

Regime fiscale ad ampio raggio

Pagina a cura

DI GIOVANNI VALCARENCHI
E RAFFAELE PELLINO

Il trattamento fiscale riservato ai soggetti Oic adoperato è esteso anche ai soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali Ias/Ifirs. Valgono, infatti, i comportamenti coerenti con le disposizioni di cui all'articolo 6 del dm 27/6/2025 e le regole contabili di cui all'Oic 16. Con il richiamato dm, in particolare, sono state dettate le disposizioni di "coordinamento" tra le regole derivanti dall'adozione del principio contabile Oic 34 e gli emendamenti ai documenti Oic 16 e 31 pubblicati lo scorso marzo 2024. Con l'attuale formulazione del paragrafo 32 dell'Oic 16, si è inteso adeguare il concetto di costo d'acquisto o di produzione delle immobilizzazioni. Conseguentemente, i costi sono iscritti nel momento in cui è assunta l'obbligazione a smantellare il cespite e/o ripristinare il sito utilizzando, in contropartita, un fondo per rischi e oneri. In tal caso, gli ammortamenti deducibili ai fini Ires, nei limiti dei coefficienti tabellari, e le plus/minusvalenze, in caso di realizzo, dovranno essere calcolati prendendo in considerazione il costo complessivo del bene, così come risulta a seguito della capitalizzazione iniziale della componente in questione.

Le quote di ammortamento sono calcolate sulla base del costo complessivo del bene, ai sensi dell'articolo 102 del Tuir (beni detenuti in proprietà) e dell'articolo 103 del Tuir (beni utilizzati con diritti di godimento), in coerenza con le indicazioni per l'analoga contabilizzazione prevista in ambito Ias/Ifirs. Laddove, invece, si renda necessario procedere con gli aggiorn-

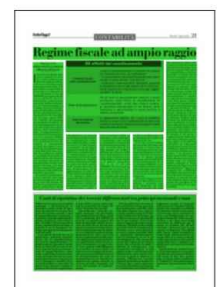
namenti di stima dei costi si interverrà, a seconda dei casi, incrementando o decrementando il valore del cespite cui si riferiscono, determinando in tal modo una rettifica, tanto del fondo preesistente quanto del costo del bene. In particolare, per gli aggiornamenti di stima del fondo oneri di smantellamento e/o ripristino relativi al trascorrere del tempo ovvero all'adeguamento del tasso di attualizzazione, va fatta una distinzione in merito alla loro imputazione, o meno, a Conto economico. Infatti, se imputati a conto economico, si considerano costi iscritti in contropartita di passività di scadenza o ammontare incerti, non deducibili ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap, che rilevano ai fini fiscali nell'esercizio in cui diventa certa l'esistenza e determinabile in modo obiettivo il relativo ammontare (art. 6 co. 4 del dm 27/6/2025). Se, invece, gli aggiornamenti di stima "non" sono stati imputati al Conto economico, in una voce separata rispetto agli ammortamenti dei costi di smantellamento e/o ripristino capitalizzati, ai fini fiscali deve essere determinato il valore attuale dell'obbligazione relativa allo smantellamento e alla rimozione del cespite o al ripristino del sito.

A tal fine, il costo relativo al trascorrere del tempo è determinato in misura pari al 5% dell'ammontare dei costi di smantellamento e/o ripristino e ripartito per quote costanti, in ciascun periodo d'imposta, nel corso del periodo di ammortamento (art. 6 co. 5 del dm 27/6/2025). In caso di realizzo del bene, poi, lo storno del fondo assumerà rilevanza fiscale nella misura in cui esso sia riconosciuto fiscalmente.

Allo stesso tempo, il ricono-

scimento dei costi di smantellamento e ripristino come parte integrante del costo del bene comporta che anche tale componente debba essere presa in considerazione ai fini dell'individuazione della base di computo delle spese di manutenzione ordinaria deducibili nel limite del 5% del costo complessivo dei beni ammortizzabili esistente all'inizio dell'esercizio. La rilevanza fiscale del costo capitalizzato si estende anche all'Irap. Sul lato attivo, il costo determinato al lordo del valore attuale degli oneri di smantellamento e ripristino, capitalizzato inizialmente sul bene stesso, costituisce la base di commisurazione degli ammortamenti e delle plus/minusvalenze rilevanti anche per il tributo regionale, operando il principio di "presa diretta" dei dati dal bilancio. Sembra logico, pertanto, che, poiché quando opera il principio di derivazione rafforzata la qualificazione contabile degli oneri in questione come parte integrante del costo del bene viene recepita ai fini fiscali, a maggior ragione, debba giungersi alla medesima conclusione anche ai fini dell'Irap nell'ambito di esplicazione del principio di presa diretta dal bilancio. Quanto al fondo oneri di smantellamento e ripristino, è da ritenersi che anche quest'ultimo importo debba assumere una piena rilevanza Irap. Un ulteriore aspetto concerne il trattamento fiscale degli "oneri di attualizzazione". Questi, per i soggetti Oic, a differenza dei soggetti Ias, non sono rilevati come oneri finanziari e, pertanto, si esclude che tali oneri possano essere assoggettati alla disciplina di cui all'articolo 96 del Tuir (regola del Rol).

— © Riproduzione riservata —



Gli effetti del coordinamento

L'impatto fiscale della capitalizzazione	I costi di smantellamento e rimozione dei cespiti e/o ripristino del sito, se capitalizzati: - si comprendono nel costo fiscale dei beni determinato ai sensi dell'art. 110 del Tuir - producono ammortamenti deducibili secondo le disposizioni di cui agli articoli 102 e 103 Tuir Dette disposizioni si applicano anche agli "aggiornamenti" di stima
Oneri di attualizzazione	Per gli oneri di attualizzazione imputati a conto economico resta ferma la classificazione di "accantonamento", ai fini Ires e Irap e, dunque, la deduzione nell'esercizio in cui diventa certa l'esistenza e determinabile in modo obiettivo il relativo ammontare
Costi di ripristino del terreno	In applicazione dell'Oic 16 i costi di ripristino relativi ai terreni sono capitalizzabili sui beni che insistono sui terreni e sono ammortizzabili in base alla vita utile del bene

Costi di ripristino dei terreni differenziati tra principi nazionali e non

Differenze fra principi contabili nazionali e internazionali riguardano anche i costi di ripristino dei terreni. Per lo Ias 16, il costo del terreno include i costi di smantellamento, rimozione e ripristino (poiché capitalizzati), mentre la parte di costo relativa alla "bonifica" del terreno deve essere ammortizzata durante il periodo in cui si ottengono i benefici conseguenti il sostenimento di tali costi.

Il paragrafo 59 dello Ias 16, in particolare, ammette esplicitamente che la capitalizzazione dei costi di smantellamento e ripristino possa riguardare anche i terreni, tanto da prevedere che "se il costo del terreno include i costi di smantellamento, rimozione e ripristino, la parte relativa al ripristino del terreno è ammortizzata durante il periodo in cui si ottengono i benefici derivanti dal sostenere tali costi". In questo caso, dunque, i costi di ripristino del terreno capitalizza-

ti potrebbero essere ammortizzati in un periodo di tempo "diverso" da quello dei terreni.

Diversamente, i principi contabili nazionali non prevedono una disposizione analoga, posto che il paragrafo 40A dell'Oic 16 prevede la capitalizzazione dei costi di ripristino relativi ai terreni sui beni che su di essi insistono e la parametrizzazione del relativo ammortamento alla relativa vita utile del cespite. Se gli aggiornamenti di stima non sono stati contabilizzati in modo separato dagli ammortamenti dei costi capitalizzati, ai fini fiscali occorre determinare, in ogni caso, il valore attuale dell'obbligazione; a tal fine, il costo relativo al trascorrere del tempo è determinato in misura forfettaria pari al 5% dell'ammontare dei costi di smantellamento e/o ripristino e ripartito per quote costanti, in ciascun periodo d'imposta, nel corso del periodo di ammortamento.

Tale classificazione assume rilievo, ai fini Ires e Irap, a prescindere dalla policy contabile adottata dalle imprese che, sulla base della significatività dell'effetto del trascorrere del tempo, potrebbero rinunciare ad attualizzare le spese future. Sono ricomprese e soggette alla nuova impostazione contabile anche le fattispecie dei costi di ripristino di discariche, cave e pozzi minerari. Le nuove regole contabili, infatti, riguardano indistintamente tutte le fattispecie in cui vi sia un'obbligazione allo smantellamento del cespite e/o al ripristino del sito sul quale il cespite è ubicato; di conseguenza, sono certamente ricompresi in tale ambito anche i costi di ripristino di discariche, cave e pozzi minerari per le quali le imprese, in passato, effettuavano accantonamenti gradualmente a un fondo oneri futuri per la parte dell'onere correlato all'utilizzo dell'impianto. Trattasi dei costi relativi a ob-

bligazioni assunte al momento dell'entrata in funzione dell'impianto. Per esempio, i costi finali di ripristino relativi a una discarica devono essere sostenuti in base a un'obbligazione che sorge già al momento della sua attivazione e che tiene conto degli interventi da effettuare per la messa in pristino dei terreni scavati e preparati per la sua entrata in funzione. Per effetto delle nuove regole contabili, in luogo degli accantonamenti saranno rilevati a conto economico gli ammortamenti dei costi di smantellamento e ripristino capitalizzati e gli oneri di attualizzazione.

Sul piano fiscale, poiché le quote di accantonamento sono state considerate pienamente deducibili tanto ai fini Ires quanto Irap, in futuro tutti i componenti "sostitutivi" dovrebbero poter assumere riconoscimento fiscale.

— © Riproduzione riservata —