

Il trattamento contabile e fiscale dei c.d. beni complessi

Una recente [sentenza della Commissione Tributaria di II grado di Trento](#) fornisce lo spunto per illustrare le problematiche contabili e fiscali dell'iscrizione in bilancio e del trattamento fiscale dei c.d. beni complessi.

Poiché un bene strumentale complesso (ad esempio un impianto) è composto da un cespite principale e da cespiti accessori, ci si chiede come trattare i cespiti accessori ai fini della classificazione in bilancio e dell'ammortamento, sia in ambito civilistico che fiscale.

La sentenza n.4 del 23 gennaio 2012 della Commissione Tributaria di Trento

⇒ Il caso

Una società ha subito una verifica da parte della Guardia di Finanza per gli anni 2003 e 2004. Tra i vari rilievi formulati, i verificatori avevano contestato alla Società la contabilizzazione e dichiarazione di quote di ammortamento in misura superiore a quella consentita per errata classificazione dei singoli cespiti.

In particolare, la Guardia di Finanza sosteneva che alcuni cespiti classificati dalla Società come "attrezzature varie e minute", e come tali ammortizzate con aliquota del 25%, dovessero essere invece classificati come "macchinari operatori e impianti specifici per preparazione pasta e per produzione e lavorazione carta e cartone", con conseguente ammortamento ad aliquota del 11,50%, sulla base della tabella allegata al [D.M. 31 dicembre 1988](#) corrispondente al gruppo di riferimento della Società.

Secondo gli accertatori tale diversa classificazione discendeva dal fatto che i cespiti in oggetto costituivano parte integrante dell'impianto principale e dunque dovevano essere classificate unitamente a questo.

A fronte dei rilievi contenuti nel p.v.c. della Guardia di Finanza, la Società riceveva dal competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate avvisi di accertamento per gli anni 2003 e 2004 che provvedeva ad impugnare presso la Commissione Tributaria di I grado di Trento la quale, con sentenza n.146/4/07 emessa in data 3 dicembre 2007 e depositata il 5 maggio 2008, confermava le tesi dell'Ufficio sulla base delle considerazioni che i macchinari in oggetto risultavano allocati sulle macchine principali dell'azienda e ne erano parte in modo indissolubile ed indistinguibile.

⇒ La sentenza di appello

Contro la decisione della commissione di I grado la Società ricorreva in appello presso la Commissione Tributaria di II grado, sulla base della convinzione che i predetti cespiti dovessero essere classificati in maniera autonoma tra le "attrezzature varie e minute di laboratorio" e non tra gli "impianti".

Secondo la Società, infatti, i cespiti in oggetto rappresentano strumenti di controllo e di collaudo senza l'utilizzo dei quali si arriverebbe a chiudere il processo produttivo,

* Dottore Commercialista e Revisore Legale

ma non ci sarebbe la possibilità di realizzare i *test* richiesti dalla normativa e dalla regolamentazione nazionale e internazionale di settore.

In particolare, si tratta di strumenti di controllo e collaudo che non partecipano mai al processo produttivo di beni, ma che sono utilizzati durante il processo di lavorazione per consentire i controlli direttamente sul prodotto e vengono rimossi dopo la fase di controllo. Dunque si tratta di attrezzature e non parte di impianti specifici.

Con la sentenza n.4 del 23 gennaio 2012, la Commissione Tributaria di II grado di Trento ha, invece, confermato ancora una volta le tesi dell'Ufficio.

Innanzitutto la Commissione di II grado precisa un principio fondamentale, ovvero che:

l'ammortamento dei cespiti è proporzionato alla rapidità di consumo e al limitato uso nel tempo, cosicché maggiore è il consumo annuale, maggiore è la necessità di sostituzione, più si accantona per la sostituzione.

Ciò premesso, la Commissione rileva che i cespiti oggetto di contestazione, per ammissione dello stesso contribuente appellante sono strumenti di controllo e collaudo:

“senza i quali la Società potrebbe comunque avviare e concludere il proprio processo produttivo ma non avrebbe la possibilità di realizzare tutti i test qualitativi sulle materie prime e sul prodotto finito....richiesti dalla normativa e dalla regolamentazione nazionale ed internazionale di settore”.

Ne consegue, sempre secondo la Commissione di II grado, che si tratta di macchinari "indispensabili" al processo produttivo, in quanto i controlli sono necessari per portare a termine il processo produttivo secondo i dettami previsti dalla regolamentazione nazionale ed internazionale pena, si presume, la mancata immissione sul mercato; a nulla rileva, invece, il fatto che siano allocati sull'impianto o in un laboratorio.

Dalle motivazioni della sentenza emerge che i giudici tributari, pur avendo evidenziato che l'ammortamento è funzione della rapidità di consumo dei beni, hanno ritenuto che i cespiti in oggetto fossero da considerare "impianti" semplicemente perché il loro uso è funzionale a quello degli impianti, indipendentemente dal fatto che tali cespiti possano essere caratterizzati da una vita utile anche ben inferiore rispetto a quelle degli impianti stessi, in quanto destinati ad essere sostituiti prima della sostituzione dell'intero impianto di produzione.

La sentenza della Commissione di II grado di Trento non pare del tutto convincente alla luce delle modalità di contabilizzazione dei cespiti complessi previsti dai principi contabili internazionali e nazionali, che saranno di seguito illustrate.

La contabilizzazione dei beni complessi nei principi contabili

⇒ I principi contabili internazionali e il "component approach".

La questione della contabilizzazione dei beni complessi è particolarmente avvertita dai principi contabili internazionali IAS/IFRS. Lo IAS 16 (*"Immobil, impianti e macchinari"*), al paragrafo 43, stabilisce infatti che le parti che compongono un bene, di costo significativo rispetto al costo totale, con vita utile differente, devono obbligatoriamente essere considerate separatamente per quanto riguarda l'ammortamento.

Si tratta del c.d. "*component approach*" ("*approccio per componenti*"), in base al quale ogni componente di un bene materiale deve essere contabilizzato separatamente e sottoposto a specifico ammortamento, laddove il rispettivo costo si riveli significativo in relazione al costo complessivo del bene cui inerte.

Esempio

Alcuni esempi tipicamente utilizzati per illustrare questo approccio sono rappresentati dagli aeromobili, dalle navi e dagli altiforni.

Per gli aeromobili, ad esempio, è necessario che la fusoliera sia ammortizzata separatamente dai motori, dal momento che costituiscono due parti significative in termini di costo ed hanno una vita utile differente.

È comunque prevista la possibilità di raggruppare singole parti di un bene che, seppure significative in termini di costo, sono caratterizzate dagli stessi requisiti in termini di vita utile residua e di metodo di ammortamento.

È infine consentito all'impresa di applicare un criterio di ammortamento separato alle parti che compongono un bene complesso anche se il loro costo è irrilevante rispetto al costo totale del bene.

Tale approccio dei componenti non contraddice il concetto di unitarietà funzionale che è presupposto fiscale per l'ammortamento, in quanto la rilevanza di costo di un elemento di immobili, impianti e macchinari normalmente coincide con la rilevanza funzionale della medesima parte rispetto al tutto. Oltretutto, il *component approach* è alla base dei moderni processi gestionali dell'impresa e, quindi, meno influenzabile da logiche meramente fiscali.¹

La modalità di rilevazione contabile dei beni complessi secondo il *component approach* esplica senza dubbio i suoi effetti anche in ambito fiscale a seguito delle ben note modifiche apportate dalla L. n.244/07 ("Finanziaria 2008") all'ultimo periodo dell'art.83 del Tuir, in base al quale per i soggetti che applicano i principi contabili internazionali, valgono, anche in deroga alle altre disposizioni del Tuir, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dagli IAS/IFRS.

⇒ La contabilizzazione dei beni complessi nei principi contabili nazionali

Anche il principio contabile nazionale OIC n.16 richiederebbe un diverso ammortamento per le parti di cespiti di importo significativo con vita utile differente.²

Si prevede, infatti, che nel caso di cespiti che comprendono accessori, componenti o pertinenze, aventi una vita utile di durata inferiore al cespite principale, l'ammortamento di tali componenti deve essere calcolato separatamente dal cespite principale, salvo il caso in cui ciò non sia praticabile.³

Esempio

Come esempio, l'OIC 16 indica quello dell'ascensore, il quale, presentando una vita utile di durata inferiore a quella dello stabile o del macchinario relativi, deve essere soggetto ad un ammortamento separato. Ciò facilita anche la contabilizzazione nel momento in cui il componente verrà rimpiazzato.

In linea di principio, dunque, non vi dovrebbero essere sostanziali differenze tra la contabilizzazione di un cespite complesso secondo le previsioni contenute nello IAS 16 rispetto a quelle previste dai principi contabili nazionali.⁴

Tuttavia, nella prassi contabile nazionale il principio della separata iscrizione di parti di un cespite caratterizzate da importo significativo e vita utile differente è stato da

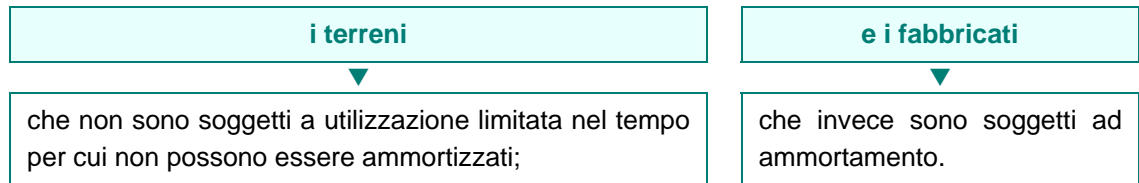
¹ In tal senso "IAS/IFRS e reddito d'impresa per società industriali e holding industriali", a cura del Gruppo di Lavoro dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Ivrea, Pinerolo e Torino, in "il fisco" n. 19 del 2008, pag. 1-3429.

² Principio contabile n. 16, "Le immobilizzazioni materiali", rivisto dall'OIC nel 2005.

³ Cfr. OIC 16, par. D.XI), n. 3.

⁴ Cfr. OIC Guida operativa per la transizione ai principi contabili internazionali (IAS/IFRS), ottobre 2005.

sempre sostanzialmente disatteso, talché il Legislatore tributario è dovuto, ad esempio, intervenire con una norma *ad hoc* per imporre il separato ammortamento dei fabbricati dai terreni su cui gli stessi insistono.⁵ Gli immobili rappresentano, infatti, una sorta di caso limite nell'ambito della problematica della contabilizzazione dei beni complessi, in quanto sono caratterizzati da due componenti significativi con vita utile alquanto diversa:



Nella nuova versione dell'OIC 16, in corso di emanazione⁶, viene confermato il principio in base al quale se un'immobilizzazione materiale comprende componenti, pertinenze o accessori aventi vita utile di durata diversa dal cespite principale, l'ammortamento di detti componenti deve essere effettuato in via separata, a meno che ciò non sia praticabile o non significativo.⁷

Inoltre, la nuova formulazione dell'OIC 16 non ammette più deroghe alla classificazione in bilancio dei terreni insieme ai fabbricati, ma impone di separare in ogni caso il valore delle aree non ammortizzabili da quello dei fabbricati.

Conclusioni

Come evidenziato in precedenza, secondo quanto previsto dai principi contabili nazionali ed internazionali:

in presenza di un bene complesso le parti di esso che hanno una vita utile differente, e che sono significative in termini di valore, devono essere classificate ed ammortizzate separatamente.

Ciò che risulta decisivo ai fini della separata iscrizione in bilancio è dunque la differente vita utile del cespite a nulla rilevando l'inevitabile collegamento funzionale delle diverse parti che compongono il cespite ai fini del processo produttivo, né il fatto che il cespite accessorio sia montato su quello principale.

L'“approccio dei componenti” dovrebbe assumere piena rilevanza ai fini della determinazione del reddito d'impresa, non solo per i soggetti IAS, in forza della rilevanza per essi dei criteri di classificazione previsti dai principi contabili internazionali, ma anche per i soggetti che adottano i principi contabili nazionali.

L'articolo 102 del Tuir, al comma 2, si limita infatti a prevedere che la deduzione degli ammortamenti dei beni strumentali è ammessa in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti con il noto D.M. 31/12/88, che sono stabiliti per categorie di beni omogenei in base al normale periodo di deperimento e consumo nei vari settori produttivi.⁸

Si ritiene, pertanto, che ai fini della classificazione dei beni strumentali in una categoria piuttosto che in un'altra, in assenza di una specifica disposizione tributaria, debba farsi riferimento, anche ai fini fiscali, ai criteri dettati dai principi contabili e dunque anche all'approccio dei componenti, in presenza di beni complessi.

⁵ Si tratta del D.L. n.223/06, art.36, co.7 e ss..

⁶ Il principio contabile OIC 16 è infatti attualmente in corso di revisione da parte dell'OIC, che ne ha pubblicato una nuova versione in bozza ai fini della consultazione pubblica.

⁷ Cfr. nuovo OIC 16, bozza per la consultazione, par. 68.

⁸ La “*residua possibilità di utilizzazione*” non è infatti legata alla “*durata fisica*” delle immobilizzazioni, bensì alla loro “*durata economica*”, cioè al periodo in cui si prevede che il cespite sarà di utilità per l'impresa. Cfr. OIC 16, par. D.XI), n. 3.

Al riguardo la citata nuova versione del principio contabile OIC n. 16 prevede espressamente che nella voce “Attrezzature industriali e commerciali” siano ricompresi gli strumenti necessari per il funzionamento o lo svolgimento di una particolare attività o di un bene più complesso, come ad esempio gli attrezzi di laboratorio, gli equipaggiamenti e i ricambi, nonché le attrezzature commerciali e quelle di mensa.⁹

⁹ Cfr. nuovo OIC 16, bozza per la consultazione, par. 17.