

Studio Tributario
e Societario



**ASPETTI FISCALI DELLE SVALUTAZIONI
DELLE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI E IMMATERIALI,
DEI TITOLI E DELLE PARTECIPAZIONI**

Francesca Muserra

Bologna, 05 Aprile 2018

Aspetti fiscali delle svalutazioni delle immobilizzazioni materiali e immateriali, dei titoli e delle partecipazioni

Lineamenti generali	3
Immobilizzazioni immateriali e oneri pluriennali	9
Immobilizzazioni materiali	16
Esempi	18
Partecipazioni	27

Lineamenti generali

Art. 83, commi 1 e 1-bis, TUIR (D.P.R. n. 917/1986)

Determinazione del reddito complessivo*

INTRODUZIONE PRINCIPIO DI DERIVAZIONE RAFFORZATA PER I SOGGETTI OIC ADOPTER DIVERSI DALLE MICRO IMPRESE

«1. Il reddito complessivo è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta, le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni della presente sezione. ... (omissis) ... Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 luglio 2002, anche nella formulazione derivante dalla procedura prevista dall'articolo 4, comma 7-ter, del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38, e per i soggetti, diversi dalle micro-imprese di cui all'articolo 2435-ter del codice civile, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile, valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili».

«1 bis. Ai fini del comma 1, ai soggetti, diversi dalle micro-imprese di cui all'articolo 2435-ter del codice civile, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile, si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni emanate in attuazione del comma 60 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244, e del comma 7-quater dell'articolo 4 del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38».

*Art. 13-bis del D.L. n. 244/2016

Art. 2 – D.M. 3 AGOSTO 2017

Applicazione delle regole del primo decreto IAS ai soggetti Nuovi OIC

«Per i soggetti di cui al comma 1-bis dell'art. 83 del testo unico delle imposte sui redditi si applicano le disposizioni di cui:

*a) al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze **1° aprile 2009, n. 48 (n.d.r. Primo decreto IAS)** contenute nei seguenti articoli:*

*1) **art. 2, commi 1, 2 e 3;***

*2) **art. 3:***

*i. **commi 1, 3 e 4;***

*ii. **comma 2**, primo periodo, anche alle operazioni intercorse tra le micro-imprese di cui all'art. 2435-ter del codice civile e soggetti di cui al comma 1-bis dell'art. 83 del testo unico delle imposte sui redditi e, secondo periodo, alle operazioni intercorse tra i soggetti di cui al comma 1-bis dell'art. 83 del testo unico delle imposte sui redditi; [...]*»

Art. 2 - D.M. 1 APRILE 2009

Prevalenza della sostanza sulla forma, disapplicazione dell'art. 109, c. 1-2, TUIR

ESTENSIONE AI NUOVI OIC DELL'ART. 2, COMMA 1, D.M. 1 APRILE 2009

Art. 2 - Criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dagli IAS

1. Ai sensi dell'articolo 83, comma 1, terzo periodo, del testo unico, per i soggetti IAS assumono rilevanza, ai fini dell'applicazione del Capo II, sezione I, del testo unico, gli elementi reddituali e patrimoniali rappresentati in bilancio in base al criterio della prevalenza della sostanza sulla forma previsto dagli IAS. Conseguentemente, devono intendersi **non applicabili a tali soggetti le disposizioni dell'articolo 109, commi 1 e 2, del testo unico**, nonché ogni altra disposizione di determinazione del reddito che assuma i componenti reddituali e patrimoniali in base a regole di rappresentazione non conformi all'anzidetto criterio.

Relazione illustrativa:

«[...] il numero 1), richiamando l'articolo 2, commi 1, 2 e 3, è volto ad **estendere** anche ad i soggetti Nuovi OIC la declinazione del concetto di **derivazione rafforzata** già previsto per i soggetti IAS/IFRS. A tal fine, sono riconosciute anche fiscalmente le qualificazioni di bilancio ispirate al principio della prevalenza della sostanza sulla forma, così come declinate dall'Organismo Italiano di Contabilità nei principi contabili nazionali. In questo senso, è stata **estesa** anche ai soggetti Nuovi OIC la **deroga** alle disposizioni dell'**articolo 109, commi 1 e 2**, del TUIR che, nell'assunzione dei costi e dei ricavi, pongono prevalentemente riferimento alle condizioni di certezza e determinabilità dei componenti reddituali (comma 1), alle risultanze negoziali e all'acquisizione/passaggio della proprietà dei beni (comma 2), nonché a qualsiasi altra norma fiscale che faccia riferimento a regole di rappresentazione non conformi all'anzidetto principio di prevalenza della sostanza sulla forma.»

Art. 2 - D.M. 1 APRILE 2009

Applicazione delle norme che prevedono limiti quantitativi o diversi criteri di tassazione

ESTENSIONE AI NUOVI OIC DELL'ART. 2, COMMA 2, D.M.
1 APRILE 2009

Articolo 2 - Criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dagli IAS

2. **Anche ai soggetti IAS, fermo restando quanto previsto al comma 1, si applicano le disposizioni del Capo II, Sezione I del testo unico che prevedono limiti quantitativi alla deduzione di componenti negativi o la loro esclusione o ne dispongono la ripartizione in più periodi di imposta, nonché quelle che esentano o escludono, parzialmente o totalmente, dalla formazione del reddito imponibile componenti positivi, comunque denominati, o ne consentono la ripartizione in più periodi di imposta, e quelle che stabiliscono la rilevanza di componenti positivi o negativi nell'esercizio, rispettivamente, della loro percezione o del loro pagamento.**

Relazione illustrativa:

«Viceversa, restano **ferme** le disposizioni fiscali che limitano la rilevanza degli **ammortamenti**, delle **valutazioni** e degli **accantonamenti**. Si tratta, in particolare, delle disposizioni che prevedono la tassazione/deduzione di comportamenti positivi e negativi per **cassa** anziché per competenza (interessi di mora, compensi amministratori, dividendi, ecc) e di quelle che non consentono o **limitano la deduzione** di costi in quanto non inerenti o che prevedono la **tassazione** di componenti positivi **frazionata** nel tempo per motivi di opportunità fiscale (quale l'imposizione ripartita pro quota di talune plusvalenze) o che prevedono **l'esenzione** o **esclusione** di componenti positivi. »

Circolare Assonime n. 8 del 6 marzo 2018

I decreti di revisione e di coordinamento per le imprese IAS e OIC

*«Anche per le imprese OIC, quindi il recepimento per derivazione dei criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione si propone di attribuire rilevanza fiscale alle varie esplicazioni del principio di prevalenza della sostanza sulla forma contenute o desumibili dai principi contabili nazionali. **Sempre in modo analogo a quanto avviene per i soggetti IAS, la valenza fiscale del dato di bilancio non è assoluta ma trova un limite nella necessità di dover comunque osservare quelle disposizioni del TUIR che derogano alle risultanze di bilancio per motivi di cautela fiscale. Si tratta delle norme che circoscrivono la rilevanza delle valutazioni** (ammortamenti, accantonamento e **rettifiche di valore**) o che forfettizzano o negano l'inerenza dei costi, che introducono esclusioni o esenzioni, che prevedono il frazionamento in più esercizi di determinati componenti reddituali o la loro imputazione per cassa.*

***Per le imprese OIC, dunque, al pari di ciò che accade per gli IAS, è fondamentale la distinzione tra aspetti meramente valutativi, che sono presidiati dalle norme fiscali e valutazioni che sono intimamente connesse e non separabili dalle qualificazioni; valutazioni cioè strumentali a realizzare le qualificazioni e che come tali in virtù del principio di derivazione rafforzata, non possono che trovare riconoscimento fiscale (cfr. circolare dell'Agenzia delle entrate n. 7/e del 2011).**»*

Art. 101, comma 1, e art. 109, comma 4, lett. a), TUIR

Minusvalenze patrimoniali, sopravvenienze passive e perdite

*Art. 101 «Le **minusvalenze dei beni relativi all'impresa, diversi da quelli indicati negli articoli 85, comma 1, e 87**, determinate con gli stessi criteri stabiliti per la determinazione delle plusvalenze, **sono deducibili se sono realizzate** ai sensi dell'articolo 86, commi 1, lettere a) e b), e 2».*

*Art. 109: «**Sono tuttavia deducibili: a) quelli imputati al conto economico di un esercizio precedente, se la deduzione è stata rinviata in conformità alle precedenti norme della presente sezione che dispongono o consentono il rinvio** »*

Art. 5, commi 1 e 4, D.Lgs. n. 446/1997

Determinazione del valore della produzione netta delle società di capitali e degli enti commerciali

*«1. Per i soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettera a), non esercenti le attività di cui agli articoli 6 e 7, **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), nonché dei componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda, così come risultanti dal conto economico dell'esercizio....(omissis)...*

4. I componenti positivi e negativi classificabili in voci del conto economico diverse da quelle indicate al comma 1 concorrono alla formazione della base imponibile se correlati a componenti rilevanti della base imponibile di periodi d'imposta precedenti o successivi.».

Circolare AdE n. 26/E del 20 giugno 2012

Determinazione della base imponibile IRAP – Ulteriori chiarimenti

«L'art. 5, comma 1, del D.Lgs. n. 446 del 1997 prevede che, ai fini dell'assoggettamento ad IRAP delle società di capitali e degli enti commerciali, "la base imponibile è determinata dalla differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lett. A) e B) dell'articolo 2425 del codice civile, con esclusione delle voci di cui ai numeri 9), 10), lett. c) e d), 12) e 13), così come risultanti dal conto economico".

*In considerazione della circostanza che la menzionata disposizione **esclude** espressamente la deducibilità dall'IRAP della voce **B10), lettera c), del conto economico, riferita alle svalutazioni delle immobilizzazioni materiali, non concorrono a formare la base imponibile le minusvalenze derivanti da fenomeni valutativi** (cfr. paragrafo 1.1 della Circ. 26 maggio 2009, n. 27/E).*

Diversamente, concorrono a formare la base imponibile IRAP gli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali di cui alla voce B10), lettera b), del conto economico... (omissis).

*Il **disallineamento tra valore civile e quello fiscale** che si genera a seguito della svalutazione fiscalmente non rilevante **si riassorbe attraverso variazioni in diminuzione da effettuarsi in dichiarazione nel corso del processo di ammortamento del bene, applicando il criterio di ammortamento utilizzato in sede civilistica, ossia ripartendo il valore fiscale del bene (valore contabile residuo al lordo della svalutazione non dedotta fiscalmente) sulla base della vita utile residua del bene stesso**».*

Circolare AdE n. 26/E del 20 giugno 2012

Determinazione della base imponibile IRES – Richiami indiretti

La circolare sopra menzionata fa riferimento esplicito alla determinazione della base imponibile IRAP, tuttavia sono utili anche alcune precisazioni effettuate in materia di imposte dirette ai fini IRES; in particolare, è stato precisato che **«ai fini della determinazione della base imponibile IRES, il maggior ammortamento fiscale (calcolato sul costo al lordo della svalutazione fiscalmente non rilevante) rispetto a quello transitato a conto economico può essere dedotto attraverso una variazione in diminuzione ai sensi dell'articolo 109, comma 4, lettera a), del TUIR, nel presupposto che il costo sia transitato a conto economico a titolo di svalutazione in un esercizio precedente»**.

Immobilizzazioni immateriali

Brevetti e licenze

IRES		IRAP	
Regime di deducibilità	Recupero fiscale della svalutazione	Regime di deducibilità	Recupero fiscale della svalutazione
<p>Ai sensi dell'art. 103, c. 1, primo periodo del TUIR <i>"le quote di ammortamento del costo dei diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno, dei brevetti industriali, dei processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico sono deducibili in misura non superiore al 50 per cento del costo".</i></p>	<p>La svalutazione è fiscalmente irrilevante. L'eccedenza non dedotta è rilevante nel limite di quanto disciplinato dall'art.103, c. 1, primo periodo del TUIR tramite una variazione in diminuzione (Cfr. C. AdE n. 26/E del 20/6/2012, R.M. n. 235/1995).</p>	<p>Principio di diretta derivazione dal conto economico: art. 5, c. 1, del D.Lgs. n. 446/1997 <i>"la base imponibile è determinata dalla differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B), con esclusione delle voci di cui ai numeri 9), 10) lettere c) e d), 12) e 13)"</i> .</p>	<p>La svalutazione è fiscalmente irrilevante. <i>"...I maggiori ammortamenti fiscali potranno assumere rilevanza ai fini IRAP applicando il criterio di ammortamento utilizzato in sede civilistica, ossia ripartendo il valore fiscale sulla base della vita utile residua dell'immobilizzazione immateriale"</i> (Cfr. C. AdE n. 26/E del 20/6/2012).</p>

IRES

Regime di deducibilità

Ai sensi dell'art. 103, c. 1, secondo periodo, del TUIR, le quote di ammortamento relative al costo dei **marchi di impresa** "sono deducibili in misura **non superiore ad un diciottesimo del costo**".

Recupero della svalutazione

La **svalutazione è fiscalmente irrilevante**.
L'**eccedenza non dedotta è rilevante** nel limite di quanto disciplinato dall'art.103, c. 1, secondo periodo, del TUIR **tramite una variazione in diminuzione** (Cfr. C. AdE n. 26/E del 20/6/2012, R.M. n. 235/1995).

IRAP

Regime di deducibilità

Ai sensi dell'art. 5, c. 3, del D.Lgs. n. 446/1997 "sono comunque ammesse in **deduzione quote di ammortamento del costo sostenuto per l'acquisizione di marchi d'impresa e a titolo di avviamento in misura non superiore a un diciottesimo del costo indipendentemente dall'imputazione a conto economico**".

Recupero fiscale della svalutazione

La **svalutazione è fiscalmente irrilevante**.
È ammesso il recupero della svalutazione indeducibile nel rispetto del limite annuo di deducibilità di un diciottesimo del costo.

Marchi

IRES

Regime di deducibilità

Ai sensi dell'art. 103, c. 3, del TUIR le quote di ammortamento dell'**avviamento** "sono deducibili in misura **non superiore a un diciottesimo del valore stesso**".

Recupero fiscale della svalutazione

La **svalutazione è fiscalmente irrilevante**.
L'**eccedenza non dedotta è rilevante** nel limite di quanto disciplinato dall'art.103, c. 3, del TUIR **tramite una variazione in diminuzione** (Cfr. C. AdE n. 26/E del 20/6/2012, R.M. n. 235/1995).

IRAP

Regime di deducibilità

Ai sensi dell'art. 5, c. 3, del D.Lgs. n. 446/1997 "sono comunque ammesse in **deduzione quote di ammortamento del costo sostenuto per l'acquisizione di marchi d'impresa e a titolo di avviamento in misura non superiore a un diciottesimo del costo indipendentemente dall'imputazione a conto economico**".

Recupero fiscale della svalutazione

La **svalutazione è fiscalmente irrilevante**.
È ammesso il recupero della svalutazione indeducibile nel rispetto del limite annuo di deducibilità di un diciottesimo del costo.

Avviamento

IMPOSTA SOSTITUTIVA

Regime di deducibilità

Ai sensi dell'art. 15, c. 10, del D.L. n. 185/2008 , nell'ipotesi di riallineamento dei valori derivanti da operazioni straordinarie "... *La deduzione di cui all'articolo 103 del citato testo unico e agli articoli 5, 6 e 7 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, del maggior valore dell'avviamento e dei marchi d'impresa può essere effettuata in misura non superiore ad un quinto ...*».

Recupero fiscale della svalutazione

La svalutazione, per l'eccedenza rispetto a un quinto del costo, non è deducibile.

L'eccedenza non dedotta sarà rilevante ai fini IRES e IRAP nel limite di un quinto negli esercizi successivi tramite una variazione in diminuzione.

Avviamento
e marchi

Diritti di concessione e altri diritti

IRES	
Regime di deducibilità	Recupero fiscale della svalutazione
<p>Ai sensi dell'art. 103, c. 2, del TUIR le quote di ammortamento dei diritti di concessione e degli altri diritti iscritti nell'attivo del bilancio "sono deducibili in misura corrispondente alla durata di utilizzazione prevista dal contratto o dalla legge".</p>	<p>La svalutazione, per l'eccedenza rispetto a quanto disciplinato dall'art. 103, c. 2, del TUIR, non è deducibile. L'eccedenza non dedotta sarà rilevante nei limiti della durata del contratto o di quella prevista dalla legge negli esercizi successivi tramite una variazione in diminuzione.</p>

IRAP	
Regime di deducibilità	Recupero fiscale della svalutazione
<p>Principio di diretta derivazione dal conto economico: art. 5, c. 1, del D.Lgs. n. 446/1997 "la base imponibile è determinata dalla differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B), con esclusione delle voci di cui ai numeri 9), 10) lettere c) e d), 12) e 13)".</p>	<p>La svalutazione è fiscalmente irrilevante. "...I maggiori ammortamenti fiscali potranno assumere rilevanza ai fini IRAP applicando il criterio di ammortamento utilizzato in sede civilistica, ossia ripartendo il valore fiscale sulla base della vita utile residua dell'immobilizzazione immateriale" (Cfr. C. AdE n. 26/E del 20/6/2012).</p>

Oneri
pluriennali

IRES	
Regime di deducibilità	Deducibilità della svalutazione
Ai sensi dell'art. 108, c. 1, del TUIR, " <i>le spese relative a più esercizi sono deducibili nel limite della quota imputabile a conto economico</i> ".	La svalutazione è deducibile.

IRAP	
Regime di deducibilità	Deducibilità della svalutazione
Principio di diretta derivazione dal conto economico: art. 5, c. 1, del D.Lgs. n. 446/1997 " <i>la base imponibile è determinata dalla differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B), con esclusione delle voci di cui ai numeri 9), 10) lettere c) e d), 12) e 13)</i> " .	Svalutazione deducibile?  

Immobilizzazioni materiali

IRES

Regime di deducibilità

Ai sensi dell'art. 102, c. 2, del TUIR la deduzione delle quote di ammortamento dei **beni materiali strumentali** "è ammessa in misura **non superiore** a quella risultante dall'applicazione al costo dei beni dei **coefficienti stabiliti con decreto** del Ministro dell'Economia delle Finanze pubblicato nella Gazzetta Ufficiale, ridotti alla metà per il primo esercizio".

Recupero fiscale della svalutazione

La **svalutazione è fiscalmente irrilevante**.
L'**eccedenza non dedotta è rilevante** nel limite di quanto disciplinato dall'art. 102, c. 2, primo periodo del TUIR **tramite una variazione in diminuzione** (Cfr. C. AdE n. 26/E del 20/6/2012, Nota. n. 9/2715 del 22/12/1980).

IRAP

Regime di deducibilità

Principio di diretta derivazione dal conto economico: art. 5, c. 1, del D.Lgs. n. 446/1997 "la base imponibile è determinata dalla differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B), con esclusione delle voci di cui ai numeri 9), 10) lettere c) e d), 12) e 13)" .

Recupero fiscale della svalutazione

La **svalutazione è fiscalmente irrilevante**.
"La svalutazione non dedotta ... si riassorbe applicando il criterio di ammortamento contabile, ossia ripartendo il valore IRAP del bene ... sulla base della vita utile residua" (C. AdE n. 26/E del 20/6/2012).

Esempi

Svalutazione con invarianza della vita utile

Si supponga di essere in presenza di un bene acquistato nel 2008 che:

- ha un costo storico di 100;
- ha una vita utile di 10 esercizi;
- ha un coefficiente di ammortamento previsto dal decreto ministeriale del 10 per cento (si prescinde, per semplicità espositiva, dalla riduzione alla metà della quota di ammortamento relativa al primo esercizio);
- nel 2010 subisce una svalutazione, con rilevanza solo civilistica, di 10 senza subire alcuna riduzione della vita utile residua (che rimane invariata: 8 esercizi dal 2010 compreso) [C. AdE 20 giugno 2012, n. 26/E].

Svalutazione con invarianza della vita utile

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Svalutazione civilistica (variazione in aumento in dichiarazione)			-10							
Ammortamento civile	-10	-10	-8,75	-8,75	-8,75	-8,75	-8,75	-8,75	-8,75	-8,75
Ammortamento IRES di cui	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10
- per derivazione	-10	-10	-8,75	-8,75	-8,75	-8,75	-8,75	-8,75	-8,75	-8,75
- in dichiarazione come variazione in diminuzione	0	0	-1,25	-1,25	-1,25	-1,25	-1,25	-1,25	-1,25	-1,25
Ammortamento IRAP di cui	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10
- per derivazione	-10	-10	-8,75	-8,75	-8,75	-8,75	-8,75	-8,75	-8,75	-8,75
- in dichiarazione come variazione in diminuzione	0	0	-1,25	-1,25	-1,25	-1,25	-1,25	-1,25	-1,25	-1,25
Valore civile al 31/12	90	80	61,25	52,50	43,75	35	26,25	17,50	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

Svalutazione con invarianza della vita utile



IRES

Il maggior ammortamento fiscale (calcolato sul costo al lordo della svalutazione fiscalmente non rilevante) rispetto a quello transitato a Conto Economico potrà essere dedotto attraverso una variazione in diminuzione pari a 1,25 dal 2010 al 2017 ai sensi dell'art. 109, c. 4, lett. a) del TUIR, nel presupposto che il costo è transitato a conto economico a titolo di svalutazione in un esercizio precedente.



IRAP

La svalutazione non dedotta nel 2010 si riassorbe applicando il criterio di ammortamento contabile, ossia ripartendo il valore IRAP del bene di 80 (al lordo della svalutazione di 10) sulla base della vita residua (8 esercizi).

Svalutazione con varianza della vita utile

Si supponga di essere in presenza dello stesso bene di cui al precedente esempio che nel 2010 con rilevanza solo civilistica e una riduzione della vita utile residua da 8 a 7 esercizi.

(C. AdE 20 giugno 2012, n. 26/E)

Svalutazione con varianza della vita utile

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Svalutazione civilistica (variazione in aumento in dichiarazione)			-10							
Ammortamento civile	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	0
Ammortamento IRES di cui	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10
- per derivazione	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10
- in dichiarazione come variazione in diminuzione	0	0	0	0	0	0	0	0	0	-10
Ammortamento IRAP di cui	-10	-10	-11,43	-11,43	-11,43	-11,43	-11,43	-11,43	-11,43	0
- per derivazione	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	0
- in dichiarazione come variazione in diminuzione	0	0	-1,43	-1,43	-1,43	-1,43	-1,43	-1,43	-1,43	0
Valore civile 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	68,57	57,14	50	40	30	20	10	0

Svalutazione con varianza della vita utile

IRES

Ai fini Ires, il maggior ammortamento fiscale (calcolato sul costo al lordo della svalutazione fiscalmente non rilevante) rispetto a quello transitato a Conto Economico potrà essere dedotto attraverso una variazione in diminuzione pari a 10 nel 2017, ai sensi dell'art. 109, c. 4, lett. a) del TUIR, nel presupposto che il costo è transitato a conto economico a titolo di svalutazione in un esercizio precedente.

IRAP

La svalutazione non dedotta nel 2010 si riassorbe applicando il criterio di ammortamento contabile, ossia ripartendo il valore IRAP del bene di 80 (al lordo della svalutazione di 10) sulla base della vita residua (7 esercizi).

Svalutazione di un'immobilizzazione immateriale

Si supponga di essere in presenza di un brevetto acquistato nel 2008 che:

- ha un costo storico di 100;
- ha una vita utile di 10 esercizi;
- nel 2010 subisce una svalutazione totale.

Svalutazione con varianza della vita utile

	2008	2009	2010	2011
Svalutazione civilistica (variazione in aumento IRES in dichiarazione)			-60	
Ammortamento civile	-20	-20	0	0
Ammortamento IRES di cui	-20	-20	0	-10
- per derivazione	-20	-20	0	0
- in dichiarazione come variazione in diminuzione	0	0	-50	-10
Ammortamento IRAP di cui	-20	-20	0	0
- per derivazione	-20	-20	0	0
- in dichiarazione come variazione in diminuzione	0	0	-60	0
Valore civile al 31/12	80	60	0	
Valore IRES al 31/12	80	60	10	0
Valore IRAP al 31/12	80	60	0	0

Partecipazioni

Trattamento delle perdite di valore dei titoli

TITOLI ISCRITTI FRA LE IMMOBILIZZAZIONI FINANZIARIE

IRES

Ai sensi del combinato disposto degli artt. 101, c. 1, 94 c. 4, e 92, c. 5, del TUIR, la svalutazione dei titoli, diversi dalle obbligazioni, che costituiscono immobilizzazioni finanziarie non è deducibile.

IRAP

Le svalutazioni dei titoli iscritti nell'attivo immobilizzato sono indicate in bilancio alla voce D.19.a), pertanto in una voce esclusa dalla base imponibile IRAP.

TITOLI ISCRITTI NELL'ATTIVO CIRCOLANTE

IRES

Ai sensi del combinato disposto degli articoli 94, c. 4, e 92, c. 5, del TUIR, la svalutazione dei titoli del circolante, diversi dalle obbligazioni, non è deducibile.

IRAP

Le svalutazioni dei titoli iscritti nell'attivo circolante sono indicate in bilancio alla voce D.19.a), quindi in una voce esclusa dalla base imponibile IRAP.

Studio Tributario e Societario

Il nome Deloitte si riferisce a una o più delle seguenti entità: Deloitte Touche Tohmatsu Limited, una società inglese a responsabilità limitata ("DTTL"), le member firm aderenti al suo network e le entità a esse correlate. DTTL e ciascuna delle sue member firm sono entità giuridicamente separate e indipendenti tra loro. DTTL (denominata anche "Deloitte Global") non fornisce servizi ai clienti. Si invita a leggere l'informativa completa relativa alla descrizione della struttura legale di Deloitte Touche Tohmatsu Limited e delle sue member firm all'indirizzo www.deloitte.com/about.

La presente comunicazione contiene unicamente informazioni a carattere generale che possono non essere necessariamente esaurienti, complete, precise o aggiornate. Nulla di quanto contenuto nella presente comunicazione deve essere considerato esaustivo ovvero alla stregua di una consulenza professionale o legale. A tale proposito Vi invitiamo a contattarci per gli approfondimenti del caso prima di intraprendere qualsiasi iniziativa suscettibile di incidere sui risultati aziendali. È espressamente esclusa qualsivoglia responsabilità in capo a Deloitte Touche Tohmatsu Limited, alle sue member firm o alle entità ad esse a qualsivoglia titolo correlate, compreso lo Studio Tributario e Societario, per i danni derivanti a terzi dall'aver, o meno, agito sulla base dei contenuti della presente comunicazione, ovvero dall'aver su essi fatto a qualsiasi titolo affidamento.