 1° aprile 2009, n.48 - i criteri di qualificazione e classificazione in bilancio individuati dai principi contabili internazionali prevalgono rispetto alle norme del Tuir .

Fatte salve le considerazioni più avanti esposte sul trattamento fiscale delle spese pluriennali c.d.'residuali', detta prevalenza dei principi contabili internazionali comporta, in linea di principio, che i costi sostenuti per l'acquisizione di una risorsa immateriale che risulti priva dei requisiti individuati dallo IAS n.38 non possono essere assoggettati al regime di ammortamento stabilito, ai fini fiscali, dai citati artt.103 e 108 Tuir.

Al contrario, detti costi – poiché immediatamente imputabili al conto economico in base allo stesso principio IAS n.38 – devono essere obbligatoriamente dedotti ai fini fiscali nel medesimo esercizio (cioè quello di loro imputazione al conto economico) ⁽⁷⁾; il che avviene in conformità del principio di derivazione stabilito dall'art.83 Tuir, secondo cui le risultanze del conto economico esplicano, anche per i soggetti che abbiano adottato gli IAS, immediati effetti ai fini reddituali ⁽⁸⁾.

In buona sostanza, dunque, la qualificazione e rilevazione in bilancio dei beni immateriali – con conseguente possibilità di loro ammortamento tributario – presuppone la corretta applicazione dei criteri stabiliti dal principio IAS n.38; la qual cosa, ad avviso dell'Agenzia Entrate, potrebbe essere oggetto di verifica da parte degli uffici fiscali, tenuto conto dei dati e delle informazioni disponibili in sede di redazione del bilancio di esercizio ⁽⁹⁾.

⁽⁶⁾ In prassi, vedasi Risoluzione Agenzia Entrate 9 agosto 2007, n.216/E, che ha riconosciuto la capitalizzabilità in base al principio IAS n.38 dei costi sostenuti per costruire le relazioni e le fidelizzazioni commerciali, con conseguente possibilità di loro deduzione frazionata, tanto ai fini civilistici che tributari (in base all'art.108, comma 3, Tuir). Anche con riferimento alla posta di avviamento, inoltre, l'Agenzia Entrate ha affermato, con Risoluzione 15 dicembre 2004, n.154/E, che il valore di sua iscrizione in bilancio, in base a corretti principi contabili, costituisce la base di riferimento dell'ammortamento ex art.103 Tuir.

⁽⁷⁾ A conferma, anche l'Agenzia Entrate, con Circolare 28 febbraio 2011, n.7/E, par.2.8.2), ha affermato che la corretta applicazione dei criteri individuati dal principio IAS n.38 limita la possibilità di capitalizzazione dei costi, con conseguente necessità di loro integrale imputazione a conto economico nell'esercizio di loro sostenimento.

⁽⁸⁾ In prassi, si segnala che, mediante la citata Risoluzione 25 luglio 2006, n.95/E, anche l'Agenzia Entrate ha affermato la cogenza del principio di derivazione, con specifico riferimento al possibile diverso trattamento contabile delle spese di ricerca e sviluppo. D'altra parte, la stessa Agenzia Entrate, tramite Risoluzione 19 luglio 2002, n.240/E, aveva già chiarito che dalla corretta qualificazione ai fini civilistici dei costi sostenuti per le attività immateriali discende il trattamento tributario proprio delle varie tipologie di oneri.

⁽⁹⁾ Sul punto, vedasi citata Circolare Agenzia Entrate n.7/2011, par. 3.1.



1.2 La rilevazione delle attività immateriali allo IAS n.38 e le sue conseguenze tributarie

Quanto alle modalità di iscrizione in bilancio delle *'attività immateriali'*, il principio IAS n.38 precisa che, nei casi di acquisizione c.d. *'distinta'* dell'attività, il valore di rilevazione va assunto in ammontare pari al prezzo di acquisto, inclusi gli oneri accessori, le spese direttamente imputabili all'attività immateriale (quali i costi di lavoro dipendente, gli onorari professionali e gli altri costi necessari alla verifica di corretto funzionamento dell'attività immateriale) e gli oneri finanziari sostenuti per il pagamento dilazionato del costo di acquisto (se imputati direttamente ad incremento della stessa attività). Detti oneri accessori, inoltre, vanno computati nel costo iniziale solo se sono stati sostenuti fino alla data in cui l'attività immateriale è in grado di operare nel modo atteso.

Qualora, invece, l'attività immateriale sia acquisita nel contesto di un'operazione aziendale di natura straordinaria (cessione o conferimento d'azienda, fusione, scissione, ecc.) l'ammontare di iniziale iscrizione in bilancio deve essere determinato in base al relativo *'fair value'*, o valore equo ⁽¹⁰⁾, come risultante alla data dell'aggregazione aziendale ⁽¹¹⁾. Con particolare riguardo all'avviamento, la prassi contabile internazionale specifica che, nel contesto di una *'business combination'*, l'esatta valorizzazione della posta deve emergere, in via residuale, a seguito dell'attribuzione del prezzo pagato per l'acquisizione dell'azienda sulle singole attività e passività che la compongono, in base al *'fair value'*.

Ai fini tributari, si osserva che entrambe le citate configurazioni di valore delle attività immateriali (costo o *'fair value'*) dovrebbero prevalere, in sede di prima iscrizione del bene, rispetto alle norme del Tuir, seppure esse possano derogare rispetto alla configurazione di costo fiscalmente riconosciuto prevista dall'art.110 Tuir ⁽¹²⁾. Questa conclusione si giustifica, anche ad avviso della dottrina, in considerazione dell'asserita prevalenza dei criteri di qualificazione e classificazione in base agli IAS rispetto alle singole norme in materia di reddito d'impresa ⁽¹³⁾.

La citata prevalenza dei criteri IAS, invece, non può operare in occasioni diverse rispetto all'originaria iscrizione in bilancio delle attività immateriali, quali possono essere i successivi casi di

⁽¹⁰⁾ Il principio IAS n.38 definisce il *'fair value'* di un'attività come il corrispettivo al quale essa può essere scambiata in una libera transazione tra parti consapevoli e disponibili.

⁽¹¹⁾ Il principio IAS n.38 analizza anche le ipotesi in cui le attività immateriali siano acquisite tramite contribuzione pubblica o a seguito di una permuta di altre attività immateriali, precisando, in buona sostanza, che la relativa valutazione deve avvenire in base a criteri di *'fair value'*.

⁽¹²⁾ Al riguardo, si osserva che la Relazione ministeriale di accompagnamento al D.M. 1° aprile 2009, n.48 stabilisce testualmente che *"La classificazione e la qualificazione rilevante ai fini IAS assume rilevanza fiscale anche laddove si viene a determinare una diversa nozione del costo di iscrizione dei beni"*.

⁽¹³⁾ Sul punto, si segnala l'opinione espressa da STEVANATO, *Profili tributari delle classificazioni di bilancio*, in Corriere Tributario, n.39/2008, pag. 3155 ss., secondo cui le classificazioni previste dagli IAS sono rilevanti ai fini tributari anche qualora comportino una base di calcolo degli ammortamenti; e da LUPI, *Profili tributari della valutazione degli elementi dell'attivo e del passivo*, in Corriere Tributario, n.39/2008, pag. 3168 ss., secondo cui le disposizioni fiscali relative alla configurazione dei costi fiscalmente riconosciuti dovrebbe essere derogata dai criteri IAS. In senso conforme, vedasi anche CROVATO *La fiscalità degli IAS*, Ed. Il Sole 24 Ore, 2009, p.18. e pp.77-79.



rivalutazione, svalutazione o eventuale 'riattribuzione di valore' ⁽¹⁴⁾ della posta in bilancio. Ed infatti, tali fenomeni – pur potendo promanare dalla corretta applicazione dei criteri IAS – attengono al diverso momento della valutazione delle attività immateriali, che risulta del tutto irrilevante ai fini fiscali, così come chiarito espressamente dalla Relazione di accompagnamento al D.M. n.48/2009 e ribadito dall'Agenzia Entrate, con Circolare 28 febbraio 2011, n.7/E, par. 3.3.

2. La valutazione delle attività immateriali

Come già accennato in precedenza, si osserva preliminarmente che il trattamento tributario dei fenomeni di valutazione delle attività immateriali - successivi alla prima iscrizione in bilancio - si basa sul presupposto che i criteri a tal fine assunti dagli IAS/IFRS non possano prevalere rispetto alle norme del Testo Unico.

Da ciò consegue, quindi, che, qualora il principio IAS n.38 stabilisca regole di valutazione di fine esercizio delle attività immateriali diverse rispetto a quanto prescritto dal Tuir, dovranno essere comunque applicate le vigenti norme tributarie, facendo ricorso ad opportune rettifiche fiscali del risultato del conto economico ⁽¹⁵⁾.

2.1 La valutazione di fine esercizio in base al metodo del costo

Il principio IAS n.38 stabilisce, al par.74, che, in ipotesi di adozione del metodo del costo, l'attività immateriale debba essere rilevata a fine esercizio in base al costo di acquisizione, espresso al netto degli ammortamenti via via accumulati e delle perdite durevoli di valore rilevate.

2.1.a) Quanto all'ammortamento, lo IAS n.38 ne consente l'attuazione a condizione che l'attività immateriale sia caratterizzata da una vita utile con durata limitata nel tempo, in ragione della relativa obsolescenza, del ciclo di produzione, del settore di riferimento, delle clausole contrattuali o delle leggi da cui è promanato l'acquisto (cfr. parr.88 ss.). Inoltre, lo stesso principio IAS n.38 - stabilendo unicamente che l'ammortamento deve iniziare quando il bene immateriale è disponibile per l'uso – non dispone tassativamente quale debba essere la quota di ammortamento, demandando tale scelta ai criteri di sistematicità ragionevolmente adottati da ciascuna impresa.

⁽¹⁴⁾ Seppure nel contesto di una contabilizzazione effettuata in sede di prima adozione degli IAS/IFRS, l'Agenzia Entrate, con Risoluzione 29 luglio 2005, n.111/E, ha affermato che dall'eventuale (ri)classificazione contabile dell'avviamento, ad esempio con attribuzione del suo valore su diversi beni immateriali, non possano conseguire particolari effetti fiscali; pur permanendo, in ogni caso, la possibilità di proseguire l'ammortamento dell'avviamento precedentemente stanziato in bilancio, tramite variazioni in diminuzione nella dichiarazione dei redditi.

⁽¹⁵⁾ A conferma, cfr. citata Circolare Agenzia Entrate n.7/2011, par. 3.4.



Sotto il profilo tributario, risulta invece dal contenuto letterale dell'art.103 Tuir che le attività immateriali (che si presume essere state rilevate in base alla corretta applicazione dello IAS n.38) debbano essere comunque sottoposte ad un preciso criterio di ammortamento, tale da comportare un periodo minimo durante il quale è possibile dedurre le rispettive quote. Così, ad esempio, i costi sostenuti per l'acquisizione di brevetti industriali o di diritti di sfruttamento del *know-how* industriale o scientifico sono deducibili in quota non superiore al 50% del costo; i marchi di impresa, analogamente alla posta di avviamento, sono deducibili in misura non superiore ad un diciottesimo (1/18) del costo; ed i diritti di concessione in misura corrispondente alla durata di loro utilizzazione, in base alle rispettive previsioni legali o contrattuali.

Il legislatore tributario impone quindi che – indipendentemente dalle modalità temporali di imputazione al conto economico dell'ammortamento, in base ai criteri dettati dal principio IAS n.38 (e da cui si può prescindere per i soli casi dell'avviamento e per i marchi di impresa, ex art.103, comma 3, secondo periodo, Tuir) - la deduzione fiscale delle quote di ammortamento delle attività immateriali debba obbligatoriamente avvenire, oltre che nel rispetto del principio di previa imputazione al conto economico, in conformità al 'ritmo' individuato, per ciascuna delle attività immateriali, dalle rispettive norme del Tuir ⁽¹⁶⁾.

Detta esigenza, d'altra parte, non ricorre ai fini del tributo IRAP, in considerazione del fatto che la vigente formulazione dell'art.5 D. Lgs. n.446/1997, assume la relativa base imponibile in diretta derivazione dal bilancio, senza necessità di suo adeguamento rispetto alle norme del Tuir in materia di determinazione del reddito di impresa.

Inoltre, si evidenzia che l'art.103 Tuir non specifica quale sia il periodo d'imposta di decorrenza dell'ammortamento fiscale. In applicazione del principio di previa imputazione al conto economico, deve ragionevolmente ritenersi che la deduzione delle quote di ammortamento sia ammessa a partire dall'esercizio in cui, tenuto anche conto delle indicazioni rese nel par.97 del principio IAS n.38, il bene è ammortizzabile, poiché disponibile per l'utilizzo secondo le modalità previste dalla direzione aziendale.

Anche l'Amministrazione Finanziaria è pervenuta alla medesima conclusione, affermando che l'ammortamento fiscale debba decorrere a partire dal periodo di imposta in cui il bene è effettivamente utilizzabile da parte dell'impresa ⁽¹⁷⁾. Ne consegue, dunque, l'impossibilità di emersione di fenomeni di 'disallineamento', derivanti dalla (teorica) diversa decorrenza temporale, civilistica e fiscale, delle quote di ammortamento ⁽¹⁸⁾.

⁽¹⁶⁾ Potrebbe, ad esempio, accadere che le spese di ricerca e sviluppo capitalizzabili in base al principio IAS n.38 siano imputate al conto economico in un periodo di tempo superiore rispetto alla rateazione massima (cinque anni) ammessa dall'art.108, comma 1, Tuir. Ricorrendo tale circostanza, dovrebbe concludersi, in assenza di diversi riferimenti normativi, che le imputazioni delle quote effettuate al conto economico dopo il decorso del quinquennio non siano più deducibili ai fini IRES.

⁽¹⁷⁾ A conferma, cfr. Ris. Agenzia Entrate 25 luglio 2006, n.95/E e Relazione di accompagnamento al D.M. 1° aprile 2009, n.48.

⁽¹⁸⁾ In dottrina, cfr. MICHELUTTI, *Gli effetti della Finanziaria 2008 sulle attività immateriali disciplinate dallo IAS n.38*, in Corr. Trib. 2007, n.44. p.3577; GHIRINGHELLI, *La fiscalità degli IAS*, Ed. Il Sole 24 Ore, 2009, p.114.



Con riguardo al caso dell'avviamento e dei marchi d'impresa a vita indefinita, si osserva, poi, che il principio IAS n.38 precisa, al par.107, che non se ne può ammortizzare il relativo costo; stabilendo, d'altra parte, che detti beni debbano essere soggetti ad una verifica di consistenza di valore (c.d. *impairment test*). Ai fini tributari, in base al comma 3-*bis* dell'art.103 Tuir, la possibilità di procedere all'ammortamento del valore dell'avviamento e dei marchi è comunque ammessa in via extracontabile, in quote non superiori ad un diciottesimo del costo (il che equivale all'applicazione di un'aliquota di ammortamento del 5,56% annuo). Detta deduzione può essere attuata anche ai fini IRAP, così come previsto dalla vigente formulazione dell'art.5, comma 3, D. Lgs. 15 dicembre 1997, n.446.

In base all'art.10 D.M. 8 giugno 2010, emanato in attuazione dell'art.2, comma 28, D.L. n.225/2010, convertito in Legge n.10/2011, la medesima disciplina vale per il trattamento delle altre attività immateriali a vita utile indefinita, diverse dai citati avviamento e marchi d'impresa (quale può essere il caso delle licenze radio rinnovabili indefinitivamente). La citata modifica colma, dunque, una lacuna normativa, da cui derivava l'impossibilità che dette attività potessero concorrere alla determinazione dei risultati imponibili IRES ed IRAP (tramite deduzione delle quote di ammortamento, o delle eventuali svalutazioni conseguenti al c.d. *impairment test*)⁽¹⁹⁾.

2.1.b) Passando alle riduzioni del valore delle attività immateriali, il principio IAS n.38 rinvia alle statuizioni contabili recate dal principio IAS n.36, prevedendo che l'effettuazione del test di c.d. *'impairment'* possa avvenire su base annuale o, comunque, ogni qualvolta vi sia un'indicazione che l'attività possa aver perso di valore.

Sotto il profilo tributario, si ribadisce che, come desumibile dal contenuto della Relazione Ministeriale di accompagnamento al D. Lgs. n.48/2009, l'eventuale svalutazione dell'attività immateriale non può rilevare, in ogni caso, nella determinazione del reddito d'impresa. Come già illustrato in precedenza, ciò dipende dalla circostanza che trattasi di un mero fenomeno di valutazione imposto dai criteri IAS, che non può – allo stato della legislazione – derogare le norme che impediscono di dedurre le svalutazioni non riconducibili alle minusvalenze *'certe'* ex art.101, comma 5, Tuir.

Nel medesimo senso, anche l'Agenzia Entrate ha affermato che non è possibile dedurre, ad esempio, la svalutazione del valore dell'avviamento⁽²⁰⁾; pur essendo consentito al contribuente di proseguire, tramite rettifiche in diminuzione da effettuare ai fini IRES, l'ordinaria deduzione delle quote di ammortamento delle attività immateriali che siano state svalutate⁽²¹⁾.

⁽¹⁹⁾ Sulla questione, vedasi ASSONIME, *Guida all'applicazione dell'IRES ed dell'IRAP per le imprese IAS adopter*, maggio 2011, par.5.1, che aveva già fornito una interpretazione coerente con la soluzione adottata a livello normativo.

⁽²⁰⁾ Vedasi Risoluzione 29 luglio 2005, n.111; e, in senso analogo, Risoluzioni Ministeriali 22 dicembre 1980, n.9/2715 e 11 agosto 1995, n.235/E

⁽²¹⁾ In senso contrario, l'Agenzia Entrate ha invece affermato che, in base all'art.101, comma 5, Tuir, è integralmente deducibile la sopravvenienza passiva derivante dallo stralcio delle spese di ricerca e sviluppo che si siano rivelate, a giudizio dell'imprenditore, non idonee al raggiungimento dello scopo (cfr. Risoluzione 25 luglio 2006, n.95/E).



A parte il caso delle svalutazioni dell'avviamento e dei marchi d'impresa a vita utile indefinita – la cui deduzione è sempre ammessa, per legge, in importo non superiore ad 1/18 del costo - si evidenzia, poi, che, in base al vigente art.5 D. Lgs. n.446/1997, le rettifiche in diminuzione valide ai fini IRES non potrebbero essere effettuate anche ai fini IRAP, dato il mancato rinvio del legislatore alle norme in tema di reddito di impresa. Tale situazione potrebbe, dunque, comportare una disparità di trattamento rispetto ai soggetti che, non adottando gli IAS, non sono tenuti all'effettuazione del test di "impairment", potendo ben dedurre ai fini IRAP le quote di ammortamento dei beni immateriali.

In considerazione di quanto sopra ed in assenza di specifici chiarimenti sul punto, una parte della dottrina ha avanzato l'ipotesi che la svalutazione dei beni immateriali possa essere dedotta ai fini IRAP nell'esercizio di sua imputazione al conto economico, in base al principio di correlazione ex art.5, comma 4, D. Lgs. n.446/1997 ⁽²²⁾; oppure che si possano comunque effettuare variazioni in diminuzione analoghe a quelle IRES, in base ad un principio di c.d. 'continuità' dei valori fiscali ⁽²³⁾.

Tale soluzione sarebbe ragionevolmente percorribile anche ad avviso dell'ASSONIME. Con Circolare 15 giugno 2010, n.20, l'Associazione si è espressa favorevolmente, infatti, sulla possibile prosecuzione ai fini IRAP degli ammortamenti deducibili, suggerendo di incrementare le quote imputate al conto economico in proporzione all'importo della svalutazione non dedotta. In tal senso, la deduzione 'extracontabile' ai fini IRAP dovrebbe pertanto avvenire in concomitanza alla prosecuzione del piano di ammortamento adottato ai fini civilistico-contabili, non essendo necessario il suo differimento al termine di detto ammortamento ⁽²⁴⁾.

Analoga affermazione di sussistenza del principio di 'derivazione' dal bilancio di esercizio è stata espressa nella Risoluzione 28 ottobre 2005, n.152/E che ha negato la possibilità di deduzione delle quote di ammortamento di spese di ricerca e sviluppo che, già dedotte nell'esercizio di sostenimento, siano state eventualmente 'ripristinate' in un bilancio successivo; oltre che nella Nota DRE Lombardia 9 novembre 2005, (inedita) secondo cui le modalità di deduzione delle spese di pubblicità ex art.108, comma 2, Tuir dipendono strettamente dalle sottese imputazioni civilistiche, non essendo consentito il differimento della stessa deduzione ai successivi periodi di imposta (a commento, cfr. MIELE, Corr. Trib, 2006, n.21, p.1631); e nella Risoluzione 17 giugno 2005, n.78/E.

⁽²²⁾ Al riguardo della concreta applicazione del principio di correlazione, si segnala che l'Agenzia Entrate ha affermato nella Risoluzione 18 ottobre 2007, n.294/E che si può anche prescindere dalla circostanza che i componenti economici tra loro correlati non siano emersi in differenti anni d'imposta.

⁽²³⁾ Vedasi SPAGNOL, *La fiscalità degli IAS*, Ed. Il Sole 24 Ore, 2009, p.262.

⁽²⁴⁾ La necessità di procedere al recupero c.d. 'in coda', d'altra parte, è stata affermata dall'Agenzia Entrate, in fase transitoria di applicazione delle nuove regole IRAP, solo con specifico riferimento agli ammortamenti indeducibili per loro esubero rispetto alle quote ammesse dai coefficienti ministeriali. Nella Circolare 26 maggio 2009, n.27, par. 2.1) si è, infatti, stabilito che dette eccedenze debbano essere recuperate al termine dell'ammortamento civilistico, nei limiti delle quote ammesse fiscalmente. Detto chiarimento, inoltre, trova diretta conferma anche nelle istruzioni di compilazione del Rigo IC 55 del Modello IRAP 2011.

A parte tale specifica ipotesi, l'ASSONIME ha comunque osservato che – verificandosene le condizioni – le quote di ammortamento non dedotte in precedenti esercizi possono essere recuperate anche prima della conclusione del piano di ammortamento civilistico. Sul punto, cfr. sia la Circolare 12 giugno 2009, n.27, p.34 e 31 luglio 2009, n.34, p.10; sia la *Guida all'applicazione dell'IRES ed dell'IRAP per le imprese IAS adopter*, maggio 2011, par. 6.6.



2.1.c) Da ultimo, si ricorda che un peculiare trattamento tributario, che prescinde del tutto dalle rilevazioni contabili effettuate in base allo IAS n.38, è tuttora previsto dall'art.108, comma 3, secondo periodo, Tuir con riferimento alle spese pluriennali c.d. 'residuali'.

Si tratta, in particolare, di tutte le spese diverse rispetto a quelle disciplinate nei commi 1 e 2 dello stesso art.103 Tuir (spese di ricerca e sviluppo e spese di pubblicità e propaganda) e che, in conseguenza dell'adozione dello IAS n.38 non sono più capitalizzabili (differentemente rispetto a quanto potrebbe avvenire in caso di adozione della prassi contabile nazionale), per difetto dei relativi presupposti di identificabilità e controllo. In tale ambito rientrano, ad esempio, le spese d'impianto e di ampliamento, di *start-up*, di formazione del personale .

Pertanto, le suddette spese mantengono, ai soli fini fiscali, la natura di spese capitalizzabili: perciò imponendo al contribuente la deduzione frazionata ai fini IRES, nell'esercizio del loro sostenimento e nei quattro successivi ⁽²⁵⁾. Detta deduzione frazionata si attua tramite apposite variazioni fiscali, in aumento ed in diminuzione del risultato di bilancio, atte a consentire la ripartizione quinquennale imposta dalla legge ^{(26) (27)}.

La norma in esame - introdotta dal D. Lgs. n.38/2005 per evitare che, dalla prima applicazione degli IAS, potesse derivare una diminuzione di gettito, connessa all'immediata deduzione ai fini impositivi delle spese non più capitalizzabili ⁽²⁸⁾ - sembra comportare, attualmente, un'inevitabile disparità di trattamento tributario rispetto ai contribuenti che non abbiano adottato gli IAS. Ed infatti, a parità di altre condizioni, detti soggetti possono alternativamente decidere se dedurre integralmente le spese in commento, oppure procedere, previa loro capitalizzazione in bilancio, alla deduzione ripartita in più esercizi; la qual cosa, invece, è impedita ai soggetti che abbiano adottato i principi IAS ⁽²⁹⁾.

Ad avviso dell'Agenzia Entrate, l'individuazione delle spese in analisi, può risultare dalle indicazioni rese nel bilancio, ferma restando la possibilità che gli uffici fiscali ne verifichino la reale natura in sede di controllo ⁽³⁰⁾.

⁽²⁵⁾ Dato che il vigente art.5 D. Lgs. n.446/1997 non dispone alcunché di analogo, la deduzione frazionata delle spese pluriennali c.d. residuali non dovrebbe essere obbligatoria anche ai fini IRAP.

⁽²⁶⁾ Dal contenuto delle Istruzioni di compilazione del Modello Unico 2011 si desume che le menzionate variazioni vanno indicate nei rispettivi Righi RF 22, colonna 3, e RF 36, colonna 4, del Modello Unico.

⁽²⁷⁾ A conferma, si evidenzia che le istruzioni di compilazione del Modello IRAP 2001 non contemplano specifiche variazioni fiscali.

⁽²⁸⁾ A conferma, cfr. la Relazione di accompagnamento al D. Lgs. n.38/2005.

⁽²⁹⁾ Sulla questione, cfr. in dottrina FERRANTI, *Le spese relative a più esercizi per i soggetti IAS*, in Corr. Trib. 2003, n.3, p.175; CROVATO, *La fiscalità degli IAS*, Ed. Il Sole 24 Ore, 2009, p.121; FUSA, *Immobilizzazioni immateriali e oneri pluriennali tra principi contabili nazionali, internazionali e disposizioni fiscali*, in Fiscalitax 2010, n.5, p.630.

⁽³⁰⁾ A conferma, cfr. citata Circolare Agenzia Entrate n.7/2011, par. 2.8.2.



In assenza di riferimenti normativi e tenuto conto del fatto che la caratteristica di pluriennalità di un onere dipende, in effetti, dalle valutazioni del redattore di bilancio ⁽³¹⁾, una parte della dottrina ha evidenziato la necessità che - per garantire la certezza dei rapporti con l'Amministrazione Finanziaria - le stesse spese debbano essere individuate in base al principio contabile nazionale n.24, nonché a quella prassi amministrativa che ne ha finora ammesso la riconducibilità nell'ambito degli oneri pluriennali c.d. 'residuali' ⁽³²⁾.

2.2 La valutazione di fine esercizio in base al metodo della rideterminazione del valore

Il principio IAS n.38 stabilisce, al par.75, che, in ipotesi di adozione di questo differente metodo di valutazione, l'attività immateriale deve essere rilevata in base al '*fair value*', espresso al netto degli ammortamenti via via accumulati e delle perdite di valore rilevate.

La corretta applicazione del metodo, possibile solo a condizione che l'attività immateriale sia inizialmente iscritta in bilancio in base al costo ⁽³³⁾, è condizionata dalla sussistenza di un 'mercato attivo' delle attività immateriali, cui riferirsi per la misurazione del '*fair value*' della stessa attività.

Sotto il profilo tributario, si ritiene che le rilevazioni economiche connesse all'adozione di questo metodo, che si dovrebbero sostanziare in rideterminazioni del valore (da accreditare in una riserva dello stato patrimoniale) e/o svalutazioni del valore contabile di iniziale iscrizione in bilancio dell'attività immateriale, non possano comunque rilevare ai fini impositivi. Vertendosi, infatti, di fenomeni di 'valutazione', detti componenti non potranno concorrere alla determinazione del reddito di impresa, così come stabilito dagli art.101 e 110 Tuir. Analoga irrilevanza dovrebbe emergere ai fini IRAP, in considerazione dell'esclusione della rivalutazione e/o svalutazione delle attività immateriali dalla base imponibile ex art.5 D. Lgs. n.446/1997.

⁽³¹⁾ In dottrina, cfr. sulla questione LEO, *Le imposte sui redditi nel Tuir*, Giuffrè 2010, p.1979, che ha evidenziato che dalla concreta applicazione della norma in commento possano emergere contestazioni dall'esito incerto. Nello stesso senso di è espressa anche l'ASSONIME, *Guida all'applicazione dell'IRES ed dell'IRAP per le imprese IAS adopter*, maggio 2011, par. 2.3.3.

⁽³²⁾ Vedasi CROVATO, *La fiscalità degli IAS*, Ed. Il Sole 24 Ore, 2009, p.121; FERRANTI, *Le spese relative a più esercizi per i soggetti IAS*, Corr. Trib.2008, n.3, p.179,

⁽³³⁾ Cfr. Principio IAS n.28, par.76, lettera b).



COMPOSIZIONE DELLA COMMISSIONE

Gianluca De Candia - Presidente
Ermanno Fonderico - Vicepresidente
Roberto Tudini - Segretario

Componenti:

Giacomo Albano
Fabio Aramini
Christian Bianchi
Antonella Bientinesi
Domenico Buono - osservatore esterno (*Coldiretti*)
Walter Di Cristo
Carlo Di Giuliomaria
Carlo Dottarelli
Giuseppe Gatti
Alessio Iannucci
Francesca Mariotti - osservatore esterno (*Confindustria*)
Silvia Massariello - osservatore esterno (*Banca d'Italia*)
Elena Mattesi
Domenico Muratori - osservatore esterno (*Consorzio Studi e Ricerche Fiscali*)
Marco Murolo
Claudio Peroni
Paolo Petrangeli
Marco Maria Ricci
Giacomo Ricotti - osservatore esterno (*Banca d'Italia*)
Guerino Russetti - osservatore esterno (*Agenzia delle Entrate*)
Carlo Sauve - osservatore esterno (*Poste Italiane*)
Roberto Vertolli - osservatore esterno (*ABI*)