

Recupero fiscale della svalutazione dei beni strumentali

di **Sandro Cerato** - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

Convegno di aggiornamento

Bilancio 2024 alla luce dei nuovi principi contabili

Scopri di più

In sede di **chiusura del bilancio di esercizio**, ai sensi dell'[articolo 2426, n. 3\), cod. civ.](#) (e in ossequio al principio OIC 16), gli amministratori devono verificare che il **valore delle immobilizzazioni materiali** non risulti **durevolmente inferiore al costo sostenuto**, pena **l'obbligo di svalutare il bene**, al fine di **allinearlo al valore recuperabile tramite l'uso** (ossia a quel valore che si può ragionevolmente prevedere possa essere recuperato tramite flussi di ricavi attesi e sufficienti a coprire tutti i costi compreso l'ammortamento). Con la [risoluzione n. 98/E/2013](#), l'Agenzia delle entrate ha analizzato i **profili fiscali della svalutazione** eseguita da parte di una società operante nel settore dell'energia elettrica, la **quale ha dovuto svalutare**, in applicazione del citato documento OIC 16, **alcune immobilizzazioni a fronte di riscontrate perdite di valore**.

Nel citato documento di prassi, è precisato, prima di tutto, che **le quote imputate nel conto economico sono inferiori a quelle massime fiscalmente deducibili** (in base alle aliquote tabellari di cui al D.M. 31.12.1988), ma per effetto del **principio di derivazione**, la deduzione è avvenuta in base a quanto iscritto **nel conto economico**. Si ricorda, infatti, che la deduzione delle quote di ammortamento dei **beni materiali strumentali deve avvenire in misura non superiore a quella prevista dai coefficienti tabellari** indicati nel D.M. 31.12.1998, in quanto il legislatore fiscale si è "preoccupato" di stabilire un **limite massimo al di sopra del quale la deduzione non può avvenire**. Resta fermo anche l'obbligo della **previa imputazione dell'ammortamento nel conto economico** dell'esercizio di competenza, quale **condizione per la sua deduzione**.

Da ciò deriva che, se la quota di ammortamento iscritta nel conto economico, in base alla vita utile del bene, sia **inferiore a quello massimo fiscalmente deducibile**, come già anticipato, il **principio di derivazione obbliga ad accettare anche fiscalmente l'importo della quota stanziata in bilancio**. In linea di principio, quindi, **non è possibile operare una variazione in diminuzione** per la differenza tra **quota di ammortamento fiscalmente deducibile** (determinata in base alle aliquote tabellari) e quella **stanziata a conto economico**.

Nel caso affrontato nella [risoluzione n. 98/E/2013](#), anche dopo la svalutazione, gli

amministratori **non hanno modificato la durata della vita utile del bene**, con la conseguenza che le quote di ammortamento imputate dopo la svalutazione sono inferiori **rispetto a quelle ante rettifica**.

La questione centrale del documento di prassi riguarda la **modalità di recupero della svalutazione del bene e non dedotta all'atto della rettifica**. Secondo l'Agenzia delle entrate, nonostante le quote di ammortamento stanziare nel conto economico, anche se inferiori a quelle massime fiscalmente deducibili, **assumano in linea di principio rilevanza fiscale**, nel caso di specie **è possibile dedurre quote di ammortamento più elevate**, operando una variazione in diminuzione nel modello Redditi, pari alla **differenza tra quota di ammortamento calcolata in base alle aliquote tabellari** di cui al D.M. 31.12.1988 e la quota di **ammortamento stanziata a conto economico** (sul valore al netto della svalutazione).

Secondo l'Agenzia delle entrate, la soluzione individuata consente di **riassorbire nel minor tempo possibile la differenza di valore tra quello civilistico e quello fiscale** che si è originato a seguito della svalutazione. Tra l'altro, il riassorbimento deve iniziare **già a partire dall'esercizio in cui la stessa è stata contabilizzata**, pur sempre a condizione che l'ammortamento iscritto nel conto economico sia **inferiore a quello massimo fiscalmente deducibile**. Si precisa, infine, che **l'eventuale minor ammortamento fiscale**, rispetto a quello massimo fiscalmente deducibile, e che non è stato dedotto prima della svalutazione, **potrà essere recuperato solo in sede di cessione del bene**.