

## La svalutazione delle immobilizzazioni: principali aspetti civilistici e fiscali

**Data Articolo: 24 Novembre 2017**

**Autore Articolo: Paola Cogo**

Come procedere alla svalutazione delle immobilizzazioni? Quali sono i riflessi fiscali della svalutazione civilistica per perdita durevole di valore? E come si calcolano gli ammortamenti successivamente ad una svalutazione?

La chiusura del bilancio annuale comporta, per il redattore, l'effettuazione di una serie di operazioni di valutazione delle poste attive e passive che compongono lo Stato Patrimoniale.

Tra queste, particolare attenzione deve essere posta al **valore di iscrizione delle immobilizzazioni materiali e immateriali** poiché, qualora lo stesso superi, durevolmente, il valore recuperabile dell'immobilizzazione stessa, questo costituisce una **perdita di valore** che, se confermata mediante l'analisi delle cause che l'ha determinata, renderà necessario procedere alla **svalutazione**.

Questo, in sintesi, è quanto previsto dalla normativa civilistica, all'articolo 2426 comma 1 punto 3) del Codice Civile.

Il documento OIC 9, emanato nel 2014 e revisionato a dicembre 2016 dal titolo "Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali" definisce gli indicatori di potenziali perdite di valore individuando un approccio per le imprese di grandi dimensioni e un approccio "semplificato" per le imprese che non superano determinati limiti dimensionali.

Appurata la situazione sopra delineata, sarà dunque necessario procedere alla svalutazione dell'immobilizzazione per perdita durevole di valore, mediante la **rilevazione** a Conto Economico, tra i costi, della **svalutazione**, e l'iscrizione nel passivo dello Stato Patrimoniale del relativo **fondo svalutazione**.

Di seguito una esemplificazione della scrittura contabile della svalutazione di un impianto pari a euro 5.000,00:

Conto	Dare	Avere
Svalutazione impianti (CE) voce B.10 c) Altre svalutazioni delle immobilizzazioni	5.000,00	
Fondo svalutazione impianti (SP) voce BI o BII		5.000,00

Poiché la svalutazione è effettuata alla data di chiusura dell'esercizio, essa sarà successiva alla contabilizzazione degli ammortamenti "ordinari" del periodo.

---

La svalutazione può comportare una **ridefinizione della vita utile del cespite**; in alternativa al mantenimento della vita residua è, infatti, possibile che la stessa possa subire una riduzione, mentre si ritiene improbabile un suo allungamento.

Ma quali sono i **riflessi fiscali** della svalutazione civilistica per perdita durevole di valore?

La svalutazione per perdita durevole di valore è **fiscalmente indeducibile** ai fini reddituali, ai sensi dell'articolo 101 del TUIR in quanto trattasi di minusvalenze non realizzate. Tuttavia la normativa fiscale consente il "**recupero**" **delle svalutazioni non dedotte** attraverso il meccanismo delle **variazioni in diminuzione**, ai sensi dell'articolo 109 comma 4 del TUIR. In sostanza la svalutazione indeducibile diventa deducibile in quote a partire dall'esercizio successivo alla rilevazione della svalutazione; tali quote sono pari alla differenza tra gli ammortamenti civilistici rilevati a conto economico e gli ammortamenti fiscali "teorici" calcolati sul costo originario dell'immobilizzazione con applicazione delle aliquote di ammortamento fiscale previste dal Decreto Ministeriale del 31/12/1988.

La svalutazione per perdita durevole di valore è altresì **ineducibile anche ai fini IRAP**, ai sensi dell'articolo 5 comma 1 D.Lgs. 446/97 che esclude espressamente la voce di cui al numero 10 lettera c) *altre svalutazioni delle immobilizzazioni* dell'aggregato B del Conto Economico dalla base imponibile IRAP. Tuttavia anche ai fini IRAP è consentito il **recupero della svalutazione non dedotta** attraverso il meccanismo delle **variazioni in diminuzione**, sulla base dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 26/E del 2012.

E come si calcolano gli **ammortamenti** successivamente ad una svalutazione?

La circostanza che la vita utile residua sia mantenuta o ridotta incide sensibilmente sul calcolo degli ammortamenti civilistici successivi alla svalutazione e conseguentemente sulla modalità del recupero fiscale della svalutazione stessa.

Il calcolo degli ammortamenti, viene effettuato, civilisticamente, **ripartendo il valore netto contabile** (costo + incrementi – fondo ammortamento – fondo svalutazione) **per gli anni di vita utile residua** che, come abbiamo sottolineato in precedenza, può essere rimasta invariata rispetto a quella originaria o aver subito una riduzione.

**Fiscalmente** il calcolo degli ammortamenti, non essendo influenzato dalla svalutazione, **non subisce variazioni**; il processo di ammortamento continua come se la svalutazione non fosse intervenuta.

Anche il calcolo della plusvalenza/minusvalenza civilistica nel caso di vendita di un cespite precedentemente svalutato assumerà valori diversi da quelli fiscali.

L'operazione di svalutazione per perdita durevole di valore rappresenta, pertanto, uno dei casi in cui si determina un **disallineamento** tra il valore residuo civilistico del cespite, che comprende la svalutazione, e quello fiscale, che non la considera.

---

Conseguentemente si rende obbligatoria la compilazione del **QUADRO RV** – Riconciliazione dati di bilancio e fiscali operazioni straordinarie del Modello Redditi SC e SP prevista nel caso in cui *“i beni relativi all’impresa risultano iscritti in bilancio a valori diversi da quelli riconosciuti ai fini delle imposte sui redditi”*.

Inoltre, qualora vi sia la ragionevole certezza del loro futuro recupero, è possibile stanziare sul disallineamento tra valori civili e fiscali le **imposte anticipate**, in quanto la ripresa in aumento della svalutazione ai fini IRES ed IRAP rappresenta una **differenza temporanea deducibile** che concorrerà a formare il reddito fiscale ed il valore della produzione in un periodo d’imposta successivo, sotto forma di maggiori quote di ammortamento, minori plusvalenze o maggiori minusvalenze.

Paola Cogo – Centro Studi CGN