

Risposta n. 105/2023

OGGETTO: Soggetto IAS adopter – Spese relative a più esercizi contabilizzate tra le immobilizzazioni materiali – applicabilità dell'articolo 108 del TUIR

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

La ALFA SPA redige il bilancio d'esercizio secondo i principi contabili internazionali ed "opera come licenziataria nella produzione e commercializzazione di prodotti di abbigliamento". La disponibilità degli spazi è acquisita da ALFA "con la stipula di contratti di locazione commerciale della durata, nella maggior parte dei casi, di sei anni, con rinnovo tacito per ulteriori sei anni".

Le spese che ALFA sostiene "per la manutenzione straordinaria, la trasformazione e l'ammodernamento dei suddetti punti vendita, sia in sede di apertura che durante il periodo di affitto, vengono contabilizzate in applicazione degli standard contabili

internazionali IAS/IFRS in una specifica categoria tra le Immobilizzazioni Materiali, denominata Migliorie su beni di terzi e ammortizzate a quote costanti in 5 anni".

In generale, "il processo di ammortamento avviene lungo un periodo identificato nel minore tra la durata del contratto di affitto (mediamente 12 anni, considerando la facoltà di rinnovo) e la vita utile della miglioria (stimata in 5 anni)".

Ciò premesso, ALFA evidenzia che nel caso in esame sembrerebbero applicabili le disposizioni dell'articolo 102 del TUIR, ivi compreso il riferimento alle aliquote di ammortamento previste dal decreto ministeriale del 31 dicembre 1988; tuttavia, mancando nel predetto decreto una specifica aliquota (fiscale) di ammortamento per la categoria "Migliorie su beni di terzi", ALFA fa presente che vi sono delle "condizioni di obiettiva incertezza in merito al regime fiscale applicabile ai fini della deducibilità delle relative quote di ammortamento".

In particolare, ALFA chiede chiarimenti in merito alla "deducibilità ai fini della determinazione del reddito d'impresa per il periodo d'imposta xxxx (e per i successivi esercizi) delle quote di ammortamento delle spese incrementative sui punti vendita, così come imputate a Conto economico". In altri termini, l'istante chiede se sia possibile "estendere al caso di specie l'applicazione dell'articolo 108, comma 1 del TUIR che ammette la deduzione delle spese relative a più esercizi nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio".

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

ALFA ritiene che "le spese per migliorie su beni di terzi seppur rilevate in bilancio come attività materiali siano soggette all'articolo 108, comma 1, TUIR e di conseguenza da ripartire per la quota imputabile a ciascun esercizio".

Al riguardo, ALFA evidenzia che "è pur vero che trattandosi di spese classificate tra le immobilizzazioni materiali alle stesse si dovrebbero applicare le disposizioni dell'articolo 102 del TUIR; tuttavia se tale conclusione può essere considerata valida per le spese relative a migliorie che vengono iscritte nella specifica categoria di appartenenza dei beni cui afferiscono e per le quali, conseguentemente, non vi sono motivi per non attribuire una valenza fiscale alla qualificazione delle stesse come spese su beni propri da ammortizzare in base al coefficiente tabellare del bene cui ineriscono, per le altre tipologie di spesa, parrebbe corretto applicare l'articolo 108, comma 1 del TUIR e dedurre i costi nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio".

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il quesito posto da ALFA si sostanzia nella necessità di conoscere il criterio di deducibilità delle spese per la manutenzione straordinaria, la trasformazione e l'ammodernamento dei punti vendita acquisiti in locazione ed, in particolare, se tale deducibilità debba avvenire sulla base della quota imputabile a ciascun esercizio (cfr. articolo 108 del TUIR in materia di spese relative a più esercizi) ovvero nei limiti dei coefficienti tabellari (cfr. articolo 102 del TUIR in materia di ammortamento dei beni materiali).

Al riguardo, l'articolo 83 del Testo Unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), stabilisce che "*per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali (...) 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*". Tale disposizione recepisce i criteri di rappresentazione contabile previsti nei principi contabili, escludendo, in linea generale, i fenomeni meramente valutativi.

Ciò premesso, ALFA evidenzia di aver contabilizzato le spese per la manutenzione straordinaria, la trasformazione e l'ammodernamento dei punti vendita, acquisiti in locazione, tra le Immobilizzazioni Materiali (in particolare, tra le *Migliorie su beni di terzi*), provvedendo ad ammortizzarle in un periodo identificato nel minore tra la durata del contratto di affitto (mediamente 12 anni), e la vita utile della miglioria (stimata in 5 anni). Ciò in applicazione dei principi contabili internazionali IAS/IFRS utilizzati per la redazione del bilancio d'esercizio.

In linea generale, tale rappresentazione contabile assume rilevanza anche in ambito fiscale, sulla base del principio di derivazione previsto nel predetto articolo 83 del TUIR. Conseguentemente, le spese sostenute dalla ALFA dovrebbero essere assoggettate al criterio di deducibilità previsto per le immobilizzazioni materiali, vale a dire dedotte secondo la disciplina dell'ammortamento di cui all'articolo 102 del TUIR per la quale continuano ad applicarsi - anche per i soggetti IAS/IFRS - i limiti quantitativi risultanti

dall'applicazione dei coefficienti stabiliti con decreto ministeriale 31 dicembre 1988 (cfr. articolo 2, comma 2, del decreto del Ministero dell'Economia e delle finanze 1° aprile 2009, n. 48 e circolare n. 7/E del 28 febbraio 2011).

Ciò premesso, occorre evidenziare, tuttavia, che le aliquote previste dal decreto ministeriale del 31 dicembre 1988 individuano in modo forfetario la vita utile di beni materiali strumentali, mentre non individuano, come nel caso in esame, la vita utile di spese sostenute dal locatario per *Migliorie su beni di terzi*. Del resto, come evidenziato dall'istante, nello stesso bilancio non viene rappresentato uno specifico bene a cui poter applicare le predette aliquote fiscali, poiché riconduce le spese sostenute dalla ALFA nella generica voce *Migliorie su beni di terzi*.

In ragione di quanto precede, si ritiene che la vita utile di tali spese risulti individuata nella disciplina delle spese relative a più esercizi di cui all'articolo 108, comma 1, del TUIR, in base alla quale tali spese sono "*deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio*". Tale soluzione non appare, peraltro, in contrasto con il principio di derivazione rafforzata previsto nel predetto articolo 83 del TUIR. Nel caso di specie, infatti, la rappresentazione contabile è comunque recepita in ambito fiscale, considerato che l'articolo 108 del TUIR consente la deduzione delle spese relative a più esercizi per la quota imputabile a ciascun esercizio, secondo i criteri che caratterizzano la redazione del bilancio. Tale conclusione, peraltro, è coerente con quanto chiarito nella risoluzione n.179/E del 27 dicembre 2005, ove è stato precisato che possono essere ammortizzate, assumendo a riferimento le aliquote previste dal decreto ministeriale 31 dicembre 1988, le opere che si estrinsecano in beni materiali che hanno una loro individualità ed autonoma funzionalità e che, al termine del periodo di uso o comodato,

possono essere rimosse dall'utente o dal comodatario, risultandone possibile l'utilizzo a prescindere dal bene cui accedono. Diversamente - qualora le opere realizzate non sono separabili dai beni di terzi cui accedono, ossia non possono avere una loro autonoma funzionalità (come si evince dall'istanza presentata da ALFA) - ai fini della deducibilità fiscale risulta applicabile l'articolo 108 del TUIR e, quindi, la deducibilità nei limiti della quota imputabile a ciascun esercizio.

In definitiva, nel presupposto che ALFA abbia correttamente rappresentato le spese di manutenzione straordinaria, trasformazione e ammodernamento dei punti vendita acquisiti in locazione - circostanza, quest'ultima, non sindacabile dalla scrivente in sede di risposta all'interpello in esame - si concorda con la soluzione fornita dall'istante.

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)