



Università  
Ca' Foscari  
Venezia

Corso di Laurea  
in  
Amministrazione  
Finanza e  
Controllo  
Ordinamento  
D.M. 277/2004

Tesi di Laurea

# **L'ammortamento dei beni strumentali tra normativa civilistica e fiscale**

**Relatore**

Ch. Prof. Maurizio Interdonato

**Correlatore**

Ch. Prof. Ernesto Marco Bagarotto

**Laureando**

Federico Sarti  
Matricola 24985

**Anno Accademico**

2017 / 2018



*A mio fratello Stefano*



# INDICE

|  |           |
|--|-----------|
| <b>INTRODUZIONE.....</b>   | <b>7</b>  |
| <b>CAPITOLO 1. DEFINIZIONI.....</b>  | <b>9</b>  |
| <b>CAPITOLO 2. NORMATIVA.....</b>  | <b>13</b> |
| <b>2.1 Normativa civilistica.....</b>  | <b>13</b> |
| 2.1.1 Codice Civile.....   | 13        |
| 2.1.2 Principi contabili nazionali.....  | 14        |
| 2.1.3 Principi contabili internazionali.....                                   | 14        |
| <b>2.2 Normativa fiscale.....</b>  | <b>15</b> |
| <b>2.3 La redazione del bilancio.....</b>                                      | <b>16</b> |
| <b>CAPITOLO 3. LE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI NEL CONTESTO DI IMPRESA .....</b> | <b>19</b> |
| <b>3.1 Il concetto di bene materiale e la sua classificazione.....</b>         | <b>19</b> |
| <b>3.2 Il concetto di utilità del bene.....</b>                                | <b>20</b> |
| <b>3.3 Il costo ammortizzabile.....</b>  | <b>21</b> |
| 3.3.1 Principi contabili nazionali.....  | 21        |
| 3.3.2 Principi contabili internazionali.....                                   | 25        |
| <b>3.4 La svalutazione delle immobilizzazioni materiali.....</b>               | <b>26</b> |
| 3.4.1 Approccio ordinario.....   | 27        |
| 3.4.2 Approccio semplificato.....  | 28        |
| <b>3.5 La rivalutazione delle immobilizzazioni materiali.....</b>              | <b>30</b> |
| 3.5.1 I casi previsti.....   | 30        |
| 3.5.2 La rivalutazione prevista dalla Finanziaria 2019.....                    | 33        |
| <b>3.6 L'ammortamento dei beni materiali.....</b>                              | <b>34</b> |
| 3.6.1 Il piano di ammortamento.....  | 34        |
| 3.6.2 L'ammortamento quale strumento di budget.....                            | 38        |
| 3.6.3 Affitto, usufrutto d'azienda e ammortamento.....                         | 40        |

|  |   |           |
|--|---|-----------|
| 3.6.4  | Modalità di rilevazione delle quote di ammortamento e strumenti.....                        | 42        |
| 3.6.5  | Ammortamento e leasing.....   | 43        |
| <b>3.7</b>   | <b>L'ammortamento fiscale delle immobilizzazioni materiali.....</b>                         | <b>44</b> |
| 3.7.1  | Confronto con la disciplina civilistica.....  | 44        |
| 3.7.2  | Considerazioni sulle motivazioni fiscali nel tempo.....                                     | 45        |
| 3.7.3  | Coordinamento tra disciplina fiscale e civilistica.....                                     | 48        |
| 3.7.4  | Beni a deducibilità limitata.....   | 50        |
| 3.7.5  | Automezzi.....  | 51        |
| 3.7.6  | Terreni e fabbricati.....   | 52        |
| <b>3.8</b>   | <b>Realizzo di plusvalenze o minusvalenze al momento della vendita di un bene materiale</b> | <b>60</b> |
| <br>   |   |           |
| <b>CAPITOLO 4. LE IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI NEL CONTESTO DI IMPRESA</b> |   | <b>65</b> |
| 4.1  | Il concetto di bene immateriale e la sua classificazione.....                               | 65        |
| 4.2  | Costo ammortizzabile.....   | 67        |
| 4.2.1  | Principi contabili nazionali.....   | 67        |
| 4.2.2  | Principi contabili internazionali.....  | 68        |
| 4.3  | L'ammortamento delle immobilizzazioni immateriali.....                                      | 69        |
| 4.4  | L'ammortamento fiscale delle immobilizzazioni immateriali.....                              | 72        |
| 4.4.1  | L'avviamento.....   | 72        |
| 4.4.2  | I diritti di brevetto.....  | 74        |
| 4.4.3  | Diritti di concessione.....   | 75        |
| 4.4.4  | I marchi.....   | 75        |
| 4.4.5  | Spese relative a più esercizi.....  | 76        |
| 4.4.6  | Software.....   | 77        |
| <b>5</b>   | <b>AMMORTAMENTO ESERCENTE ARTI E PROFESSIONI.....</b>                                       | <b>79</b> |
| 5.4  | Distinzione tra imprenditore e lavoratore autonomo.....                                     | 79        |
| 5.5  | Ammortamento fiscale nel caso del lavoratore autonomo.....                                  | 82        |
| 5.6  | I beni immobili strumentali.....  | 83        |
| 5.7  | I beni mobili strumentali.....  | 84        |
| 5.7.2  | I beni di proprietà dell'esercente arti e professioni.....                                  | 84        |
| 5.7.3  | Leasing mobiliare dell'esercente arti e professioni.....                                    | 85        |
| 5.8  | Plusvalenze e minusvalenze per l'esercente arti e professioni.....                          | 86        |
| <br>   |   |           |
| <b>CONCLUSIONI.....</b>  |   | <b>91</b> |

|  |           |
|--|-----------|
| <b><i>BIBLIOGRAFIA</i></b> .....               | <b>93</b> |
| <b><i>NORMATIVA E GIURISPRUDENZA</i></b> ..... | <b>95</b> |
| <b><i>SITOGRAFIA</i></b> .....                 | <b>99</b> |





## INTRODUZIONE

Questo lavoro si prefigge come obiettivo quello di esporre la materia riguardante l'ammortamento dei beni strumentali con riferimento alle imprese e ai lavoratori autonomi.

Si inquadrerà l'argomento dapprima fornendo un quadro generale delle diverse normative di riferimento, sia per quanto disposto a livello civilistico, per quanto descritto a livello contabile, per quanto previsto a livello fiscale e tributario.

Verranno esposte le modalità di rilevazione contabili obbligatorie per legge ai fini della redazione del bilancio prediligendo l'illustrazione delle logiche sottostanti i principi contabili nazionali con qualche cenno a quelle sottostanti i principi internazionali che, seppur distinte dagli aspetti fiscali, sono pur sempre propedeutiche alla corretta rilevazione delle componenti necessarie al calcolo dell'imposizione fiscale; nel contempo si evidenzieranno le modalità di coordinamento delle due discipline.

Si affronteranno separatamente, con riferimento all'attività di impresa, i casi relativi ai beni materiali, e a quelli immateriali, mentre un capitolo sarà dedicato agli ammortamenti previsti per gli esercenti arti e professioni. Inoltre, sarà dato conto di quei beni acquisiti mediante sottoscrizione di contratti di leasing, fattispecie al giorno d'oggi sempre più diffusa.

Si faranno cenni alle modifiche normative rilevanti susseguitesi nel corso degli ultimi anni, le quali, nel tempo, hanno rappresentato casi di certezza o incertezza interpretativa della norma cercando, ove possibile, di esprimere le proprie considerazioni.

Inoltre, anche ai fini di individuare i risvolti più significativi del tema che si esporrà in prosieguo, sarà utile evidenziare una tematica che, a parere del sottoscritto almeno da quanto si è ricercato, è stata affrontata in modo non del tutto completo e, in ogni caso, in modo da fare sorgere dubbi sulla corretta interpretazione e conseguente applicazione del disposto normativo.

Ci si riferisce alle conseguenze fiscali derivanti dal decreto-legge 4 agosto 2006, n. 223 (Disposizioni urgenti per il rilancio economico e sociale, per il contenimento e la razionalizzazione della spesa pubblica, nonché interventi in materia di entrate e di

contrasto all'evasione fiscale), provvedimento che, come usualmente succede, è servito oltre che per emanare normative di governo per la conduzione dello Stato, anche per recuperare materia imponibile ai fini fiscali e, soprattutto, recuperare adeguate risorse per il fabbisogno statale. In particolar modo si presterà attenzione all'art. 36, comma 7, relativo all'indeducibilità delle quote di ammortamento del terreno su cui insiste un fabbricato strumentale e all'obbligo di scorporare il costo del terreno dal costo dell'intero immobile. Se ne analizzeranno in particolar modo le conseguenze per quanto riguarda l'imposizione fiscale del pregresso fondo di ammortamento avendo riguardo alla quota relativa al terreno; tema fortemente controverso che ad oggi non è ancora stato completamente inquadrato dall'amministrazione finanziaria.

Si cercherà infine, sulla base delle proprie conoscenze, di esprimere un giudizio personale sui temi affrontati.

## CAPITOLO 1. DEFINIZIONI

L' Enciclopedia definisce "Ammortamento" il termine che indica lo "smorzamento o l'estinzione"<sup>1</sup>.

In ambito economico ha un significato nel linguaggio contabile di deprezzamento del valore di un bene d'investimento provocato da logorio fisico o da obsolescenza tecnica ed economica che fa obbligo delle imprese investimenti atti a ricostituire il bene stesso o a sostituirlo con altri più efficienti e al passo con i tempi.

In ambito finanziario, in particolare nel settore bancario, il termine trova riferimenti usati per:

"ammortare" (estinguere) un finanziamento;

"ammortare" (estinguere) un assegno smarrito e/o sottratto<sup>2</sup> (procedura di ammortamento); un libretto bancario, un titolo finanziario.

Ai fini del presente lavoro si avrà riguardo all'ambito economico con particolare riferimento all'attività di impresa e all'attività di lavoro autonomo.

Occorre quindi fare un breve excursus su tali attività così come sono definite e inquadrare dal codice civile, analizzarle e trarre le dovute considerazioni e riflessioni sul significato, sulle modalità di contabilizzazione della posta "ammortamento", come disposto dalla normativa nazionale e comunitaria che lo disciplina ai fini della corretta iscrizione nel bilancio di esercizio annuale delle società.

Prima che ci si inoltri ulteriormente nel concetto di "ammortamento" si rende necessario definire il significato di "azienda", di "beni organizzati" e di "lavoratore autonomo".

*"L'azienda è il complesso dei beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa"*<sup>3</sup>.

Per complesso dei "*beni organizzati*", nella definizione data dal Codice Civile, si intende l'insieme dei beni strumentali, acquistati e/o costruiti internamente dall'imprenditore nell'esercizio dell'attività di impresa e utilizzati per la produzione di beni o servizi.

---

<sup>1</sup> Si veda Enciclopedia Treccani alla voce "ammortamento".

<sup>2</sup> Per un approfondimento su questo tema si vedano gli artt. 69 e ss. del regio decreto 21 dicembre 1933, n. 1736.

<sup>3</sup> Art. 2555, Codice Civile.

I beni infatti possono essere distinti in categorie in base alla propria destinazione:

- Beni strumentali – destinati alla produzione di beni o servizi;
- Beni merce – destinati alla vendita;
- Materie prime – destinate alla lavorazione e alla trasformazione in prodotto finito.

Per *“lavoro autonomo”* si intende una forma di lavoro ove *“una persona si obbliga a compiere verso un corrispettivo un’opera o un servizio, con lavoro prevalentemente proprio e senza vincolo di subordinazione nei confronti del committente”*<sup>4</sup>.

Anche il lavoratore autonomo, pur operando con lavoro prevalentemente proprio e legato alla persona, può necessitare di beni strumentali per l’esercizio della propria attività.

Nel divenire quindi di queste attività l’utilizzo di beni strumentali, materiali e non, è elemento determinante, unitamente agli altri, per l’impostazione di un’attività finalizzata alla produzione del reddito e pertanto alla remunerazione del capitale investito.

Il gestore dell’azienda e il lavoratore autonomo, che utilizzano beni strumentali e che organizzano quindi l’attività d’impresa o autonoma, nell’approntare i vari fabbisogni e le scelte più idonee e funzionali definiscono le caratteristiche quali/quantitative dei beni strumentali stessi occorrenti, avendo a riferimento la loro funzionalità tecnica, il grado di economicità, la capacità di concorrere alla produzione e il tempo durante il quale presumono che detti beni diano il loro ritorno in termini di flussi di cassa.

In pratica, e funzionalmente, nel momento in cui individuano il bene o i beni, che inseriti nel processo produttivo possono dare il loro contributo, valuteranno pure quale entità dovrà essere contabilizzata e imputata a conto economico per consumo, logorio tecnico, obsolescenza economica del bene<sup>5</sup> tale che il cumulo complessivo negli anni rappresenti il totale della vita utile immessa nei vari esercizi, al netto del valore residuo realizzabile alla fine del periodo dell’utilizzo del bene.

Si può quindi definire l’ammortamento, da un punto di vista puramente contabile, una procedura atta a ripartire il costo sostenuto per l’acquisto di un bene strumentale ad utilità pluriennale ma limitata nel tempo, in più esercizi; cosicché di anno in anno il valore residuo si riduca e sia approntato un meccanismo che permette di poter disporre

---

<sup>4</sup> Art. 2222, c.c.

<sup>5</sup> Ammortamento.

di ritorni economici adeguati a sostituire il bene ormai obsoleto con altro più funzionale, efficiente e in linea con i tempi.

La disciplina adottata per rilevare tali fatti interessanti l'impresa e il lavoro autonomo è disciplinata da tutta una serie di norme, di ordine civilistico di armonizzazione, nazionale e internazionale, e fiscale.

Una volta rilevati, tali fatti verranno poi a confluire nel documento ufficiale<sup>6</sup> con il fine di omogeneizzarli, uniformarli, standardizzarli tra soggetti e la standardizzazione a livello comunitario.

---

<sup>6</sup> Il bilancio di esercizio.



## CAPITOLO 2. NORMATIVA

### 2.1 Normativa civilistica

Nel nostro paese le modalità di rilevazione delle componenti positive e negative di reddito utili ai fini del calcolo dell'imposizione fiscale per le imprese e i lavoratori autonomi, è solo la parte finale di un procedimento lungo e complesso che si articola in diversi passaggi, ognuno dei quali disciplinato da normative differenti ma complementari.

In primo luogo, vanno rilevati tutti i fatti amministrativi che interessano l'attività facendo poi convogliare l'insieme delle scritture contabili in un documento ufficiale, il bilancio d'esercizio, rilevandone così il risultato che si ottiene dalla contrapposizione tra ricavi/proventi e costi/spese. Successivamente, in base al disposto fiscale, vanno esaminate tutte le componenti di costo e ricavo rilevate e registrate durante l'anno. Poiché, la normativa fiscale pur permettendo la rilevazione di componenti positive e negative di reddito, non sempre in linea con quanto disposto a livello civilistico, riconosce variazioni in aumento o in diminuzione dell'utile d'esercizio risultante dal bilancio redatto finalizzate ad ottenere il reddito imponibile da sottoporre a tassazione nella dichiarazione annuale dei redditi.

L'ammortamento rappresenta una componente negativa molto importante e variegata sotto il profilo del coordinamento tra le due discipline (civilistica e fiscale).

Di seguito vengono illustrate le principali fonti normative di riferimento.

#### 2.1.1 Codice Civile

La procedura di ammortamento è affrontata in primo luogo dal Codice Civile che, in un contesto più ampio, con una serie di articoli<sup>7</sup> ove sono esposte le modalità di rilevazione dei fatti amministrativi e, in particolar modo per quanto riguarda l'ammortamento il Codice recita: *“Il costo delle immobilizzazioni, materiali e immateriali, la cui utilizzazione*

---

<sup>7</sup> Artt. 2423 e ss. c.c. per le società; Artt. 2082 e ss. per quanto riguarda l'imprenditore commerciale e l'esercente arti e professioni.

*è limitata nel tempo deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione”<sup>8</sup>.*

Analizzando questo disposto, appare evidente la finalità espressa dal Codice Civile di ripartire, secondo il principio di competenza<sup>9</sup> e quindi imputando per ogni anno una quota del costo di acquisto di un bene strumentale, facendo in modo di ripartire l'utilità per gli anni in cui detto bene parteciperà al processo produttivo e concorrerà alla produzione di ricavi.

In sostanza, con tale impostazione, è possibile contrapporre il costo “ammortamento” ai relativi ricavi realizzati con l'utilizzo del bene.

### **2.1.2 Principi contabili nazionali**

In secondo luogo, l'Organismo Italiano di Contabilità (OIC), ha emanato una serie di principi contabili volti a delineare il corretto trattamento operativo e la rilevazione dei fatti contabili, definendo alcuni principi propri per le immobilizzazioni:

- Immobilizzazioni materiali (Principio contabile OIC 16)
- Immobilizzazioni immateriali (Principio contabile OIC 24)
- Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali (Principio contabile OIC 9).

I principi contabili hanno valenza nazionale e permettono di uniformare in maniera pratica verso una corretta rilevazione contabile dei fatti amministrativi che si verificano dell'impresa o del lavoratore autonomo.

### **2.1.3 Principi contabili internazionali**

Con lo scopo di rendere più semplici e omogenei i confronti tra bilanci di aziende operanti nei diversi stati membri dell'Unione Europea e di armonizzarne la lettura, lo IASB (International accounting standards board) ha disposto l'applicazione dei principi contabili internazionali IAS (International accounting standards)/IFRS (International financial reporting standards) destinati ai seguenti soggetti:

---

<sup>8</sup> Art. 2426 c.1, c.c.

<sup>9</sup> Il principio di competenza è disciplinato dall'art. 2423-bis del Codice Civile che al punto 3) recita: “*si deve tener conto dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio, indipendentemente dalla data di incasso o del pagamento;*”



- Le società quotate
- Le banche e gli intermediari finanziari soggetti a vigilanza
- Le società emittenti strumenti finanziari diffusi
- Le società di intermediazione mobiliare (SIM) e capogruppo dei gruppi SIM
- Società di gestione del risparmio (SGR)
- Istituti di moneta elettronica (IMEL)
- Le società assicurative non quotate con riferimento solo al bilancio consolidato
- Le società assicurative quotate

Le società incluse nel consolidato di un soggetto obbligato alla redazione del bilancio consolidato secondo i principi contabili internazionali hanno la facoltà di redigere il bilancio secondo i suddetti principi.<sup>10</sup>

I principi IAS riguardanti le immobilizzazioni e l'ammortamento sono:

- Immobilizzazioni materiali – Principio contabile IAS 16
- Immobilizzazioni immateriali – Principio contabile IAS 38

L'avvio e l'adozione di tali principi sono stati fissati dal 2002 e l'Italia li ha assunti dal 2006.

## 2.2 Normativa fiscale

Per quanto concerne la norma fiscale sul punto si fa riferimento al Testo unico sulle imposte sui redditi emanato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, (TUIR) e successive modificazioni e integrazioni.

Nello specifico gli articoli riguardanti l'ammortamento sono:

- Art. 54 – Determinazione del reddito di lavoro autonomo
- Art. 102 – Ammortamento dei beni materiali
- Art. 102 bis – Ammortamento dei beni materiali strumentali per l'esercizio di alcune attività regolamentate
- Art. 103 – Ammortamento dei beni immateriali
- Art. 108 – Spese relative a più esercizi

---

<sup>10</sup> PETRUZZELLIS G., *Principi contabili internazionali esteso il perimetro applicativo*, Studio Tributario Forte, 22/08/2014. Disponibile all'indirizzo [www.ipsoa.it/documents/bilancio-e-contabilita/principi-contabili-nazionali-e-internazionali/quotidiano/2014/08/22/principi-contabili-internazionali-esteso-il-perimetro-applicativo#](http://www.ipsoa.it/documents/bilancio-e-contabilita/principi-contabili-nazionali-e-internazionali/quotidiano/2014/08/22/principi-contabili-internazionali-esteso-il-perimetro-applicativo#) (consultato in data 31/12/2018).

- Art. 164 – Limite di deduzione delle spese e degli altri componenti negativi relativi a taluni mezzi di trasporto a motore, utilizzati nell'esercizio di imprese, arti e professioni

Altra fonte di riferimento importante, è il Decreto ministeriale 31 dicembre 1988.

Tale decreto del Ministero delle Finanze approva una tabella riportante i coefficienti di ammortamento per il calcolo delle quote riconosciute deducibili ai fini fiscali.

A parere di chi scrive le tabelle di cui sopra dovrebbero essere riviste alla luce delle significative trasformazioni tecnico-economiche intervenute da allora ad oggi. Si pensi solo alle componenti elettroniche adottate nelle realtà di impresa, che presentano obsolescenze particolari recepite appunto per le innovazioni e le variazioni strutturali dell'impresa.

### **2.3 La redazione del bilancio**

Il Codice Civile dispone per quanto riguarda l'imprenditore in genere: *“L'imprenditore che esercita un'attività commerciale deve tenere il libro giornale e il libro degli inventari. Deve altresì tenere le altre scritture contabili che siano richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa e conservare ordinatamente per ciascun affare gli originali delle lettere, dei telegrammi e delle fatture ricevute, nonché le copie delle lettere, dei telegrammi e delle fatture spedite”*.<sup>11</sup>

Tale disposizione poi deve essere applicata di riflesso anche alle società di persone. In questo caso ci si trova davanti, rispetto agli adempimenti obbligatori per le società di capitali, ad una situazione molto più snella anche se pur sempre complessa.

Per quanto riguarda le società di capitali si prende come riferimento l'articolo dedicato alle società per azioni che poi, di riflesso, viene applicato anche agli altri tipi di società di capitali: *“Gli amministratori devono redigere il bilancio di esercizio, costituito dallo stato patrimoniale, dal conto economico, dal rendiconto finanziario e dalla nota integrativa”*<sup>12</sup>.

I soggetti obbligati dunque alla redazione del bilancio UE ordinario sono i seguenti:<sup>13</sup>

- Società per azioni
- Società in accomandita per azioni
- Società a responsabilità limitata

---

<sup>11</sup> Art. 2214, c.c.

<sup>12</sup> Art. 2423 c.1, c.c.

<sup>13</sup> Artt. 2423, 2454, 2478 bis, 2508, 2519, 2615 bis, c.c.

- Società estere con sede secondaria in Italia
- Società cooperative
- Le mutue assicuratrici
- I consorzi e le società consortili con attività esterna.



## **CAPITOLO 3. LE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI NEL CONTESTO DI IMPRESA**

### **3.1 Il concetto di bene materiale e la sua classificazione**

Gli artt. 2424 e 2425 c.c., stabiliscono rispettivamente il contenuto dello stato patrimoniale e del conto economico, e collocano nell'attivo dello stato patrimoniale le immobilizzazioni materiali, alla voce B.II.

*“Le immobilizzazioni materiali sono beni tangibili di uso durevole costituenti parte dell'organizzazione permanente delle società, la cui utilità economica si estende oltre i limiti di un esercizio”<sup>14</sup>.*

L'art. 2424 c.c. stabilisce che le immobilizzazioni materiali devono essere suddivise nel modo seguente:

- Terreni e fabbricati B.II.1
- Impianti e macchinario B.II.2
- Attrezzature industriali e commerciali B.II.3
- Altri beni B.II.4
- Immobilizzazioni in corso e acconti B.II.5

L'OIC, con il principio contabile n. 16, propone un'ulteriore suddivisione in sottocategorie:

Terreni e fabbricati:

- Terreni che possono essere agricoli, moli, banchine, terreni estrattivi e terreni su cui insistono i fabbricati utilizzati per l'attività ecc.;
- Fabbricati strumentali all'attività che possono essere di tipo industriale, commerciale, amministrativo ecc.;
- Fabbricati non strumentali acquisiti con lo scopo di investimento come quelli abitativi o accessori ai beni strumentali;
- Costruzioni leggere;

---

<sup>14</sup> Principio contabile OIC 16/2016, par. 4.

Impianti e macchinario:

- Impianti generici ovvero quelli non legati al tipo di attività svolta;
- Impianti specifici ossia quelli relativi alle attività tipiche dell'azienda;
- Altri impianti;
- Macchinari che possono essere sia automatici che non;

Attrezzature industriali e commerciali:

- Attrezzature necessarie allo svolgimento di particolari attività;
- Attrezzatura varia come utensili e che completano gli impianti e il macchinario, solitamente a rapido ciclo di usura;

Altri beni:

- Mobili, arredi e dotazioni di ufficio, di magazzino, di laboratorio ecc.;
- Macchine d'ufficio ordinarie ed elettroniche;
- Automezzi, categoria che ricomprende sia gli automezzi tipici di un'attività sia le autovetture sia i mezzi di trasporto interni;
- Imballaggi da riutilizzare;
- Beni gratuitamente devolvibili;

Immobilizzazioni in corso e acconti:

- Immobilizzazioni materiali in corso di costruzione;
- Acconti a fornitori per l'acquisizione di beni materiali.

### **3.2 Il concetto di utilità del bene**

Il concetto di ammortamento è strettamente e coerentemente collegato con il principio di competenza riferito al concetto di utilità del bene.

Se le merci e le materie prime sono beni destinati a esaurire la propria utilità nel corso di un unico ciclo produttivo, i beni strumentali ripartiscono la loro utilità in più esercizi e di conseguenza sono soggetti a deperimento e obsolescenza.

Si delinea quindi la differenza tra beni ammortizzabili e non ammortizzabili.

Se le rimanenze di merci, materie prime, prodotti finiti etc. vengono classificati nell'attivo circolante alla voce C.I e sono per definizione non ammortizzabili, le immobilizzazioni materiali possono essere sia ammortizzabili che non ammortizzabili.

I beni ammortizzabili devono essere strumentali all'esercizio dell'attività, sono impiegati nel ciclo produttivo e sono per loro caratteristica soggetti a deperimento, a perdita di utilità e ad obsolescenza.

I beni invece, iscritti sempre tra le immobilizzazioni materiali ma non partecipanti al processo produttivo, non sono ammortizzabili.<sup>15</sup> Un tipico esempio ne sono i fabbricati civili di proprietà dell'impresa, classificati appunto come fabbricati non strumentali, o i terreni, che saranno oggetto di approfondimento nel proseguo di questo lavoro.

### **3.3 Il costo ammortizzabile**

#### **3.3.1 Principi contabili nazionali**

Per effettuare correttamente la procedura di ammortamento è importante individuare preventivamente il costo del bene a cui fare riferimento.

Tale costo differirà in base al fatto che sia stato acquistato presso un fornitore, costruito in economia, acquisito mediante un conferimento, acquisito gratuitamente o acquisito mediante subentro in un contratto di leasing.

*"Il valore originario delle immobilizzazioni materiali è pari al costo effettivamente sostenuto per l'acquisizione del bene"<sup>16</sup>.*

Quest'ultima affermazione lascia intendere che, in caso di acquisto, il costo da iscrivere a bilancio sia dato dal costo sostenuto per entrare in possesso del bene e dagli oneri accessori di diretta imputazione necessari per mettere il bene in funzione e in condizione di produrre utilità. Il principio contabile OIC 16 cita alcuni esempi di oneri accessori, come potrebbero essere gli oneri notarili e le imposte per la registrazione dell'atto in caso di acquisto di un fabbricato strumentale, o gli onorari per la progettazione del fabbricato stesso.

Tra gli oneri di diretta imputazione vanno ancora considerate le spese per il collegamento con il sistema produttivo (impiantistica, collaudi, trasporto e quant'altro).

---

<sup>15</sup> SEAC – CENTRO STUDI FISCALE, *L'ammortamento Disciplina Civilistica e Tributaria*, Trento, 2016 pp. 38-39.

<sup>16</sup> Principio contabile OIC 16/2016, par. 35.

Per la loro rilevazione valga l'esempio che segue:

Costo del bene € 480.000+IVA

La scrittura contabile da effettuare in caso di acquisto di un nuovo bene strumentale sarà la seguente:

---

|                                      |   |                                |           |
|--------------------------------------|---|--------------------------------|-----------|
| Diversi                              | a | S.P. D.7 - Debiti vs fornitori | € 585.600 |
| S.P. B.II.2 – Impianti e macchinario |   |                                | € 480.000 |
| S.P. C.II.5-bis – Crediti tributari  |   |                                | € 105.600 |

---

Tra gli oneri accessori imputabili a costo rientra anche l'IVA non detraibile. Normalmente l'IVA non fa parte del costo ammortizzabile, ma in determinati casi, o perché chi acquista opera in regime di indetraibilità IVA, o perché per taluni beni è previsto che l'IVA sia parzialmente indetraibile, la quota non detratta va ad incrementare il costo sostenuto per l'acquisizione del bene.

Si prenda ad esempio l'acquisto di un'autovettura del costo di € 50.000+IVA per un totale di € 61.000. Nel caso delle autovetture l'IVA è indetraibile per il 60%, quindi € 6.600 su € 11.000, equivalenti al totale dell'iva sull'acquisto, andranno ad incrementare il costo di iscrizione del bene da iscrivere tra le immobilizzazioni.

All'atto della registrazione della fattura di acquisto si procederà alle seguenti scritture:

---

|                                     |   |                                |          |
|-------------------------------------|---|--------------------------------|----------|
| Diversi                             | a | S.P. D.7 - Debiti vs fornitori | € 61.000 |
| S.P. B.II.4 – Altri beni            |   |                                | € 50.000 |
| S.P. C.II.5-bis – Crediti tributari |   |                                | € 11.000 |

---

---

|                          |   |                                     |         |
|--------------------------|---|-------------------------------------|---------|
| S.P. B.II.4 – Altri beni | a | S.P. C.II.5-bis – Crediti tributari | € 6.600 |
|--------------------------|---|-------------------------------------|---------|

---

Il principio contabile OIC 16 prevede inoltre che possano essere portati ad incremento dell'immobilizzazione anche gli oneri finanziari capitalizzati, ovvero gli interessi passivi pagati per prendere a prestito le somme necessarie all'acquisizione del bene.





Nel caso di subentro in un contratto di leasing; per individuare il costo da iscrivere in bilancio ai fini dell'ammortamento sarà necessario, come precisato dall'Agenzia delle Entrate<sup>19</sup> individuare due componenti distinte:

La prima è la parte pagata per il godimento del bene, che costituisce a tutti gli effetti un onere pluriennale da ripartire lungo la durata residua del contratto.

La seconda è la parte pagata a fronte dell'opzione di acquisto e deve essere considerata un costo sospeso fiscalmente deducibile a partire dal momento di esercizio dell'opzione stessa.

L'Agenzia precisa inoltre il metodo corretto per individuare le due componenti:

La prima, ossia la parte di corrispettivo versata per il godimento del bene, è data dalla differenza tra il corrispettivo pattuito e il valore normale netto del bene<sup>20</sup> e deve essere trattato come un onere pluriennale ed iscritto alla voce B.8) – Costo per godimento beni di terzi e ripartito lungo la durata residua del contratto mediante l'imputazione a risconti attivi per la quota parte annuale.

La seconda, ovvero la parte di corrispettivo pagata per acquistare l'opzione di riscatto, è data dal valore normale netto del bene e va iscritta alla voce B.II.5 - Immobilizzazioni in corso e acconti; al momento del riscatto andrà imputata a immobilizzazione unitamente al prezzo pagato per il riscatto del bene.

Tanto esposto può essere meglio compreso con un esempio:

Si ipotizzi la cessione di un contratto di leasing di un macchinario con le seguenti caratteristiche:

|  |           |
|--|-----------|
| Valore normale del bene:   | € 400.000 |
| Valore dei canoni residui e del prezzo di riscatto attualizzati: | € 220.000 |
| Corrispettivo pattuito per la cessione del contratto:            | € 250.000 |
| Durata residua del contratto di leasing:                         | 5 anni    |
| Prezzo di riscatto:  | € 45.000  |

Scomponendo il prezzo di cessione nelle due componenti:

Valore normale netto del bene: € 400.000 - € 220.000= € 180.000

---

<sup>19</sup> Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 212/E del 8 agosto 2007.

<sup>20</sup> Il valore normale netto del bene è pari al valore normale del bene decurtato dei canoni residui e del prezzo di riscatto attualizzati.

Costo per il godimento del bene: € 250.000 - € 180.000= € 70.000

Il valore normale netto del bene, pari ad € 180.000 rappresenta un acconto sul futuro acquisto del bene e andrà iscritto alla voce B.II.5 - Immobilizzazioni in corso e acconti, e solo al momento del riscatto andrà imputato alla voce B.II.2 unitamente al prezzo di riscatto pagato pari ad € 45.000 per un totale di € 225.000.

Il costo per il godimento del bene, pari ad € 70.000 verrà imputato a conto economico alla voce B.8) – Costo per il godimento di beni di terzi, rilevando ogni anno un risconto attivo pari alla differenza tra l'importo risultante a conto economico e la quota annuale pari ad € 14.000 in modo tale da ripartire in 5 anni la relativa spesa.<sup>21</sup>

### 3.3.2 Principi contabili internazionali

Se, sulla base dell'OIC 16 un'immobilizzazione può essere iscritta in bilancio solo al momento del passaggio della proprietà del bene, i principi internazionali prevedono invece che l'immobilizzazione possa essere rilevata come attività *“se, e soltanto se è probabile che i futuri benefici economici associati all'elemento affluiranno all'entità e il costo dell'elemento può essere attendibilmente determinato”*<sup>22</sup>.

Ma la differenza più importante tra i due principi sta nella rideterminazione del costo di iscrizione in occasione di rilevazioni successive. Il principio contabile internazionale IAS 16 infatti prevede la possibilità per le imprese di rideterminare il valore iscritto in bilancio e di adottare quello pari al fair value dell'attività, ossia al valore desumibile dal mercato. Un'impresa può adottare il modello della rideterminazione solo a condizione che il fair value del bene possa essere attendibilmente determinato. Questa rivalutazione, non è prevista dall'OIC, e nel nostro paese può avvenire solo a seguito di emanazione di leggi speciali<sup>23</sup>.

---

<sup>21</sup> REBECCA G., CECCON M., *Cessione del contratto di leasing: trattamento contabile e fiscale*, in *Contabilità Finanza e Controllo – Rivista di gestione aziendale*, 06/2014, disponibile all'indirizzo: [www.studiorebecca.it/2014/cessione-del-contratto-di-leasing-trattamento-contabile-e-fiscale.html](http://www.studiorebecca.it/2014/cessione-del-contratto-di-leasing-trattamento-contabile-e-fiscale.html) (consultato in data 4/1/2019).

<sup>22</sup> Principio contabile internazionale IAS 16, par. 7.

<sup>23</sup> MORETTI P., *Rilevazione iniziale e rideterminazione dei cespiti secondo il principio IAS 16*, *Corriere Tributario*, n. 31/2005.

### 3.4 La svalutazione delle immobilizzazioni materiali

Un altro aspetto importante previsto dal Codice Civile riguarda l'obbligo, in caso di perdita durevole di valore di un bene, di iscriverlo in bilancio al nuovo minor valore.

*“L'immobilizzazione che, alla data della chiusura dell'esercizio, risulti durevolmente di valore inferiore a quello determinato secondo i numeri 1) e 2)<sup>24</sup> deve essere iscritta a tale minor valore.”<sup>25</sup>*

La svalutazione si manifesta nella pratica quando un bene ha diminuito l'utilità residua in maniera durevole.

Un tipico esempio di perdita durevole di valore è l'obsolescenza non programmata, che si manifesta quando viene introdotta nel mercato una nuova tecnologia innovativa. Altri casi di perdita durevole di valore possono essere rilevati quando vi sono variazioni delle politiche produttive che influenzano direttamente l'utilità residua di un determinato bene.

Il principio contabile OIC 9 - (Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali) stabilisce due metodologie differenti per la determinazione della svalutazione in base al fatto che si operi nell'ambito di un'azienda di grandi o piccole dimensioni.<sup>26</sup>

Dal punto di vista fiscale le svalutazioni per perdite durevoli di valore non sono deducibili. E' quanto desumibile dall'interpretazione dell'art. 101, c. 1, TUIR, che le decreta deducibili solo quando risultanti da una minusvalenza patrimoniale sorta in seguito a cessione a titolo oneroso.<sup>27</sup>

---

<sup>24</sup> Ossia al costo di acquisto o di produzione.

<sup>25</sup> Art. 2426 c.1, c.c.

<sup>26</sup> Sono considerate aziende di piccole dimensioni quelle che per due esercizi consecutivi non superino nel proprio bilancio d'esercizio due dei tre seguenti limiti:

- Numero medio dei dipendenti durante l'esercizio 50 unità
- Totale attivo di bilancio 4,4 milioni di euro
- Ricavi delle vendite e delle prestazioni 8,8 milioni di euro

Nel caso di impresa di grandi dimensioni si utilizzerà l'approccio ordinario, mentre nel caso di impresa di piccole dimensioni è previsto un approccio semplificato.

<sup>27</sup> Per l'interpretazione dell'art. 101 c. 1, TUIR si faccia riferimento agli art. 85 c.1, 87, 86 c.1 lettere a) e B) e c. 2, TUIR.

### 3.4.1 Approccio ordinario

Il principio OIC 9, analogamente a quanto previsto dallo IAS 36 relativo all'impairment test, prevede, come base di partenza, l'esame di una serie di indicatori per determinare se vi sia stata o meno una perdita durevole di valore.

Riassumendo:

- Il valore di mercato di un'attività è diminuito significativamente, più di quanto si era previsto;
- Si sono verificate variazioni significative con effetto negativo nell'ambiente di mercato in cui la società opera;
- Sono aumentati i tassi di interesse e quindi viene condizionato il tasso di attualizzazione utilizzato nella valutazione del valore d'uso di un'attività;
- Il valore dato da una stima<sup>28</sup> risulta inferiore al valore contabile;
- L'obsolescenza e il deterioramento fisico di un'attività sono evidenti.

L'OIC 9 precisa che se il valore recuperabile di un bene è inferiore al suo valore contabile, la perdita durevole di valore andrà imputata a conto economico. Contabilmente si procederà alla seguente scrittura, rilevando l'importo della perdita di valore:

---

|  |   |   |
|--|---|---|
| C.E. B.10).c) – Altre svalutazioni<br>delle immobilizzazioni | a | S.P. B.II. – Fondo svalutazione<br>immobilizzazione |
|--|---|---|

---

*“Il valore recuperabile di un'attività è il maggiore tra il suo fair value e il suo valore d'uso.”<sup>29</sup>*

Il valore d'uso è definito come valore atteso dei flussi di cassa da una determinata attività, mentre il fair value<sup>30</sup> è la somma ottenibile in caso di vendita del bene a condizioni di mercato alla data della valutazione.

---

<sup>28</sup> Che può essere effettuata ad esempio in occasione della vendita dell'azienda o di un ramo di essa.

<sup>29</sup> Principio contabile OIC 9/2016, par. 19.

<sup>30</sup> Tradotto in italiano “valore equo”, ossia il valore a cui si ritiene equo possa essere scambiato il bene in oggetto.

L'OIC 9 inoltre prevede che, nel caso almeno uno dei due valori sia maggiore del valore contabile, non è necessario calcolare l'altro in quanto il bene non ha subito perdita di valore ma anzi un aumento.<sup>31</sup>

### 3.4.2 Approccio semplificato

*“Le società che per due esercizi consecutivi non superino nel proprio bilancio d'esercizio due dei tre seguenti limiti:*

- Numero medio dei dipendenti durante l'esercizio 50 unità
- Totale attivo di bilancio 4,4 milioni di euro
- Ricavi delle vendite e delle prestazioni 8,8 milioni di euro

*hanno l'opzione [...]di adottare un approccio alla determinazione delle perdite durevoli di valore basato sulla capacità di ammortamento.”<sup>32</sup>*

Tale approccio basato sulla capacità di ammortamento, detto approccio semplificato, oltre che ai soggetti che rispettano i sopracitati limiti<sup>33</sup> è applicabile anche alle micro-imprese così definite dall'art. 2435-ter c.c..

L'assunzione fondamentale alla base di questo approccio è che i flussi di cassa non siano generati da una singola attività o bene, ma dall'intera azienda nella sua totalità.

Anche in questo approccio l'OIC 9 prevede una serie di indicatori da utilizzare per valutare se vi sia stata o meno una perdita durevole di valore.

Sostanzialmente detti indicatori differiscono da quelli utilizzati nell'approccio ordinario per il fatto di non essere influenzati dalle variazioni dei tassi di interesse utilizzati per attualizzare il valore dei flussi di cassa futuri generati da una singola attività.

*“Ai fini della verifica della recuperabilità delle immobilizzazioni, si confronta il loro valore recuperabile (determinato sulla base della capacità di ammortamento dei futuri esercizi o, se maggiore, sulla base del fair value) con il loro valore netto contabile iscritto in bilancio.”<sup>34</sup>*

Di conseguenza se la capacità di ammortamento prevista in un arco temporale<sup>35</sup> è abbastanza capiente da assorbire le quote di ammortamento non si verificherà nessuna

---

<sup>31</sup> Si veda per approfondimenti sul paragrafo appena terminato OIC 9/2016, par. 14-29.

<sup>32</sup> Principio contabile OIC 9/2016, par. 30.

<sup>33</sup> Limiti che inquadrano anche i soggetti autorizzati a redigere il bilancio in forma abbreviata ai sensi dell'art. 2435 bis, c.c.

<sup>34</sup> Principio contabile OIC 9/2016, par. 32.

<sup>35</sup> Per prassi si utilizza un periodo di 5 anni.

perdita durevole di valore. Nel caso opposto la perdita andrà imputata prioritariamente all'avviamento riferibile all'unità generatrice i flussi di cassa<sup>36</sup>, se iscritto in bilancio e, in seconda battuta, ai cespiti proporzionalmente al loro valore contabile.

A migliore comprensione si veda il seguente esempio:

La società Alfa Spa ha iscritto in bilancio al 31/12/2017:

*Imposizione fiscale assunta pari a zero*

*Valori in €*

| Immobilizzazioni | Valore contabile | Vita utile residua |
|------------------|------------------|--------------------|
| Cespiti 1        | 2.000            | 5 anni             |
| Cespiti 2        | 1.700            | 5 anni             |
| Avviamento       | 700              | 5 anni             |

|                                 | 2018        | 2019        | 2020        | 2021         | 2022        | Totale        |
|---------------------------------|-------------|-------------|-------------|--------------|-------------|---------------|
| Ricavi                          | 20.440      | 21.080      | 21.560      | 23.140       | 22.780      | 109.000       |
| Costi variabili                 | -9.500      | -10.200     | -11.000     | -11.800      | -11.500     | -54.000       |
| Costi fissi                     | -9.000      | -9.000      | -9.000      | -9.000       | -9.000      | -45.000       |
| Oneri finanziari                | -1.300      | -1.300      | -1.300      | -1.300       | -1.300      | -6.500        |
| <b>Capacità di ammortamento</b> | <b>640</b>  | <b>580</b>  | <b>260</b>  | <b>1.040</b> | <b>980</b>  | <b>3.500</b>  |
| Ammortamento 1                  | -400        | -400        | -400        | -400         | -400        | -2.000        |
| Ammortamento 2                  | -340        | -340        | -340        | -340         | -340        | -1.700        |
| Ammortamento avviamento         | -140        | -140        | -140        | -140         | -140        | -700          |
| <b>Totale ammortamento</b>      | <b>-880</b> | <b>-880</b> | <b>-880</b> | <b>-880</b>  | <b>-880</b> | <b>-4.400</b> |
| <b>Risultato d'esercizio</b>    | <b>-240</b> | <b>-300</b> | <b>-620</b> | <b>160</b>   | <b>100</b>  | <b>-900</b>   |

In questo caso la perdita durevole di € 900 andrà imputata, per la parte in cui trova capienza, all'avviamento, e per la restante parte in proporzione ai valori contabili dei 2 cespiti; precisamente:

<sup>36</sup> Nell'approccio semplificato solitamente coincidente con l'intera azienda.

| Immobilizzazione | Valore contabile | Svalutazione | Valore rettificato |
|------------------|------------------|--------------|--------------------|
| Cespite 1        | 2.000            | -108         | 1.982              |
| Cespite 2        | 1.700            | -92          | 1.608              |
| Avviamento       | 700              | -700         | 0                  |

Successivamente l'OIC prevede che, se sono venute meno le ragioni per le quali si era provveduto alla svalutazione, il valore dell'immobilizzazione possa essere riportato al valore contabile iniziale effettuando una rivalutazione; prevedendo però l'esclusione di questa possibilità per l'avviamento e per gli oneri pluriennali.<sup>37</sup>

### **3.5 La rivalutazione delle immobilizzazioni materiali**

#### **3.5.1 I casi previsti**

In determinati casi è prevista la possibilità di procedere a rivalutazione di un bene strumentale; precisamente:

- In caso di precedenti svalutazioni, quando siano venuti meno i presupposti che ne erano alla base;
- In deroga ai principi del nostro ordinamento quando i valori non consentono una rappresentazione veritiera e corretta di bilancio;
- In occasione di rivalutazioni monetarie previste da apposite leggi.

Nel primo caso la rivalutazione si effettua utilizzando il fondo svalutazione, precedentemente movimentato, decurtandolo di un importo pari alla rivalutazione intervenuta.

Per quanto riguarda il secondo caso *“se, in casi eccezionali, l'applicazione di una disposizione degli articoli seguenti è incompatibile con la rappresentazione veritiera e corretta, la disposizione non deve essere applicata. La nota integrativa deve motivare la deroga e indicarne l'influenza sulla situazione patrimoniale, finanziaria e del risultato economico.”*<sup>38</sup>

Il nostro ordinamento quindi non prevede la possibilità di effettuare rivalutazioni di beni, ma come previsto dall'art. 2423 c.c. si può ricorrere a deroghe in determinate

<sup>37</sup> Si veda per approfondimenti sul paragrafo appena terminato OIC 9/2016, par. 30-35.

<sup>38</sup> Art. 2423 c.5, c.c.



situazioni eccezionali o quando vi sia una modifica sostanziale della natura di un bene; può essere un esempio un terreno agricolo divenuto successivamente edificabile e per il quale il valore di mercato sia consistentemente aumentato oppure da immobili posseduti da molto tempo oramai aventi valori di mercato notevolmente maggiori. In ogni caso il nuovo valore iscrivibile non può superare il valore recuperabile del bene.

Questo tipo di rivalutazione consente di evitare la formazione di riserve occulte generate dalla minore valorizzazione di immobilizzazioni iscritte nell'attivo patrimoniale.

Se vengono generati utili, *“L'effetto netto della rivalutazione non costituisce un provento ed è accreditato tra le riserve di patrimonio netto, alla voce AIII “Riserve di rivalutazione” (cfr. OIC 28 “Patrimonio netto”), salvo diversa disposizione di legge.”*<sup>39</sup>

Le motivazioni e le conseguenze della rivalutazione effettuata vanno evidenziate in nota integrativa.

Passando ora all'esame del terzo caso la rivalutazione monetaria trae origine dal fatto che taluni beni iscritti in bilancio non rappresentano in maniera veritiera e corretta la situazione economico - patrimoniale dell'azienda a causa della distorsione inflazionistica che si è creata con riguardo agli importi iscritti in bilancio in anni precedenti.

Tale situazione sarebbe risolvibile, anche se con non poche difficoltà di tipo operativo e contabile, mettendo in atto un meccanismo di indicizzazione dei valori delle immobilizzazioni materiali con cadenza annuale.<sup>40</sup> Alla fine di ogni esercizio l'attualizzazione del valore contabile genererebbe un utile o una perdita. Se prendiamo in esame i tassi di inflazione degli ultimi 50 anni<sup>41</sup>, in cui si vede la ben nota tendenza ad una perdita del potere di acquisto prima della Lira e poi dell'Euro, effettuando una rivalutazione monetaria si genererebbe un utile. In base all'art. 2423-bis c.c. però, che prevede la rilevazione in bilancio solo degli utili effettivamente realizzati alla chiusura dell'esercizio, bisognerebbe rilevare contabilmente un accantonamento ad una riserva da rivalutazione non distribuibile.

---

<sup>39</sup> Principio contabile OIC 16/2016, par. 78.

<sup>40</sup> Tale possibilità era peraltro previsto che fosse applicabile alle normative degli stati membri dalla IV Direttiva 78/660 CEE del 25 luglio 1978 ma fu rimossa dalla Direttiva 2013/34/UE del 26 giugno 2013.

<sup>41</sup> Disponibile all'indirizzo: <https://it.inflation.eu/tassi-di-inflazione/italia/inflazione-storica/cpi-inflazione-italia.aspx> (consultato in data 14/01/2019)

La scrittura contabile da effettuarsi sarebbe la seguente:

---

S.P. B.II.1 – Terreni e fabbricati                      a                      S.P. A.III – Riserve di rivalutazione

---

Il Legislatore ha previsto, con apposita legge 21 novembre 2000, n. 342, (Misure in materia fiscale), la possibilità di rivalutare le partecipazioni e beni d'impresa così da avere un maggior valore di iscrizione del bene ai fini del calcolo dell'eventuale plus o minusvalenza al momento della cessione del bene o della partecipazione.

Solitamente, in occasione delle manovre finanziarie di fine anno, tale possibilità viene riproposta, seppur con qualche modifica.

Infatti, anche la legge 30 dicembre 2018, n. 145 (Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2019 e bilancio pluriennale per il triennio 2019-2021) ripropone la rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni.

Per procedere operativamente alla rivalutazione dei beni d'impresa, stanti le disposizioni del decreto del Ministero delle finanze 13 aprile 2001, n.162, (Regolamento recante modalità di attuazione delle disposizioni tributarie in materia di rivalutazione dei beni delle imprese e del riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti in bilancio, ai sensi degli articoli da 10 a 16 della legge 21 novembre 2000, n. 342.) si possono intraprendere tre strade:

- Aumentare il valore del cespite e contestualmente aumentare il fondo di ammortamento.

In questo caso la durata del processo di ammortamento rimarrà la medesima a meno che non si modifichino i coefficienti utilizzati.

Civilisticamente le quote di ammortamento annuali aumenteranno di una percentuale pari a quella utilizzata per la rivalutazione dei beni. Fiscalmente invece le quote massime deducibili resteranno quelle calcolate sul valore ante rivalutazione per successivi due anni, con la necessità di operare variazioni in aumento in sede di dichiarazione dei redditi e di ricorrere alla fiscalità differita. Dal terzo anno in poi le quote fiscali si allineeranno a quelle civilistiche.

- Aumentare il valore del cespite lasciando invariato il fondo di ammortamento.

Questa soluzione allungherà la durata del processo di ammortamento e aumenterà le quote di ammortamento civilistico ma, come nel caso precedente, le quote massime

riconosciute ai fini fiscali potranno essere calcolate sul valore rivalutato a decorrere dal terzo anno successivo alla rivalutazione.

- Ridurre il fondo di ammortamento.

In quest'ultimo caso si allungherà solo la durata del processo di ammortamento mentre le quote calcolate sia ai fini civilistici che fiscali resteranno le medesime.

### **3.5.2 La rivalutazione prevista dalla Finanziaria 2019**

La recente manovra finanziaria, legge 145/2018, in sede di approvazione, tra le varie novità ha previsto la possibilità, per le società di capitali e gli enti commerciali che non adottano i principi contabili internazionali, di rivalutare i beni e le partecipazioni posseduti dall'impresa, con esclusione degli immobili alla cui produzione o scambio è diretta l'attività di impresa. Tale rivalutazione genererà un maggior attivo in bilancio con la conseguenza di dover accantonare una quota equivalente la rivalutazione in una apposita "riserva da rivalutazione" in sospensione di imposta. Tale maggior valore può essere affrancato con un'imposta sostitutiva dell'imposta sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive nella misura del 10% in modo da renderla a tutti gli effetti una riserva distribuibile. Il maggior valore dei cespiti rivalutati sarà riconosciuto, ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive, a decorrere dal terzo anno successivo a quello in cui è stata effettuata la rivalutazione mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva nella misura del 16% per i beni ammortizzabili e del 12% per i beni non ammortizzabili. Di conseguenza, in caso di vendita del bene, la plus o la minusvalenza saranno calcolate utilizzando come prezzo di riferimento il maggior valore del bene iscritto a seguito della rivalutazione.

Questo sistema, se da un lato permette alle società di pagare meno imposte al momento della vendita del bene, dall'altro permette allo Stato di ottenere un gettito immediato e anticipato rispetto a quando le imposte sarebbero state certe ed esigibili.<sup>42</sup>

---

<sup>42</sup> Si veda per approfondimenti l'art. 1, comma da 940 a 948, legge 30 dicembre 2018, n. 145 (Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2019 e bilancio pluriennale per il triennio 2019-2021).

## **3.6 L'ammortamento dei beni materiali**

### **3.6.1 Il piano di ammortamento**

Si passa ora all'esame della procedura di ammortamento civilistico disciplinata dal nostro ordinamento secondo le norme del Codice Civile e dei principi contabili nazionali. Presupposto per garantire la sistematicità della procedura di ammortamento è la predisposizione di un piano di ammortamento.

Per la sua predisposizione è necessario conoscere fundamentalmente tre fattori:

- Il valore da ammortizzare;
- Il valore residuo di realizzo stimato;
- I criteri di ripartizione dell'ammortamento.

Il valore da ammortizzare è già stato esaustivamente descritto in precedente sezione di questo lavoro. Si ricorda solo che passando oltre il valore di iscrizione iniziale, al termine dei successivi esercizi esso può subire variazioni a seguito di svalutazioni, rivalutazioni o di incremento di valore per lavori interni.

Passando all'esame del secondo punto, per valore residuo deve intendersi il valore al quale si può ragionevolmente pensare di poter vendere l'immobilizzazione al termine della sua vita utile. Per vita utile si intende la sua durata non solo fisica ma altresì tecnico-economica. Nel dettaglio si tiene conto quindi del tempo in cui il bene può dare un contributo all'azienda in termini produttivi o di flussi di cassa. Quindi il momento in cui il bene non si considera più utile all'azienda è influenzato più che dall'obsolescenza assoluta, dall'obsolescenza relativa all'impiego che l'azienda ne fa e dall'utilità che ne trae. Inoltre, l'insieme delle politiche aziendali, la correlazione con altri cespiti durante il suo utilizzo, eventuali stime effettuate nel corso del tempo di utilizzo ed altri limiti fisici, economici o legali, influenzano la scelta della durata del piano di ammortamento. Proprio la coesistenza di diversi fattori che influenzano la residua possibilità di utilizzazione del bene comportano la necessità di revisioni periodiche di stima.

Il principio OIC 16 prevede inoltre che, se sono presenti componenti secondari come accessori o pertinenze del cespite con vita utile inferiore a quella del cespite, questi vadano ammortizzati secondo un proprio piano di ammortamento; procedura questa che semplifica anche le rilevazioni contabili in caso di sostituzione di uno di questi componenti.

Nella prassi il valore residuo è talmente esiguo da essere solitamente considerato uguale a zero.<sup>43</sup>

Per quel che concerne il terzo punto, ossia i criteri di ammortamento, *“i metodi di ammortamento devono assicurare una razionale e sistematica imputazione del valore dei cespiti durante la stimata vita utile dei medesimi.”*<sup>44</sup>

Tale affermazione sembra implicare che il processo di ammortamento sia effettuato secondo piani a quote annuali costanti, che tuttavia non sono obbligatori.

In alcune circostanze infatti, altri criteri risultano più coerenti con il principio di competenza previsto dal punto 3 del primo comma dell'art. 2423-bis c.c.

L'OIC 16 prevede tre metodologie per il calcolo delle quote di ammortamento:

- A quote costanti
- A quote decrescenti
- A quote variabili in base ai volumi di produzione

Il metodo a quote costanti è il metodo preferibile, ed è sicuramente il più diffuso, sia per la sua semplicità di applicazione sia per la migliore comparabilità dei bilanci. Scopo principale è semplificare il procedimento di calcolo, suddividendo l'utilizzo in maniera costante durante tutto l'arco della vita utile del bene.

Il secondo metodo, detto a quote decrescenti, nasce dal presupposto che un'azienda tragga maggiore utilità da un bene nei primi anni di vita di quest'ultimo. Tale assunto può essere motivato dal fatto che l'efficienza del bene decresca con il passare del tempo e che, sempre con il passare del tempo, il continuo logorio del bene possa portare a maggiori spese di manutenzione.

Questo metodo permette di ammortizzare circa i 2/3 del valore ammortizzabile nella prima metà di vita del bene.

Un sistema per calcolare ogni anno le quote decrescenti, è quello di prendere come valore ammortizzabile il valore dell'immobilizzazione al netto del fondo di ammortamento pregresso, fino a quando il valore ammortizzabile coinciderà con il valore di realizzo. Oppure, in caso di valore di realizzo stimato pari a zero, gli ultimi anni si applicherà il metodo a quote costanti fino ad azzerare il valore del cespite.

---

<sup>43</sup> Per quanto affermato nel paragrafo che precede si veda OIC 16/2016, par. 62-64.

<sup>44</sup> Principio contabile OIC 16/2016, par. 64.

Per quanto riguarda il terzo metodo, il calcolo a quote variabili in base ai volumi prodotti, si può dire che in determinate situazioni risulti fornire una rappresentazione più veritiera della ripartizione dell'utilità del bene nell'arco della sua vita utile.

Con questo sistema la quota di ammortamento attribuibile ad ogni esercizio viene calcolata sulla base del rapporto tra le quantità prodotte nell'esercizio e le quantità di produzione previste durante tutto l'arco di vita dell'immobilizzazione<sup>45</sup>.

Una considerazione a conclusione di questo paragrafo è che il piano di ammortamento prescelto all'origine non debba essere tassativamente mantenuto fino alla fine della vita utile del bene; se le condizioni che erano alla base della scelta del piano originario venissero meno, si renderebbe necessario predisporre uno nuovo, in ogni caso revisionarlo. Condizioni che potrebbero modificare le scelte effettuate per la prima redazione del piano, sono le rivalutazioni o le svalutazioni del cespite, le modifiche della durata utile del bene per obsolescenza non programmata o per implementazioni tecnologiche, o la non più aderenza alla realtà aziendale del criterio di ripartizione scelto a seguito di una nuova politica produttiva. Si precisa però che eventuali modifiche dei criteri di ripartizione e le loro conseguenze sulla rappresentazione della situazione economico-patrimoniale della realtà aziendale devono essere motivate nella nota integrativa ai sensi dell'art. 2426 c.1 n.2) c.c..<sup>46</sup>

Si veda un esempio di piano di ammortamento

La società Beta Srl ha acquistato un macchinario nel luglio 2018:

|  |          |
|--|----------|
| - Costo sostenuto per l'acquisto del bene:             | € 84.000 |
| - Oneri accessori:                                     | € 2.000  |
| - Valore residuo presunto al termine della vita utile: | € 0      |
| - Valore ammortizzabile                                | € 86.000 |
| - Vita utile stimata                                   | 5 anni   |

Si è scelto il criterio di ammortamento a quote costanti. Si precisa che in base all'OIC 16 l'ammortamento inizia quando il cespite è disponibile e pronto all'uso.

Il Principio recita inoltre che *“la regola di utilizzare la metà dell'aliquota normale d'ammortamento per i cespiti acquistati nell'anno è accettabile se la quota*

---

<sup>45</sup> Si veda OIC 16/2016, par. 65-68.

<sup>46</sup> BERTONI A., *La valutazione delle immobilizzazioni materiali*, in F. CORNO, G. LOMBARDI STOCCHETTI (a cura di) *Le valutazioni di bilancio*, Ed. Guerini, Milano, 1998, pp. 121-131.

*d'ammortamento ottenuta non si discosta significativamente dalla quota calcolata a partire dal momento in cui il cespite è disponibile e pronto per l'uso.*<sup>47</sup>

In pratica è accettabile utilizzare l'aliquota ridotta alla metà per il primo anno se la quota di ammortamento così calcolata non si discosta significativamente da quella calcolata applicando l'aliquota intera ragguagliata al periodo di possesso del bene.

Detto questo il processo di ammortamento si esaurirà in 6 esercizi anziché in 5.

Valori in €

| Anno        | Valore ammortizzabile | Percentuale di ammortamento | Quota di ammortamento | Fondo di ammortamento | Valore residuo |
|-------------|-----------------------|-----------------------------|-----------------------|-----------------------|----------------|
| 2018        | 86.000                | 10%                         | 8.600                 | 8.600                 | 77.400         |
| 2019        | 86.000                | 20%                         | 17.200                | 25.800                | 60.200         |
| 2020        | 86.000                | 20%                         | 17.200                | 43.000                | 43.000         |
| 2021        | 86.000                | 20%                         | 17.200                | 60.200                | 25.800         |
| 2022        | 86.000                | 20%                         | 17.200                | 77.400                | 8.600          |
| 2023        | 86.000                | 10%                         | 8.600                 | 86.000                | 0              |
| <b>Tot.</b> |                       |                             | <b>86.000</b>         | <b>86.000</b>         |                |

La scrittura contabile da effettuarsi al termine di ogni esercizio per rilevare la quota di ammortamento sarà la seguente:

---

C.E. B.10).b) – Ammortamento delle immobilizzazioni materiali      a      S.P. B.II.2) – Fondo di ammortamento

---

Dal momento che nella classificazione prevista dall'art. 2423-ter c.c., e valida ai fini del deposito del bilancio in formato UE, il fondo di ammortamento non è evidenziato; a bilancio risulterà tra le immobilizzazioni il valore residuo ancora da ammortizzare. In nota integrativa poi si daranno informazioni sulle movimentazioni delle immobilizzazioni, vale a dire costo originario, quota ammortizzata e valore residuo.

Si segnala che l'importo delle quote di ammortamento può risultare diverso da quello riconosciuto ai fini fiscali.

---

<sup>47</sup> Principio contabile OIC 16/2016, par. 61

Nella prassi italiana, si tende ad utilizzare come aliquote civilistiche le stesse aliquote fiscalmente riconosciute da apposito Decreto del Ministero delle Finanze (D.M. 31/12/1988). Questo ai fini di semplificazione, per evitare che un coefficiente diverso generi differenze tra il piano di ammortamento civilistico e quello fiscale e comporti l'indicazione in dichiarazione dei redditi di rettifiche. Questo aspetto verrà trattato in apposita sezione.<sup>48</sup>

### **3.6.2 L'ammortamento quale strumento di budget**

Entrando nella pratica si inquadra ora l'operatività vera e propria dell'imprenditore nel momento in cui si appresta, per esigenze societarie di impostazione del budget annuale. In proposito, si osserva quanto di seguito.

E' giusto premettere che, usualmente, nella determinazione delle quote di ammortamento da calcolare a fine esercizio e da imputare a conto economico al fine di determinare il risultato di esercizio, si fa riferimento alle tabelle approvate dal Ministero delle Finanze e valide ai fini fiscali, salvo variabili legate ad adozioni diverse in funzione delle varie legislazioni fiscali.

L'ottica fiscale non deve però trarre in inganno anche perché la gestione di una impresa deve avere come riferimento *in primis* il rispetto della normativa civilistica e le più idonee e corrette pratiche di gestione aziendale.

Il fatto che la normativa civilistica disponga che per i beni strumentali il loro costo vada ammortizzato in ogni esercizio in ragione della residua vita utile è dichiarazione cui attenersi per la corretta impostazione del budget di esercizio; se a questa poi si aggiunge il fatto che l'imprenditore deve attenersi alla conduzione aziendale in ragione di scelte d'impresa che garantiscano una gestione redditiva nel contesto di continuità, è certo che nell'approntamento dei piani aziendali queste componenti devono essere rispettate.

E allora come contemperare tali esigenze?

Una normale impresa, appena nata o quella che è nel mercato da tempo, nel momento in cui si appresta ad impostare la propria organizzazione produttiva, la imposta in ragione di un piano strategico, di solito triennale e, nell'ambito di tale piano, imposta annualmente il budget dell'esercizio a venire.

---

<sup>48</sup> Par. 3.7.3.



Se l'azienda è al primo avvio l'incidenza degli investimenti in beni strumentali avrà un peso certamente importante sul conto economico a differenza del fatto che, in esercizi successivi una volta avviata la produzione, abbia l'esigenza di inserire qualche nuovo bene strumentale necessario per sostituirne qualcuno di obsoleto oppure per approntare particolari produzioni rese necessarie.

In ogni caso l'impostazione operativa per risolvere tali aspetti, una volta individuato il bene e/o i beni da acquistare per i programmati investimenti e tenuto conto del loro valore comprensivo di ogni onere di diretta imputazione, implica il dover predisporre un piano di ammortamento ove sia tenuto conto dei seguenti termini:

- Durata prevista entro la quale il bene darà il suo ritorno in termini produttivi individuando pure nel contempo il momento in cui potrebbe essere superato per l'inserimento nel mercato di beni tecnicamente ed economicamente più evoluti.
- Probabile valore del bene al momento della fuoriuscita dal ciclo produttivo avendo riguardo ad individuare pure gli oneri necessari per il loro smaltimento o l'eliminazione del bene a qualsiasi titolo.

Tale piano di ammortamento, di cui al paragrafo precedente, sarà la base per individuare la quota da imputare a conto economico in ogni esercizio e sta proprio qui l'abilità o la preparazione del gestore; egli valuterà la capacità produttiva della struttura e la contrapporrà all'andamento delle previsioni di mercato.

Occorre precisare che la quota di ammortamento annuale rientra in quella categoria di costi classificati come costi fissi e, pertanto, il gestore potrà individuare il costo di produzione dei beni da produrre e da immettere nel mercato bilanciando appunto i costi fissi in ragione della risposta del mercato. E' indubbio che se è prevista una durata di anni 10 per un dato bene strumentale la quota di ammortamento sarà teoricamente pari ad un decimo del valore da ammortizzare; questo nel presupposto che l'utilizzo di tale bene strumentale sia costante e uguale in ogni esercizio della sua vita utile. Se però ci si trova in una fase iniziale ove il mercato deve essere avviato e il prodotto da immettere non ha ancora e non raggiungerà a breve una soddisfacente penetrazione, il mantenere costante fin dall'inizio dell'uso del bene strumentale la quota di ammortamento potrebbe portare nei primi anni di vita l'impresa a perdita per eccesso di costi non coperti sufficientemente da correlati quantitativi di prodotto adeguati. E tra i costi l'ammortamento eccessivo dovuto al non pieno utilizzo del bene potrebbe esserne causa. Se poi ancora questa entità nella sua interezza è stata posta a base per

l'individuazione dei costi di produzione potrebbe effettivamente accadere che il costo di produzione e il conseguente prezzo di vendita di un prodotto sia tale da non essere in linea col mercato.

Ovviamente nella pianificazione del prezzo di produzione del prodotto il fatto di "calibrare" l'entità della quota di ammortamento in modo tale che le quote dei primi periodi siano inferiori a quelle dei periodi di pieno regime delle vendite e quindi verso la fine della vita del bene strumentale, permette di impostare il budget di esercizio in un'ottica di miglior equilibrio del conto economico.

Ovviamente, sempre in ambito di budget, la complessiva quota di ammortamento annuale da imputare a conto economico incide in modo significativo nella individuazione della capacità di autofinanziamento dell'impresa.

Il fatto di avere una struttura di conto economico in grado di sopportare costi annuali di competenza ma che esplicano i loro effetti finanziari in termini di tempo non coincidenti con l'esercizio permette di individuare una capacità di autofinanziamento utile all'impresa nella gestione della finanza. Ed ecco che le quote di ammortamento, unite alle quote maturate per TFR, agli accantonamenti ai vari fondi il cui utilizzo è prevedibile in termini ultrannuali, ai ratei per oneri maturati ma differiti nell'aspetto finanziario ecc., sono elementi che individuano quel dato utile per affrontare, unitamente ad altri supporti, investimenti ad utilizzo pluriennale senza alterare in modo significativo l'equilibrio finanziario aziendale.

### **3.6.3 Affitto, usufrutto d'azienda e ammortamento**

La pratica di affittare o dare in usufrutto l'azienda o un ramo della stessa è frequentemente adottata dalle imprese. Le motivazioni sono le più disparate e sono tipiche della fantasia degli imprenditori che, in ragione delle varie esigenze nel divenire dell'attività, ricorrono a tale istituto sempre in un'ottica di scelte imprenditoriali finalizzate ad ottenere il miglior ritorno del capitale investito o, come accade nelle procedure concorsuali, al fine di ridurre o evitare la possibilità di dissesti o in ogni caso per un adeguata e proficuo mantenimento della continuità dell'impresa.

In tale fattispecie non esiste una regola specifica ma la scelta è il risultato di valutazioni d'impresa mirate ad un migliore beneficio nello sfruttamento e/o beneficio gestionale.

Sul punto l'aspetto fiscale incide in modo considerevole ed ora si analizzano le varie ipotesi.

La disciplina civilistica regola, con una serie di obblighi per le Parti, la gestione di questo rapporto e le Parti vi ricorrono per impostare il contratto in ragione delle specifiche esigenze di ciascuna.

Nel caso nostro la domanda da porsi riguarda specificatamente a quale delle Parti spetti la determinazione delle quote di ammortamento dei beni strumentali costituenti l'impresa affittata o data in usufrutto.

E' il concedente o l'affittuario/usufruttuario che avrà tale obbligo?

Gli Artt. 2561 c.2 e 2562 c.c. stabiliscono che l'onere di conservazione dell'azienda completa di tutti i suoi componenti e della loro efficienza che la rendono idonea e funzionale all'attività sia a carico dell'affittuario/usufruttuario. Per tale motivo il legislatore fiscale ha previsto che la deducibilità delle quote di ammortamento competa all'affittuario/usufruttuario stesso.<sup>49</sup>

Se però le Parti optano per la deduzione degli ammortamenti in capo al concedente è possibile derogare dalla disposizione civilistica e il legislatore fiscale ammette la deducibilità in capo al concedente. Quindi con espressa deroga all'art. 2561 è possibile e accettato dal fisco caricare il costo delle quote di ammortamento in capo al concedente indicando che di tale aspetto se ne è tenuto conto nella determinazione del canone di affitto. Con tale soluzione si agevola in modo funzionale ed efficiente la regolazione del rapporto.

Nel caso in cui invece all'affittuario/usufruttuario facciano carico gli ammortamenti, lo stesso avrà l'attenzione di prevedere contrattualmente che il concedente fornisca copia del libro cespiti da egli tenuto per continuare a calcolare gli ammortamenti su un valore certo e fiscalmente riconosciuto. E' ovvio che la posta che l'affittuario/usufruttuario creerà al passivo non sarà certamente una posta rettificativa dell'attivo, considerato che l'affittuario/usufruttuario non ha iscritto all'attivo bene alcuno, ma avrà la funzione di costituire un fondo adeguato a ricostruire l'efficienza e la produttività aziendale in sede di riconsegna della stessa a fine contratto.

Se invece le Parti si accordano nel senso che la gestione del "consumo del cespite" resti in carico al concedente questi potrà portare l'onere in deduzione da un punto di vista

---

<sup>49</sup> Si vedano per le quote di ammortamento dei beni materiali l'art. 102 c. 8, e per le quote di ammortamento dei beni immateriali l'art. 103, TUIR.

fiscale ma avrà avuto l'attenzione di definire un canone di affitto tale da considerare pure il carico per ammortamento. Occorre rilevare che se il concedente è persona fisica titolare di azienda affittata non vi è più convenienza per quest'ultimo di farsi carico degli ammortamenti in quanto non avendo più l'impresa non potrebbe passare a costo tale onere. Diverso invece è il caso in cui il concedente sia società e, in tal caso, potrà imputare le quote di ammortamento a conto economico<sup>50</sup>.

#### **3.6.4 Modalità di rilevazione delle quote di ammortamento e strumenti**

Il legislatore civilistico ha previsto per la tenuta della contabilità delle imprese e del professionista l'adozione di un apposito libro cespiti sul quale annotare con metodo funzionale e comprensibile la rilevazione dei dati interessanti la storia di ciascun bene strumentale<sup>51</sup>. La metodologia adottata è ormai riconosciuta e consolidata nel tempo e permette di seguire analiticamente l'andamento della vita utile del cespite sia ai fini fiscali che civilistici.

Il libro cartaceo è stato usato e tenuto fino a ad una quindicina di anni fa, mentre ora quasi universalmente, con l'avvento di strutture informatiche la stampa del libro avviene solamente a fine esercizio proprio per adempiere agli obblighi civilistici e fiscali ma, in pratica, i dati sono immessi in un sistema di contabilità tenuta in forma elettronica che permette in ogni istante di tenere aggiornato il libro direttamente con la tenuta della contabilità ma, soprattutto, permette di effettuare con rapidità e in ogni istante il calcolo delle quote di ammortamento sui vari beni in modo da avere sempre disponibile il dato "ammortamento" sia diretto che indiretto da utilizzare per le proiezioni di budget, di bilancio di fine esercizio o, come a volte necessita, di rilevare il valore residuo del cespite per conoscere eventuali plusvalenze o minusvalenze in caso di cessione dello stesso durante l'esercizio.

---

<sup>50</sup> SEAC – CENTRO STUDI FISCALE, *L'ammortamento Disciplina Civilistica e Tributaria*, cit. pp. 346-351.

<sup>51</sup> Detto anche cespite.

### 3.6.5 Ammortamento e leasing

L'attività d'impresa conosce e dispone di strumenti, i più disparati, nati appunto nel divenire delle esigenze di gestione di un'impresa.

Quando l'impresa si trova a programmare investimenti di consistenza notevole una delle prime preoccupazioni dell'Organo Amministrativo è quella di individuare il fabbisogno necessario per fare fronte agli investimenti programmati.

Il ricorso al capitale proprio, la ricapitalizzazione del capitale sociale, il ricorso a terzi finanziatori o altro, sono gli strumenti che sono presi in esame per valutare la più idonea soluzione del caso.

Tra questi l'impresa, nel valutare il ricorso a terzi, individua nel contratto di leasing<sup>52</sup> una soluzione che permette di disporre del bene o dei beni programmati senza assorbire liquidità propria aziendale. L'incremento degli investimenti, nell'ambito di una attenta programmazione, è visto come inserimento di beni che favoriscano incremento della produzione e conseguenti maggiori vendite. Da qui la necessità di disporre pure di capitale circolante che se fosse stato utilizzato per investimenti a lungo termine potrebbe creare squilibri finanziari.

Con il contratto di leasing le Parti definiscono la locazione finanziaria stabilendo:

- Il tipo di bene o beni da assumere in locazione;
- La durata del contratto;
- Un canone iniziale;
- Un numero di rate di solito costanti o variabili in ragione dell'andamento dei tassi di interesse di mercato e, soprattutto;
- Un canone finale che sarà quell'entità che le Parti concordano essere la quota di riscatto del bene.

Nella definizione dei patti contrattuali l'utilizzatore terrà conto del valore di riscatto in ragione della durata del contratto e della possibilità che il bene, una volta riscattato, sia o meno ancora in grado di esprimere valore adeguato a quello che si presume possa essere il valore di mercato del bene.

---

<sup>52</sup> Fino a poco tempo fa il leasing era considerato un contratto atipico, ovvero non disciplinato da apposita normativa, era considerato una combinazione del patto di riservato dominio (art. 1523 c.c.) e della locazione (art. 1571 c.c.). L'art. 1, c. 136, legge 4 agosto 2017 n.124 (legge annuale per il mercato e la concorrenza) ha disciplinato tale fattispecie contrattuale trasformandolo di fatto in un contratto tipico.

In ogni caso il valore di riscatto sarà quello che viene iscritto a libro cespiti e su questo valore in ragione della vita utile del bene determinerà la quota di ammortamento.

E' indubbio che se il valore di riscatto divergerà in modo consistente rispetto i valori di mercato anche il calcolo della quota di ammortamento potrebbe risentirne e riportare valori di ammortamento non realistici. Sarà l'attenzione dell'Organo amministrativo a dare la corretta informativa in sede di bilancio annuale di esercizio.

### **3.7 L'ammortamento fiscale delle immobilizzazioni materiali.**

#### **3.7.1 Confronto con la disciplina civilistica**

Il processo di valutazione e di stima per la predisposizione del piano di ammortamento ai fini fiscali è notevolmente semplificato rispetto al processo riguardante il piano di ammortamento ai fini civilistici. Il legislatore fiscale italiano infatti ha previsto dei coefficienti massimi di ammortamento in base al tipo di bene e al settore di attività.<sup>53</sup>

A differenza del disposto del principio contabile OIC 16, l'art. 102 del TUIR impone che il valore stimato di realizzo sia posto uguale a zero e, per il primo anno di entrata in funzione del bene l'aliquota sia ridotta alla metà; ciò indipendentemente dalla data di acquisto e quindi dai mesi di possesso. L'unico caso in cui l'aliquota deve essere raggugliata al periodo di possesso è quello di società di nuova costituzione aventi il primo esercizio sociale inferiore o superiore a dodici mesi.

Per specifiche categorie di beni il legislatore ha previsto limitazioni alla deducibilità delle quote di ammortamento, solitamente riguardante beni ad uso promiscuo e che verranno descritti in seguito, o degli aumenti, a determinate condizioni, delle quote fiscalmente ammortizzabili ai fini di incentivare la produttività e fornire "aiuti alle imprese".

---

<sup>53</sup> Si rimanda alla tabella dei coefficienti massimi di ammortamento approvata con d.m. 31 dicembre 1988.

### 3.7.2 Considerazioni sulle motivazioni fiscali nel tempo

Se da un punto di vista civilistico il tema in discussione è stato disciplinato dalla normativa civilistica e dalle regolamentazioni comunitarie nazionali ed internazionali le cui finalità sono state esposte sopra, da un punto di vista fiscale la normativa ha subito notevoli varianti ed interpretazioni fino ai giorni nostri che, visti gli effetti attuali per provvedimenti in materia presi ancora anni fa, e i nuovi provvedimenti, vale la pena di ricordare anche per capire la logica che ha permesso di sostenere le strategie governative con l'emissione di provvedimenti di volta in volta approvati dall'Autorità di Governo e mirati prevalentemente a soddisfare il fabbisogno statale.

E' indubbio che nelle strategie governative che si sono succedute nel tempo i vari Governi, alle prese con problematiche sostanziali nei vari settori di operatività economica, abbiano dovuto adottare provvedimenti legislativi che permettessero di volta in volta, e in ragione degli obiettivi di programmazione economica e finanziaria, di stimolare e/o attenuare le richieste provenienti dai cittadini, dalle imprese e comunque dai vari operatori, il tutto in un'ottica di crescita del PIL e/o di equilibri politici nei vari settori e, soprattutto, nei confronti dell'Estero.

In sostanza ad ogni esercizio i vari Governi si impegnano nel Dpef<sup>54</sup> annuale, con il quale impostano e determinano le scelte finalizzate ad un equilibrio economico, finanziario, patrimoniale e sociale dello Stato, ad intervenire nei più svariati settori economici e/o sociali proprio per un più adeguato loro equilibrio nell'ottica della programmazione.

Le scelte da adottare fanno largo uso dello strumento fiscale che permette di "dosare" il recupero da impiegare in settori ove necessita oppure riducendo il prelievo ove si ritenga necessario per stimolare investimenti e favorire obiettivi che permettano nuovi posti di lavoro, crescita, ecc. In sintesi, la politica fiscale è elemento largamente usato proprio per gli obiettivi di programmazione economica e questo strumento si sviluppa nelle più disparate modalità proprio in ragione degli obiettivi.

Una di queste modalità è proprio l'adozione di normativa specifica nel settore "ammortamento dei beni per le imprese" e con ciò incidendo in modo significativo nell'economia delle imprese con conseguente effetto negli investimenti.

---

<sup>54</sup> Documento di Programmazione Economico-Finanziaria istituito con legge 23 Agosto 1988, n. 362 (Nuove norme in materia di bilancio e di contabilità dello Stato).

Si pensi a titolo esemplificativo alle necessità emerse in sede di analisi per l'individuazione della più idonea forma incentivante per dare stimolo agli investimenti nelle imprese in modo che si ottenga un incremento dei posti di lavoro. L'obiettivo diventa quindi creare nuovi posti di lavoro e, nel contempo, incentivare stimoli produttivi ammodernando il parco beni strumentali.

La norma fiscale nel tempo ha previsto l'adozione di formule che permettessero all'impresa di imputare a bilancio fiscale ammortamenti più o meno "flessibili" da scegliere da parte dell'imprenditore in ragione dei propri obiettivi aziendali.

Da qui sono nati gli ammortamenti anticipati, accelerati e ridotti.

Nel tempo tali formule sono state abrogate<sup>55</sup> ma qualche effetto lo si risente ancora specialmente per i beni a lungo ammortamento<sup>56</sup>.

L'ammortamento anticipato permetteva per i primi tre esercizi di raddoppiare la quota normalmente ammessa permettendo all'impresa di ridurre il carico fiscale che poi era recuperato dopo il terzo esercizio. Con tale soluzione è indubbio che lo stimolo per l'impresa era quello di ammodernare il macchinario, con l'inserimento di nuovo tecnicamente più aggiornato e più produttivo, in presenza di possibile autofinanziamento per minor onere fiscale dando nel contempo opportunità all'impresa di creare nuovi posti di lavoro in ragione di nuovi investimenti tecnicamente in linea con la concorrenza.

L'ammortamento accelerato consentiva di ammortizzare senza limiti di alcun tipo con il fine di riflettere la maggiore usura del bene. Tale formula però necessitava di adeguate perizie tecniche che attestassero effettivamente tala maggior usura.

L'ammortamento ridotto, come indica il termine, aveva prevalentemente la funzione di equilibrare l'onere fiscale nella previsione che nel tempo gli utili aziendali sottoposti a tassazione fossero crescenti anche per ragioni indipendenti dal reale utilizzo del bene.

Attualmente è ancora prevista la possibilità di effettuare ammortamenti ridotti ma l'aliquota applicata deve essere la stessa usata ai fini civilistici.

Altre varianti di questi giorni sono il super ammortamento e l'iper ammortamento

Introdotta con la legge di stabilità del 2016, il super ammortamento ha la funzione di riconoscere un "bonus" per determinate categorie di beni strumentali.

---

<sup>55</sup> CIRRINCIONE A., *Ammortamento – aspetti civilistici e fiscali*, in Info Fisco – La nuova redazione fiscale, ODCEC Vasto, 2010 RF43; L'art. 1, c. 33, lettera q), della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato) ha modificato sostanzialmente i criteri di ammortamento.

<sup>56</sup> Si veda il caso degli immobili.



Con tale strumento, di fatto, il fisco riconosce la possibilità ai fini IRPEF e IRES di ottenere un bonus fiscale quantificato moltiplicando il 40% del valore del bene per l'aliquota IRPEF o IRES applicata ottenendo di fatto un bonus fiscale pari all'11% del valore del bene; questo in linea generale. Il bonus poi subisce variabili in ragione del tipo di bene, ove applicato, e può essere inferiore al teorico valore del bonus. Tale tipo di ammortamento è riconosciuto per alcune categorie di beni e non per altre come gli immobili e gli automezzi.

Con l'ultima Finanziaria 2019<sup>57</sup> tale incentivo è stato abolito con riferimento ai beni acquistati dal 01 gennaio 2019.

Con l'iper ammortamento, specifico per stimolare i processi di digitalizzazione, viene riconosciuta, ai fini del calcolo del valore fiscale del bene, una maggiorazione in base a scaglioni del 170% fino a investimenti per € 2,5 milioni, del 100% per investimenti tra € 2,5 milioni e € 10 milioni, del 50% per investimenti tra € 10 milioni e 20 milioni, del costo di acquisto di beni materiali nuovi, a patto che siano ad alto contenuto tecnologico e siano dispositivi e tecnologie abilitante la trasformazione in chiave 4.0 acquistati o in leasing. Possibilità pure di usufruire di ulteriore supervalutazione aumentando del 40% il costo degli investimenti in beni strumentali immateriali (software e sistemi e internal technology) purché installati in beni rientranti nella casistica prevista per usufruire dell'iper ammortamento.<sup>58</sup>

Il tema è inoltre trattato da tutta una serie di circolari e risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate che interpreta le varie problematiche e alle quali si rimanda.<sup>59</sup>

---

<sup>57</sup> Legge 30 dicembre 2018, n. 145.

<sup>58</sup> Legge 28 dicembre 2015, n. 208 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato), legge 11 dicembre 2016, n. 232, (Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2017 e bilancio pluriennale per il triennio 2017-2019), legge 27 dicembre 2017, n. 205, (Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2018 e bilancio pluriennale per il triennio 2018-2020), legge 30 dicembre 2018, n. 145.

<sup>59</sup> Si vedano per approfondimenti:

Circolare Agenzia delle Entrate – Ministero dello Sviluppo Economico n. 4/E del 30 marzo 2017 (primi chiarimenti su super e iper ammortamento);

Circolare direttoriale del MISE n. 547750 del 15 dicembre 2017, (chiarimenti e istruzioni per l'adempimento documentale relativo alla perizia);

Circ. MISE n. 177355 del 23 maggio 2018, (ulteriori chiarimenti concernenti l'individuazione dei beni agevolabili e il requisito dell'interconnessione);

Circ. MISE n. 295485 del 1 agosto 2018, (ulteriori chiarimenti concernenti il requisito dell'interconnessione per taluni beni del primo gruppo dell'allegato A);

Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 132 del 24 ottobre 2017, (Super e iper ammortamento in caso di beni acquisiti in leasing - Ulteriori chiarimenti sull'effettuazione degli investimenti entro il 30 giugno e il 30 settembre 2018);

Ris. Ag. Entrate n. 152/E del 15 dicembre 2017, (ulteriori chiarimenti sulla determinazione dei costi rilevanti e sui termini per l'acquisizione da parte dell'impresa della perizia giurata);

Come si può ben capire sono tutti strumenti di politica economica che vengono utilizzati dall'Autorità Governativa per stimolare, incidere, orientare lo sviluppo economico della Nazione al fine di aumentare il prodotto interno lordo.

In linea di massima la rilevazione di tali fatti è gestita con variazioni in aumento o diminuzione riportate nella dichiarazione annuale dei redditi oppure direttamente in sede di bilancio annuale di esercizio ove appunto tra le informative viene dato conto dei benefici ottenuti per agevolazioni che poi si esplicano come sopravvenienze.

Nella logica di politica economica è considerato un investimento che lo Stato fa proprio per l'obiettivo di avere nel tempo adeguati benefici sia di ordine fiscale, sociale, finanziario ecc.

In modo leggermente diverso, ma con finalità analoghe, il tema è pure utilizzato anche nei confronti di lavoratori autonomi ai quali per determinati beni sono pure riconosciuti vari tipi di ammortamento.

Inoltre, è giusto precisare, nell'ottica della semplificazione contabile e gestionale, che per i beni strumentali di costo inferiore o uguale a € 516,64, il fisco ammette l'ammortamento totale nel primo anno di entrata in funzione del bene<sup>60</sup>.

### **3.7.3 Coordinamento tra disciplina fiscale e civilistica**

Come specificato in precedenza le quote di ammortamento ai fini civilistici e quelle ai fini fiscali possono differire pur rispettando entrambe le rispettive normative.

Riassumendo, le principali cause di disallineamento tra ammortamento civilistico e fiscale sono:

- a) Data di inizio del processo di ammortamento differente;
- b) Deducibilità limitata per determinate immobilizzazioni;
- c) Il riconosciuto valore residuo ai fini civilistici ma non fiscali;
- d) I diversi coefficienti di ammortamento utilizzati;

---

Ris. Ag. Entrate n. 27/E del 9 aprile 2018,(iper ammortamento - Ulteriori chiarimenti sui termini per l'acquisizione della perizia giurata da parte dell'impresa);

Ris. Ag. Entrate n. 62/E del 9 agosto 2018, (ulteriori chiarimenti relativi agli investimenti in magazzini autoportanti).

<sup>60</sup> Si veda l'art. 102, c.5, TUIR

In questi casi è necessario intervenire in sede di dichiarazione dei redditi con delle apposite variazioni in aumento o in diminuzione, rispetto al dato civilistico, da apportare nel previsto modello.

Il primo caso a) si verifica ad esempio quando si acquista un bene durante l'ultima parte dell'anno ma viene reso operativo solo nell'anno successivo. Il TUIR prevede che la quota di ammortamento fiscale del primo anno sia pari alla metà<sup>61</sup> della quota annuale ammortizzata negli anni successivi. I principi contabili invece prevedono che si possa utilizzare l'aliquota ridotta alla metà solo nel caso in cui la quota così calcolata non si discosti significativamente da quella ottenuta ragguagliando in giorni il periodo di possesso. In questo caso si verificherà che la quota fiscale per il primo anno sarà pari a zero e, di conseguenza, andrà effettuata una variazione in aumento nel quadro RF del Mod. Unico. Tale operazione ha lo scopo di rilevare il minor componente negativo di reddito dato dalla differenza tra le diverse quote di ammortamento civilistica e fiscale.

Un esempio potrà rendere più chiaro il concetto:

In data 01 ottobre 2018 la società Gamma Spa acquista un nuovo server al costo di € 40.000. Tale macchinario sarà però disponibile all'uso solo nel 2019.

L'ammortamento civilistico inizierà nel 2018 mentre quello fiscale nel 2019.

Poiché dal 2008 i soggetti IRES, e quelli IRPEF che hanno esercitato specifica opzione, determinano il reddito imponibile ai fini IRAP sulla base dei dati di bilancio, questa operazione non genererà disallineamenti di imposta ai fini IRAP.

Si veda la tabella seguente:

*Valori in Euro*

| Anno        | Ammortamento Civilistico |       |        | Ammortamento Fiscale |       |        | Variaz. Fiscale | Imposte anticip. 24% | Cred. per imp. ant. |
|-------------|--------------------------|-------|--------|----------------------|-------|--------|-----------------|----------------------|---------------------|
|             | %                        | Quota | Fondo  | %                    | Quota | Fondo  |                 |                      |                     |
| <b>2018</b> | 5%                       | 2.000 | 2.000  | 0%                   | 0     | 0      | 2.000           | 480                  | 480                 |
| <b>2019</b> | 20%                      | 8.000 | 10.000 | 10%                  | 4.000 | 4.000  | 4.000           | 960                  | 1.440               |
| <b>2020</b> | 20%                      | 8.000 | 18.000 | 20%                  | 8.000 | 12.000 |                 |                      | 1.440               |
| <b>2021</b> | 20%                      | 8.000 | 26.000 | 20%                  | 8.000 | 20.000 |                 |                      | 1.440               |
| <b>2022</b> | 20%                      | 8.000 | 34.000 | 20%                  | 8.000 | 28.000 |                 |                      | 1.440               |

<sup>61</sup> Si veda l'art. 102, c.2, TUIR

|             |     |        |        |     |        |        |        |      |     |
|-------------|-----|--------|--------|-----|--------|--------|--------|------|-----|
| <b>2023</b> | 15% | 6.000  | 40.000 | 20% | 8.000  | 36.000 | -2.000 | -480 | 960 |
| <b>2024</b> |     |        |        | 10% | 4.000  | 40.000 | -4.000 | -960 | 0   |
| <b>Tot.</b> |     | 40.000 | 40.000 |     | 40.000 | 40.000 |        |      |     |

Quello appena descritto è un caso di disallineamento temporaneo, infatti, grazie al meccanismo della fiscalità differita, le maggiori imposte pagate i primi 2 anni dovute al minor ammortamento fiscale, vengono compensate con un credito per imposte anticipate che andrà a riassorbirsi gli ultimi due anni<sup>62</sup>.

Il secondo caso b), relativo ai beni per i quali è riconosciuta una deducibilità fiscale limitata, rappresenta invece una differenza permanente che verrà approfondita nel paragrafo seguente.

Il terzo caso c), relativo al fatto che ai fini fiscali non è riconosciuto alcun valore residuo del bene, comporterà il riconoscimento di un maggior valore fiscalmente ammortizzabile, e di conseguenza una quota di ammortamento fiscale maggiore di quella civilistica. In questo caso, essendo stata eliminata a decorrere dal 01 gennaio 2008 la possibilità di dedurre quote di ammortamento fiscali maggiori di quelle imputate a conto economico, queste ultime saranno sempre prese come limite massimo e di conseguenza non sarà necessario effettuare alcuna rettifica in dichiarazione dei redditi.

Il quarto caso d), relativo all'applicazione di diversi coefficienti di ammortamento civilistico e fiscale genera differenze permanenti e implica, nel caso di maggior quota civilistica, una rettifica mediante una variazione in aumento nel quadro RF del Mod. Unico pari alla differenza tra le due quote, mentre nel caso di maggior quota fiscale non comporta alcuna rettifica in quanto, come spiegato sopra, la quota massima ammessa in deduzione sarà sempre quella imputata a conto economico.

### **3.7.4 Beni a deducibilità limitata**

Come anticipato nel paragrafo precedente, per determinate categorie di beni, sono previste limitazioni alla deducibilità ai fini fiscali. Queste limitazioni si traducono in una variazione in aumento del reddito imponibile, dovuta al minor costo fiscalmente riconosciuto.

<sup>62</sup> SEAC – CENTRO STUDI FISCALE, *L'ammortamento Disciplina Civilistica e Tributaria*, cit., pp. 106-113.

I beni ammortizzabili per i quali sono previste limitazioni parziali o totali alla deducibilità sono i seguenti:

- I beni non strumentali all'attività di impresa in genere<sup>63</sup>;
- I terreni su cui insistono fabbricati strumentali, generalmente non ammortizzabili salvo specifiche condizioni<sup>64</sup>
- Beni mobili utilizzati ad uso promiscuo<sup>65</sup>;
- Beni immobili utilizzati ad uso promiscuo<sup>66</sup>;
- Aeromobili, navi e imbarcazioni da diporto non strumentali all'attività di impresa<sup>67</sup>;
- Automezzi<sup>68</sup>;
- Telefoni portatili<sup>69</sup>.

Di seguito verranno analizzati il caso relativo agli automezzi e in maniera particolare quello relativo ai terreni, questi ultimi protagonisti di importanti modifiche nel corso degli ultimi quindici anni sia a livello contabile che fiscale che hanno lasciato strascichi e questioni irrisolte fino ai nostri giorni.

### **3.7.5 Automezzi**

L'art. 164, TUIR prevede che l'ammortamento, relativo agli automezzi non strumentali intestati a imprese, sia deducibile per il 20% e il valore massimo fiscalmente riconosciuto del bene sia pari a € 18.075,99.

Quello appena esposto rappresenta il caso più diffuso di indeducibilità relativa agli automezzi; situazione diversa si verifica nel caso di beni intestati ad agenti di commercio. In questo caso la quota deducibile sarà pari al 80% con un valore massimo fiscalmente riconosciuto del bene pari ad € 25.822,84.

Nel caso invece di automezzi strumentali, il requisito della strumentalità è implicito nel tipo di immatricolazione e la deducibilità sarà totale.

---

<sup>63</sup> Beni totalmente indeducibili ai sensi dell'art. 102, c.1, TUIR.

<sup>64</sup> A decorrere dal 2006 non sono deducibili. Si rimanda a paragrafo di questo scritto appositamente dedicato.

<sup>65</sup> Beni deducibili al 50% ai sensi dell'art. 64, c.2, TUIR

<sup>66</sup> Beni deducibili al 50% della rendita catastale ai sensi dell'art. 64, c.2, TUIR

<sup>67</sup> Beni deducibili solo se rientranti nell'attività di impresa ai sensi dell'art. 164, c.1, lettera a), punto 1), TUIR.

<sup>68</sup> Beni deducibili all'80% per agenti o rappresentanti, e al 20% per gli altri soggetti, in entrambi i casi con tetto massimo ai sensi dell'art. 164, c.1, lettera b), TUIR.

<sup>69</sup> Beni deducibili all'80% ai sensi dell'art. 102, c.9, TUIR.

### Esempio

La società Delta Srl in data 01/07/2018 ha acquistato un'autovettura che verrà utilizzata dall'amministratore al costo di € 55.000+IVA. Il valore ammortizzabile sarà pari all'imponibile più il 60% dell'IVA che non è detraibile. Quindi € 62.260 (55.000 + 60% 12.100).

*Valori in Euro*

| Descrizione      |       | Valore<br>civilistico | Valore fiscalmente<br>deducibile | Quota non<br>deducibile |
|------------------|-------|-----------------------|----------------------------------|-------------------------|
| <b>Costo</b>     |       | 62.260,00             | 3.615,20<br>(20% x 18.075,99)    | 58.644,80               |
| <b>Amm. 2018</b> | 12,5% | 7.782,50              | 451,90                           | 7.330,60                |
| <b>Amm. 2019</b> | 25%   | 15.565,00             | 903,80                           | 14.661,20               |
| <b>Amm. 2020</b> | 25%   | 15.565,00             | 903,80                           | 14.661,20               |
| <b>Amm. 2021</b> | 25%   | 15.565,00             | 903,80                           | 14.661,20               |
| <b>Amm. 2022</b> | 12,5% | 7.782,50              | 451,90                           | 7.330,60                |
| Totale           |       | <b>62.260,00</b>      | <b>3.615,20</b>                  | <b>58.644,80</b>        |

### 3.7.6 Terreni e fabbricati

Particolare disciplina sia civilistica che fiscale è prevista per i terreni su cui insistono fabbricati di proprietà di un'impresa.

Dal lato civilistico negli ultimi anni si sono susseguite una serie di modifiche da parte dell'OIC sul corretto metodo di iscrizione in bilancio dei terreni e dei fabbricati.

Come prima informazione è giusto precisare che, in linea generale, gli immobili-patrimonio e il terreno su cui insistono non sono fiscalmente deducibili in quanto non strumentali all'attività di impresa.

Passando all'esame degli immobili strumentali si possono distinguere due grandi categorie individuate dall'art. 43, c.1 e 2, TUIR:

- Immobili strumentali per natura

Sono immobili non suscettibili di diversa destinazione se non attraverso uno stravolgimento della struttura.<sup>70</sup>

Detti immobili mantengono la loro strumentalità anche se locati o inutilizzati e quindi l'impresa proprietaria può portare in deduzione i relativi ammortamenti.

- Immobili strumentali per destinazione

Si ha riferimento a quegli immobili che vengono utilizzati esclusivamente nell'esercizio dell'attività direttamente dall'impresa; prescindono dalla categoria catastale di appartenenza; quindi ad esempio anche un immobile civile, utilizzato dall'impresa come ufficio, o un appartamento assegnato in godimento ad un dipendente che ha trasferito la residenza appositamente per necessità lavorative, sono considerati a tutti gli effetti immobili strumentali e le relative quote d'ammortamento possono dunque essere portate in deduzione dal reddito d'impresa.

Il tema riguardante l'ammortamento del terreno su cui insiste il fabbricato è stato per anni al centro di un dibattito riguardante la sua deducibilità fiscale e le modalità di iscrizione in bilancio.

L'art. 36, c. 7, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223 (Disposizioni urgenti per il rilancio economico e sociale, per il contenimento e la razionalizzazione della spesa pubblica, nonché interventi in materia di entrate e di contrasto all'evasione fiscale) ha previsto l'indeducibilità del costo dell'area su cui insiste il fabbricato strumentale.<sup>71</sup> Ha disposto inoltre che il costo dell'area sia quantificato nel maggiore tra il costo esposto in bilancio e il 20% del valore complessivo di fabbricato e area o, nel caso di fabbricati ad uso industriale e quindi adibito alla produzione o alla trasformazione di beni, nel maggiore tra costo iscritto in bilancio e il 30% del valore complessivo. Il fatto che si debba scegliere tra il costo esposto in bilancio e una percentuale del valore complessivo, serve a distinguere il caso di acquisto contestuale o in momenti diversi di fabbricato e terreno.

---

<sup>70</sup> Identificati ai fini catastali nei gruppi B,C,D,E e categoria A/10.

<sup>71</sup> A conferma del fatto che tale disposto si applichi solo agli immobili strumentali e non anche agli immobili-merce o agli immobili-patrimonio si veda la Circolare dell'Agenzia delle Entrate 28/E del 04 agosto 2006, par. 26, che afferma che rientrano nell'ambito di applicazione della norma i fabbricati strumentali per destinazione e per natura ai sensi dell'art. 43, c.1 e 2, TUIR.

Gli stessi criteri vanno applicati anche nel caso di acquisizione del fabbricato mediante contratto di leasing.<sup>72</sup>

La legge 24 dicembre 2007, n.244 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato), nell'interpretare il d.l. 223/2006, ha disposto che le quote di ammortamento accantonate fino al 31 dicembre 2005, debbano essere proporzionalmente suddivise sulla base del rapporto tra valore del fabbricato e valore del terreno.

Il Principio contabile OIC 16, pur non essendo rilevante ai fini fiscali, nel caso dei terreni propone una visione analoga a quella fiscale e quindi, oltre a precisare che *“tutti i cespiti sono ammortizzati tranne i cespiti la cui utilità non si esaurisce, come i terreni e le opere d'arte”*<sup>73</sup>, elenca come casi eccezionali i terreni adibiti a cave o discariche, terreni quindi destinati ad esaurire la loro utilità nel tempo.

Recentemente la Cassazione ha esteso tale interpretazione anche ai terreni su cui insistono distributori di carburanti, poiché il terreno sfruttato e inquinato non è considerato avere vita utile illimitata.<sup>74</sup>

Come anticipato in precedenza, il valore del terreno da scorporare dal valore complessivo dell'immobile, se acquistato in autonomia e antecedentemente la costruzione del fabbricato, è determinato dalla somma del valore indicato nell'atto di acquisto e di quello delle spese accessorie.<sup>75</sup>

Nel caso invece di acquisto contestuale di immobile (fabbricato e terreno), il valore forfettario del 20% va calcolato sul valore complessivo ma al netto di eventuali rivalutazioni e costi incrementali capitalizzati. Ovviamente tali costi incrementali andranno scorporati anche dal fondo di ammortamento nella misura in cui vi hanno partecipato.

Ritornando sull'argomento del disallineamento tra valori civilistici e valori fiscali, siamo di fronte ad una differenza permanente e quindi, anche in questo caso, si dovranno operare delle variazioni in aumento in sede di dichiarazione dei redditi.

---

<sup>72</sup> Art. 36, c.7 bis, decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223 (Disposizioni urgenti per il rilancio economico e sociale, per il contenimento e la razionalizzazione della spesa pubblica, nonché interventi in materia di entrate e di contrasto all'evasione fiscale).

<sup>73</sup> Principio contabile OIC 16/2016, par. 58.

<sup>74</sup> Si veda Cass. Sez. U, n. 10225 del 26.04.2017.

<sup>75</sup> Tale impostazione è confermata dalle circ. Ag. Entrare 1/E del 19 gennaio 2007 e 11/E del 16 febbraio 2007 che anzi ne vietano tassativamente la valutazione su base forfettaria.



Si segnala che lo scorporo di cui sopra ha valenza solo ai fini della determinazione del valore ammortizzabile del fabbricato e non anche alla plus/minusvalenza che si può generare in occasione della cessione del fabbricato.

Un'ulteriore ripercussione che ha avuto la nuova disciplina relativa all'indeducibilità dei terreni è il fatto di aver influenzato la quota deducibile delle spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione deducibili.

Ai sensi dell'art. 102, c. 6, TUIR infatti, tali spese sono deducibili nell'anno di sostenimento nel limite del 5% del valore complessivo dei beni strumentali posseduti dall'impresa; la quota eccedente il 5% andrà dedotta nei cinque esercizi successivi, generando così disallineamenti temporanei da compensare mediante l'utilizzo della fiscalità differita e quindi con l'iscrizione di crediti per imposte anticipate; ovviamente il ridurre il valore dei beni strumentali comporta che pure il limite del 5% calcolato sul valore di tutti i beni (al netto dei terreni) porta ad ottenere un valore inferiore appunto a causa di minor base.

Nell'ulteriore caso di acquisizione del fabbricato mediante contratto di leasing la quota indeducibile andrà calcolata in percentuale sulla quota capitale, mentre gli interessi impliciti nella rata seguiranno la normale disciplina per la deducibilità degli interessi passivi nel regime di impresa.

Per i contratti di leasing stipulati in periodi di imposta precedenti a quello di entrata in vigore del d.l. 223/2006, occorre stabilire quale fosse la quota capitale residua riferibile al fabbricato e quindi deducibile. Prima dell'emanazione della legge 244/2007, c.d. Finanziaria 2008, la quota deducibile residua era calcolata prendendo il valore complessivo del fabbricato calcolato scorpendo il valore del terreno al 20% o 30% del valore complessivo, e sottraendo l'ammontare dei canoni dedotti fino al periodo di imposta precedente a quello di entrata in vigore del citato d.l.

Successivamente, con l'interpretazione attuata dalla Finanziaria 2008, come per i terreni acquistati, anche per quelli concessi mediante contratti di leasing è stata previsto il ricalcolo retroattivo per la quota indeducibile del terreno.

E' interessante evidenziare l'analisi delle conseguenze dello scorporo dei terreni a livello fiscale partendo dal disposto dell'OIC 16 nella versione di luglio 2005. Il testo, tra le altre cose, in merito alla classificazione in bilancio recita: *"I terreni possono essere esposti insieme ai fabbricati con la dizione terreni e fabbricati."*<sup>76</sup>

---

<sup>76</sup> Principio contabile OIC 16/2005, par. C.II, n. 5).

All'epoca quindi, in merito alla classificazione, non era prevista nessuna disposizione particolare o comunque diversa rispetto alla maggior parte delle immobilizzazioni.

Nella sezione riguardante l'ammortamento invece è precisato che: *“tutti i cespiti vanno assoggettati ad ammortamento salvo i fabbricati civili, nel caso in cui si eserciti la facoltà prevista al punto precedente, e quei cespiti la cui utilità non si esaurisce, come i terreni. Nel caso in cui il valore dei fabbricati incorpori anche quello dei terreni sui quali essi insistono, il valore dei terreni va scorporato ai fini dell'ammortamento sulla base di stime. In quei casi, invece, in cui il terreno ha un valore in quanto vi insiste un fabbricato, se lo stesso viene meno il costo di bonifica può azzerare verosimilmente quello del terreno, con la conseguenza che anch' esso va ammortizzato.”*<sup>77</sup><sup>78</sup>

Con l'aggiornamento del Principio OIC 16, nella sua versione di agosto 2014, viene meno la possibilità di ammortizzare il costo complessivo di terreno e fabbricato. Come linea generale dunque i terreni non potranno più essere ammortizzati salvo nei casi in cui la loro utilità si esaurisca nel tempo come nel caso di cave o discariche o aree adibite a distributori di carburante.

L'entrata in vigore di detto principio aggiornato si applica dall'esercizio 2014 in poi; per i terreni acquisiti nel 2014 o successivamente non si presentano particolari difficoltà. Per il pregresso invece si sono dovute operare scritture contabili di rettifica. Inoltre, non prevedendo il nuovo OIC 16 una disciplina transitoria, si è dovuto far riferimento alla normativa generale.

E' stato possibile distinguere 3 situazioni che di seguito vengono analizzate.

- La prima, che è quella di più semplice risoluzione, è anche la situazione meno diffusa ovvero quella in cui fabbricati e terreni erano già indicati separatamente e l'ammortamento era stato effettuato solo con riferimento al valore del fabbricato. In questo caso l'impresa è già in regola ed in linea con il nuovo Principio OIC 16.
- Il secondo caso è quello in cui è stato rilevato il valore complessivo di terreno e fabbricato e operato l'ammortamento anche sul terreno in quanto il suo valore tendeva a coincidere con i costi di ripristino e bonifica.

---

<sup>77</sup> Principio contabile OIC 16/2005, par. D.XI, n. 7).

<sup>78</sup> La frase qui esposta viene interpretata nel senso che se il valore del terreno tende a coincidere con i costi di ripristino e bonifica dell'area, detto valore può restare indicato insieme al valore del fabbricato e può essere ammortizzato. Vi è quindi una deroga al principio secondo cui il terreno ha utilità illimitata.

In questa situazione l'impresa è obbligata ad adeguarsi alle nuove disposizioni. Operativamente si tratterà di scorporare il valore del terreno, di stornare il fondo di ammortamento per la parte accantonata relativa a quest'ultimo e accantonare dette somme a un fondo di ripristino e bonifica ove sussista tale necessità per i terreni.

Questa operazione può essere fatta mediante una scrittura che interessa solo conti patrimoniali,

---

S.P. B.II 1) – Fondo di ammortamento      a      S.P. B. 4) – Fondo ripristino

---

oppure rilevando dapprima una sopravvenienza attiva stornando il fondo di ammortamento per il suo utilizzo e in seguito una sopravvenienza passiva rilevando il fondo di ripristino,

---

S.P. B.II 1) – Fondo di ammortamento      a      C.E. A. 5) – Sopravvenienze attive

C.E. B. 14) – Sopravvenienze passive      a      S.P. B. 4) – Fondo ripristino

---

In questo caso bisognerà poi valutare l'effettiva consistenza e l'adeguatezza del fondo di ripristino. Si renderà quindi necessaria una perizia di stima che attesti che le somme accantonate a bonifica del terreno siano congrue. Se la stima eccede gli effettivi costi da sostenere per riportare il terreno allo stato originario si dovrà iscrivere l'eccedenza in conto economico come sopravvenienza attiva<sup>79</sup>.

- La terza fattispecie è sicuramente la più diffusa, ovvero quella in cui è stato rilevato il valore complessivo dell'immobile in bilancio e l'ammortamento è stato operato sul valore complessivo pur in assenza di oneri di ripristino.

Questa situazione era irregolare anche prima dell'aggiornamento 2014 dell'OIC 16 e va corretta, fornendo inoltre informazioni in merito nella Nota Integrativa.

In questo caso, non essendo previsti costi di ripristino, dopo aver effettuato lo scorporo del terreno andrà stornato il fondo per la quota parte e rilevata una

---

<sup>79</sup> Principio contabile OIC 55/2016, par. 55, lettera d)

sopravvenienza attiva<sup>80</sup> che porrà non pochi problemi sotto il profilo della sua imponibilità.

Negli ultimi due casi appena descritti, in particolare nel terzo, ma anche nel secondo se l'importo accantonato al fondo di ripristino divergesse notevolmente dall'effettivo dispendio economico necessario per riportare il terreno al suo stato originario e si generasse quindi un sopravvenienza, si profilano due interpretazioni differenti:

La prima prevede la non tassabilità della sopravvenienza, nel caso in cui il fondo di ammortamento stornato fosse stato alimentato da ammortamenti fiscalmente dedotti. Questo per evitare una doppia tassazione al momento della futura vendita del terreno. All'atto della vendita infatti per calcolare la plusvalenza si utilizzerà come costo di acquisto il valore del terreno al netto delle quote di ammortamento dedotte, quindi un valore inferiore al valore contabile iscritto in bilancio in fase di acquisto, di conseguenza, a parità di fattori, la plusvalenza generata sarà più alta di un importo pari al fondo di ammortamento stornato. Questa interpretazione è sicuramente preferibile in quanto, di fatto, rimanda a data da destinarsi il pagamento di imposte che dovrebbero essere certe ed esigibili solo al momento della cessione del terreno, come peraltro era sempre stato previsto prima delle modifiche all'OIC 16 e prima dell'entrata in vigore del citato d.l.<sup>81</sup>. Questa interpretazione è sicuramente preferibile e sarebbe anche coerente con il principio di irretroattività delle norme.

Purtroppo, tale principio è garantito e sancito solo in merito alla normativa penale.

La seconda interpretazione prevede invece la tassabilità della sopravvenienza, a fronte del riconoscimento, al momento della vendita, del maggior valore fiscale del terreno, quindi caso opposto a quello precedente. In questo caso il valore di partenza del terreno su cui calcolare l'eventuale plusvalenza sarà più alto di un importo pari al fondo di ammortamento precedentemente stornato e imputato a sopravvenienza attiva<sup>82</sup>.

In tale interpretazione il Legislatore Tributario, dopo aver permesso di dedurre dei costi perché ritenuti coerenti con il principio di inerenza all'attività di impresa, di fatto vorrebbe che tali costi venissero ripresi a tassazione, ponendosi quindi quale artefice di

---

<sup>80</sup> Principio contabile OIC 55/2016, par. 55, lettera d).

<sup>81</sup> D.l. 223/2006.

<sup>82</sup> POZZOLI M., *Approccio per componenti e separazione terreno-fabbricati nei bilanci redatti con le norme codicistiche alla luce dei nuovi principi contabili nazionali*, Fondazione dei Dottori Commercialisti – 28 febbraio 2015, disponibile all'indirizzo: [www.fondazione nazionale commercialisti.it/node/734](http://www.fondazione nazionale commercialisti.it/node/734) (consultato in data 15/01/2019).

una condizione di retroattività normativa<sup>83</sup>. A livello Costituzionale, si andrebbe anche a ledere il principio sancito dall' Art. 53 della Costituzione secondo il quale ogni contribuente è tenuto a contribuire alla spesa pubblica in ragione della sua capacità contributiva.<sup>84</sup>

Oltretutto la Cassazione in sua sentenza recita: *“Ogni qual volta una normativa fiscale sia suscettibile di una duplice interpretazione, una che ne comporti la retroattività ed una che l'escluda, l'interprete dovrà dare precedenza a questa seconda interpretazione come conforme a criteri generali introdotti con lo statuto del contribuente, e attraverso di esso ai valori costituzionali intesi in senso ampio e interpretati direttamente dallo stesso legislatore attraverso lo statuto.”*<sup>85</sup>

Ancora non sembra coerente con il disposto dell'art. 36, c. 8, d.l. 223/2006 il fatto di imputare a sopravvenienza attiva, e quindi tassabile, la quota dedotta in anni precedenti in quanto nulla era previsto in merito. Inoltre, a tutti gli effetti, non si può nemmeno dire che ci sia stato un incremento di ricchezza<sup>86</sup>.

Una possibile e plausibile soluzione, che però ora è di difficile attuazione, sarebbe stata quella di prevedere anziché l'accantonamento di un fondo di ripristino l'accantonamento direttamente ad una riserva in sospensione di imposta<sup>87</sup>, anche perché, di fatto, si è realizzata una implicita rivalutazione contabile che avrebbe dovuto essere dettagliatamente esplicitata da specifica norma di legge. Le riserve solitamente si accantonano quando risulta un saldo attivo e questo è coerente con la situazione in esame.

A questo punto, non avendo rilevato sopravvenienze attive non ci si sarebbero nemmeno posti problemi riguardo la sua imponibilità. La riserva in sospensione avrebbe potuto essere utilizzata per un aumento di capitale probabilmente senza neanche dover essere mai affrancata.

---

<sup>83</sup> Per ulteriori approfondimenti sul tema della retroattività normativa in ambito tributario si rimanda a FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, Ed. Cedam, Padova, 2009.

<sup>84</sup> REBECCA G., COMITO L., *Retroattività delle norme tributarie nella giurisprudenza della Corte Costituzionale e della Corte di Cassazione* in Il Fisco n. 21/2007 del 28 maggio 2007, disponibile all'indirizzo: [www.studiorebecca.it/2007/retroattivita-delle-norme-tributarie-nella-giurisprudenza-della-corte-costituzionale-e-della-corte-di-cassazione.html](http://www.studiorebecca.it/2007/retroattivita-delle-norme-tributarie-nella-giurisprudenza-della-corte-costituzionale-e-della-corte-di-cassazione.html) (consultato in data 24/01/2019).

<sup>85</sup> Cass. Sez. Tributaria n. 7080 del 14 aprile 2004.

<sup>86</sup> LEO M., *Le imposte sui redditi nel teso unico*, D'ALESSIO G., LIPARDI P., PACITTO P., TRABUCCHI A., (a cura di) Ed. Giuffrè, Milano, 2018, Il tomo p. 1865.

<sup>87</sup> Le riserve in sospensione di imposta sono autorizzate da leggi ad hoc e di solito vengono autorizzate quando il Legislatore permette di operare rivalutazioni monetarie. La riserva in questione non è distribuibile a meno che non venga affrancata con un'imposta sostitutiva.

Ancora più semplicemente si sarebbe potuta accantonare a riserva straordinaria senza transitare per il conto economico entrando così a far parte direttamente del patrimonio netto; dal momento che il fondo in questione ha cessato di avere la sua funzione di rettifica di una posta dell'attivo.

Anche a volere dare ulteriore trasparenza al bilancio inserendo tale "rivalutazione" tra le componenti positive di reddito, e quindi tra le sopravvenienze per il fatto che sono venuti meno costi di esercizi precedenti, il dato dovrebbe poi essere ripreso tra le variazioni in diminuzione nella dichiarazione dei redditi. E tale comportamento potrebbe trovare giustificazione avanti l'Autorità Fiscale, proprio per il fatto che nulla è stato definito dalla stessa sul tema.

Se continuando l'analisi di questo aspetto fiscale, si dà credito all'imprenditore che ha interpretato e operato con questa modalità ritenendola corretta sotto tutti i vari punti di vista, dovremmo ora trovare risposta alle seguenti domande; precisamente:

- Come va classificata tale riserva?
- Quale sarà il valore di costo da contrapporre al ricavo nel caso che il fabbricato, e il terreno di sedime, siano ceduti?

A parere del sottoscritto la riserva in discussione è una componente incrementativa del patrimonio che, per le ragioni di cui sopra, non ha scontato alcuna imposta. Va pertanto classificata ai sensi dell'art. 172, c.5, TUIR<sup>88</sup> tra le riserve che in caso di distribuzione scontano l'imposta sulle persone giuridiche, nel caso di società di capitali.

### **3.8 Realizzo di plusvalenze o minusvalenze al momento della vendita di un bene materiale**

Può succedere, nel corso di un'attività di impresa, che ci si trovi in condizione di dover sostituire un bene, si voglia per la sua obsolescenza, per delle nuove politiche produttive, o comunque per qualsiasi tipo di necessità.

E' importante in questo caso sapere come comportarsi sia a livello contabile che fiscale in modo da sottoporre a tassazione l'eventuale guadagno ottenuto dalla cessione del bene o da portare in deduzione l'eventuale perdita ottenuta dalla vendita ad un prezzo basso. In questo contesto il guadagno e la perdita vengono chiamate plusvalenza e minusvalenza.

---

<sup>88</sup> Articolo relativo alle fusioni societarie che per estensione potrebbe essere applicato al caso in esame.

Prendendo in esame quanto disposto dall'art. 86, TUIR, si evince che la plusvalenza realizzata mediante cessione a titolo oneroso è data dalla differenza tra il corrispettivo conseguito e il costo non ammortizzato<sup>89</sup>.

Occorre però individuare e precisare, in base al momento esatto della vendita a quanto ammonta il fondo di ammortamento del bene in questione.

Se il bene viene ceduto al 31 dicembre il problema è di semplice soluzione in quanto nello stesso istante viene anche ammortizzato per la quota dell'anno in corso.

Nel caso invece di cessione in corso d'anno l'interpretazione delle norme è stata fino a qualche tempo fa piuttosto incerta circa la possibilità o il dovere di accantonare la quota di ammortamento relativa al periodo che va dal 1 gennaio al giorno della vendita. L'Agenzia delle Entrate per prima si era espressa<sup>90</sup> con parere discordante da quanto previsto dal principio contabile OIC 30 – Bilanci intermedi<sup>91</sup> che prevedeva l'obbligo di rilevare la quota infrannuale di ammortamento dei cespiti per una corretta imputazione del bene nel processo produttivo. Secondo l'Agenzia dunque l'ammortamento non andava operato essendo ininfluenza ai fini fiscali dal momento che vi sarebbe stata una minor plusvalenza dovuta al maggior costo non ammortizzato.

Tanto esposto, seppur vero, non tiene però conto del fatto che le plusvalenze possono essere tassate interamente nell'anno di realizzo oppure, nel caso di possesso del bene da almeno tre anni, in quote costanti nell'esercizio corrente e nei quattro successivi.<sup>92</sup>

Successivamente l'Agenzia delle Entrate<sup>93</sup>, stante la discrepanza di trattamento tra i soggetti che possedevano il bene da almeno tre anni e da quelli che lo detenevano da un periodo inferiore, riformulava e integrava la propria opinione in merito mettendosi in linea con quanto previsto dai principi contabili e lasciando al contribuente la scelta di operare l'ammortamento per la parte di anno che decorre dal 1 di gennaio al giorno di cessione del cespite o meno.

Di seguito, per comprendere meglio la convenienza a scegliere di ammortizzare il cespite o meno in corso d'anno, si veda un esempio.

---

<sup>89</sup> Per costo non ammortizzato si intende il valore residuo ammortizzabile ossia la differenza tra il valore di iscrizione del cespite e il rispettivo fondo di ammortamento.

<sup>90</sup> Circ. Ag. Entrate n. 98/E del 17 maggio 2000.

<sup>91</sup> Principio contabile OIC/2006, par. 3.4.5.

<sup>92</sup> Art. 84, c.4, TUIR.

<sup>93</sup> Ris. Ag. Entrate n. 41/E del 12 febbraio 2002.

La società F.S. Srl è il giorno 30 aprile 2018 vende un macchinario. In proposito si vedano i seguenti dati:

|  |               |
|--|---------------|
| Data di acquisto:                          | 1 giugno 2015 |
| Costo di acquisto:                         | € 150.000     |
| Fondo di ammortamento al 31 dicembre 2017: | € 75.000      |
| Prezzo di vendita pattuito:                | € 90.000      |
| Coefficiente di ammortamento:              | 20%           |

Nel caso decidesse di non operare l'ammortamento per la quota riferita al periodo che va dal 1 gennaio al 30 aprile il costo non ammortizzato sarebbe pari ad € 75.000 e la plusvalenza ammonterebbe ad € 15.000 (90.000-75.000).

Nel caso opposto in cui decidesse di ammortizzare la quota infrannuale, il fondo di ammortamento al 30 aprile 2018 ammonterebbe a € 85.000 (€ 75.000 + 30.000 x 4/12) quindi il costo non ammortizzato ad € 65.000. La plusvalenza di conseguenza sarebbe di € 25.000. In questo caso però la società ha dedotto, rispetto al caso precedente, € 10.000 a titolo di ammortamento quindi, in valore assoluto, si rileva in entrambi i casi una componente positiva di € 15.000. Bisogna tenere presente però che nel secondo caso la società ha pagato minore imposta relativa all'anno 2018 per € 2.400 (10.000x 24%)<sup>94</sup>.

Ora, nel caso si opti per la rateizzazione della plusvalenza e quindi si ripartiscono le imposte ad essa relative in cinque anni, si dovrà ricorrere alla fiscalità differita.

Si veda la tabella seguente:

*Valori in Euro*

|                      | Ammortamento non operato | Ammortamento operato |
|----------------------|--------------------------|----------------------|
| Plusvalenza          | 15.000                   | 25.000               |
| Ammortamento 2018    | 0                        | 10.000               |
| Totale imponibile in | 15.000                   | 15.000               |

<sup>94</sup> L'aliquota IRES per il 2018 è pari al 24%, mentre l'operazione è ininfluenza ai fini IRAP dal momento che le società calcolano l'imposta regionale sulle attività produttive solo sulla base del bilancio civilistico.



|                        |                  |        |                          |        |
|------------------------|------------------|--------|--------------------------|--------|
| valore assoluto        |                  |        |                          |        |
| Plusvalenza rateizzata | 15.000/5=3.000   |        | 25.000/5=5.000           |        |
|                        | Quota imponibile | % IRES | Quota imponibile         | % IRES |
| 2018                   | 3.000            | 720    | -5.000<br>(5.000-10.000) | -1.200 |
| 2019                   | 3.000            | 720    | 5.000                    | 1.200  |
| 2020                   | 3.000            | 720    | 5.000                    | 1.200  |
| 2021                   | 3.000            | 720    | 5.000                    | 1.200  |
| 2022                   | 3.000            | 720    | 5.000                    | 1.200  |
| Totale                 | 15.000           | 3.600  | 15.000                   | 3.600  |

In conclusione, nel primo caso, la società pagherebbe € 720 (3.000x24%) ogni anno per 5 anni a fronte della tassazione della plusvalenza per un totale di € 3.600.

Nel secondo caso invece la società avrebbe un risparmio di imposta il primo anno pari ad € 1.200 (5.000x24% - 10.000x24%) per poi pagare ogni anno, per i successivi quattro, € 1.200 per un totale sempre pari ad € 3.600.

E' evidente come sia preferibile operare l'ammortamento per la parte infrannuale fino alla data di cessione del bene, inoltre tale scelta rispecchia anche il principio di competenza e della rappresentazione chiara e veritiera dei fatti aziendali.

Per quanto riguarda il calcolo della plusvalenza imponibile nel caso dei beni a deducibilità limitata il TUIR precisa che questa rilevi nella stessa proporzione esistente tra l'ammortamento fiscalmente dedotto e quello complessivamente effettuato.<sup>95</sup>

---

<sup>95</sup> Art. 164, c.2, TUIR. Si rimanda, per un esempio pratico, al paragrafo 5.5 relativo alle plusvalenze relative agli esercenti arti e professioni in quanto di analogo svolgimento.



## **CAPITOLO 4. LE IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI NEL CONTESTO DI IMPRESA**

### **4.1 Il concetto di bene immateriale e la sua classificazione**

*“Le immobilizzazioni immateriali sono attività normalmente caratterizzate dalla mancanza di tangibilità. Esse sono costituite da costi che non esauriscono la loro utilità in un solo periodo ma manifestano i benefici economici lungo un arco temporale di più esercizi”<sup>96</sup>.*

L’art. 2424 c.c. classifica le immobilizzazioni immateriali, ai fini della redazione del bilancio d’esercizio, alla voce B.I dello stato patrimoniale e le suddivide nel modo seguente:

- Costi di impianto e di ampliamento B.I.1
- Costi di sviluppo B.I.2
- Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell’ingegno B.I.3
- Concessioni, licenze, marchi e diritti simili B.I.4
- Avviamento B.I.5
- Immobilizzazioni in corso e acconti B.I.6
- Altre B.I.7

L’OIC, con il principio contabile n. 24 propone un’ulteriore suddivisione in sottocategorie:

Costi di impianto e di ampliamento:

- Spese di costituzione relative a spese notarili, consulenze, progetti ecc.;
- Spese di start-up necessarie a imprese di nuova costituzione o già esistenti che intraprendono una nuova attività e che rispecchiano determinati requisiti<sup>97</sup>
- Costi di ampliamento relativi a una concreta espansione verso un settore mai affrontato o a spese per operazioni straordinarie come fusioni, scissioni, trasformazioni;

---

<sup>96</sup> Principio contabile OIC 24/2016, par. 4.

<sup>97</sup> Principio contabile OIC 24/2016, par. 43

- Costi di addestramento e formazione del personale;

#### Costi di sviluppo:

- Costi per la progettazione di prototipi o modelli;
- Costi per la progettazione mezzi, stampi, matrici per la nuova tecnologia;
- Costi per la progettazione di un impianto pilota;
- Costi per la progettazione e la prova di nuovi materiali;
- Costi per l'applicazione della ricerca di base;

#### Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno:

- Costi per la produzione o l'acquisizione a titolo oneroso di diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno;
- Costi per la produzione o l'acquisizione a titolo oneroso di brevetti relativi a modelli;
- Costi per acquisizione diritti in licenza d'uso di brevetti;
- Costi per l'acquisto a titolo di proprietà o a titolo di licenza di software applicativo;
- Costi per la produzione interna di un software applicativo;
- Costi di know-how sia quando sono sostenuti per la produzione interna sia in caso di acquisto da terzi;

#### Concessioni, licenze, marchi e diritti simili:

- Costi di concessione su beni di proprietà degli enti concedenti, come lo sfruttamento di suolo demaniale;
- Costi di concessione per esercizio di attività proprie degli enti concedenti come per la gestione regolamentata di servizi pubblici;
- Costi di licenze di commercio al dettaglio;
- Costi di know-how al di fuori dell'ambito dei brevetti;
- Costi per acquisto, produzione o licenza di marchi;

#### Avviamento:

- Avviamento, solo se acquisito a titolo oneroso, ad esempio in seguito a operazioni straordinarie;

#### Immobilizzazioni in corso e acconti:

- Beni immateriali in corso di realizzazione quando diviene certa la piena titolarità del diritto;
- Acconti a fornitori riguardanti l'acquisto di beni immateriali;

Altre:

- Costo per usufrutto di azioni
- Costo per realizzazione software
- Costi per migliorie e spese incrementative su beni di terzi
- Costi per trasferimento e riposizionamento dei cespiti

## **4.2 Costo ammortizzabile**

### **4.2.1 Principi contabili nazionali**

Uno dei presupposti fondamentali affinché un'immobilizzazione immateriale possa essere iscritta in bilancio è che il suo utilizzo da parte dell'azienda possa generare futuri ricavi, minori costi o comunque portare benefici. Altra caratteristica fondamentale è che il bene immateriale sia identificabile.<sup>98</sup>

I costi di impianto e di ampliamento e i costi di sviluppo<sup>99</sup> sono definiti oneri pluriennali e solitamente vengono ammortizzati, e quindi esauriscono la loro vita utile, nell'arco di 5 anni. Possono essere iscritti tra le attività a bilancio solo se è certa la loro utilità futura e se si presuppone con ragionevole certezza la loro recuperabilità, in ogni caso è una decisione che spetta all'Organo Amministrativo e previa approvazione dell'eventuale Sindaco Unico o Collegio Sindacale. Differiscono dai beni immateriali e dall'avviamento.

Quanto appena affermato relativamente alla non obbligatorietà dell'iscrizione a bilancio degli oneri pluriennali, mette in risalto come sia stato privilegiato il principio della prudenza rispetto a quello della rappresentazione veritiera e corretta, che implicherebbe l'iscrizione degli oneri pluriennali tra le attività.

I beni immateriali, propriamente detti, sono l'avviamento, i diritti di brevetto o di utilizzazione delle opere di ingegno, le concessioni, le licenze i marchi e diritti simili.

---

<sup>98</sup> L'OIC 24 ritiene un bene immateriale identificabile quando può essere scorporato dalla società e venduto o quando deriva da un diritto contrattuale o da altri diritti legali indipendentemente che sia scorporabile o meno dalla società.

<sup>99</sup> Si precisa che sia l'art. 2426, n. 5, c.c., modificato dal decreto legislativo 18 agosto 2015, n. 139, (Attuazione della direttiva 2013/34/UE relativa ai bilanci d'esercizio, ai bilanci consolidati e alle relative relazioni di talune tipologie di imprese, recante modifica della direttiva 2006/43/CE e abrogazione delle direttive 78/660/CEE e 83/349/CEE, per la parte relativa alla disciplina del bilancio di esercizio e di quello consolidato per le società di capitali e gli altri soggetti individuati dalla legge), sia il nuovo OIC 24 nella versione di Dicembre 2016, non menzionano più tra gli oneri pluriennali i costi di ricerca. Ne consegue che tali costi non sono più capitalizzabili.

Sono per natura beni non monetari e normalmente coincidono con un diritto tutelato dalla legge.

*“L'avviamento è l'attitudine di un'azienda a produrre utili che derivino o da fattori specifici che, pur concorrendo positivamente alla produzione del reddito ed essendosi formati nel tempo in modo oneroso, non hanno un valore autonomo, ovvero da incrementi di valore che il complesso dei beni aziendali acquisisce rispetto alla somma dei valori dei singoli beni, in virtù dell'organizzazione delle risorse in un sistema efficiente.”<sup>100</sup>*

L'avviamento può essere generato internamente o risultare da un'operazione straordinaria e quindi acquisito a titolo oneroso. Solo in quest'ultimo caso potrà essere iscritto tra le immobilizzazioni a condizione che abbia un valore quantificabile, che garantisca dei benefici economici futuri e che quindi non sia un cattivo affare.<sup>101</sup>

Come per le immobilizzazioni materiali il costo di iscrizione in bilancio è dato dal costo storico di acquisto comprensivo degli oneri accessori, o dal costo di produzione formato da costi diretti di produzione e da una quota ragionevole di costi indiretti imputabili al bene immateriale.<sup>102</sup>

A differenza delle immobilizzazioni materiali, durante il processo di ammortamento la quota di ammortamento annuale può essere portata a diretta diminuzione del cespite e non accantonata in apposito fondo di ammortamento. Questa differenza verrà approfondita in apposita sezione di questo elaborato.<sup>103</sup>

#### **4.2.2 Principi contabili internazionali**

Le differenze principali tra IAS 38 e l'OIC 24 possono essere individuate nel fatto che, mentre l'OIC 24 dà una definizione più ampia di immobilizzazione immateriale, lo IAS 38 concede una possibilità più limitata di capitalizzazione di alcuni costi come, ad esempio quelli di impianto e di ampliamento.

Lo IAS 38 inoltre dà la possibilità di rivalutare il costo di iscrizione in bilancio, secondo il metodo della rivalutazione, quindi rilevando il fair value in momenti successivi all'iscrizione iniziale, a differenza dell'OIC 24 che permette di utilizzare solo il metodo del costo storico.

---

<sup>100</sup> Principio contabile OIC 24/2016, par. 10.

<sup>101</sup> Avviamento negativo – badwill.

<sup>102</sup> Per approfondimenti sulle modalità di iscrizione in bilancio delle immobilizzazioni immateriali si veda il Principio Contabile OIC 24/2016, parr. 36-59.

<sup>103</sup> Si veda par. 4.2.

Terza differenza rilevante sta nel fatto che l'OIC 24 prevede un periodo di ammortamento definito, e quindi una vita limitata del bene immateriale, mentre lo IAS 38 stabilisce che la vita del bene può essere definita o indefinita. In questo secondo caso non andrà effettuato l'ammortamento ma un impairment test almeno una volta l'anno<sup>104</sup>. L'impairment test è una valutazione dell'eventuale perdita durevole di valore dell'immobilizzazione e del suo valore in base alla possibilità di scorporarlo dal resto dell'azienda e di venderlo.

Si capisce, dalla lettura dei Principi contabili internazionali, l'importanza data al principio del valore di mercato rispetto a quello del costo storico così come riportato di seguito da un estratto di un articolo di ricerca dell'Università di Verona.

*“Per esempio, confrontandoli con la normativa nazionale e i relativi principi contabili, i principi contabili internazionali, prevedono un uso estensivo del fair value come criterio di valutazione alternativo al costo storico, introducono la distinzione tra immobilizzazioni immateriali con vita limitata e illimitata, prevedono l'impairment test(...)”*<sup>105</sup>

#### **4.3L'ammortamento delle immobilizzazioni immateriali**

Quanto detto a livello di trattamento civilistico e contabile per il caso dell'ammortamento delle immobilizzazioni materiali trova riscontro in gran parte anche nel caso delle immobilizzazioni immateriali.

La predisposizione del piano di ammortamento assume anche in questo caso importanza rilevante.

Come disposto dall'OIC 24 per quanto riguarda la stima del valore recuperabile, nel caso di un bene immateriale, si presume uguale a zero a meno che:

- *“Vi sia un impegno da parte di terzi ad acquistare il bene immateriale alla fine della sua vita utile; o*

---

<sup>104</sup> Lo IASB dedica il principio contabile IAS 36 alla definizione di impairment test.

<sup>105</sup> CORBELLA S., FLORIO C., ROSSIGNOLI F., *IFRS Adoption in Italy: Which Effects on Accounting Figures and Subjectivity?*, Department of Business Administration, University of Verona, Italy - Accounting and Finance Research Vol. 2, No. 4; 2013. Si riporta il testo originale: *“For example, compared to national regulation and GAAP, IFRS provide for an extensive use of fair value as an evaluation criterion alternative to the historical cost, introduce the distinction between intangible assets with definite and indefinite useful life, provide for the impairment test, require that financial leases are accounted for according to a financial approach, require the recognition of share-based payments in the income statement, and provide for actuarial calculation methods for employee benefits.”*

- *Sia dimostrabile l'esistenza di un mercato del bene dal quale trarre un valore oggettivo che permetta di effettuare una stima attendibile del valore realizzabile dall'alienazione dell'attività immateriale al termine della vita utile e:*
  - *Il valore residuo può essere determinato facendo riferimento a tale mercato; e*
  - *E' probabile che tale mercato esisterà alla fine della vita utile dell'attività.*<sup>106</sup>

Gli oneri pluriennali, quali costi di sviluppo, di impianto e di ampliamento, hanno sempre valore residuo pari a zero e viene considerata vita utile un periodo massimo di 5 anni.

L'avviamento invece, secondo recita l'OIC 24, deve essere ammortizzato in base alla sua vita utile, ovvero nel termine in cui ci si attende che l'operazione straordinaria che aveva generato l'ammortamento possa portare benefici all'azienda e quindi un ritorno economico. Se non è possibile calcolarlo si ritiene congruo un periodo massimo di dieci anni.

L'OIC 24 precisa che finché l'ammortamento degli oneri pluriennali non è completato potranno essere distribuiti utili solo per la parte di riserva eccedente il costo ancora da ammortizzare.

Per quanto riguarda l'avviamento, la stima della vita utile è effettuata, dando per assodato il principio per il quale solo l'avviamento acquisito a titolo oneroso possa essere iscritto tra le immobilizzazioni, tenendo conto del tempo necessario per avere un ritorno economico dall'operazione di fusione o di acquisto di ramo di azienda.

In riferimento invece alle immobilizzazioni in corso si segnala che esse non sono oggetto di ammortamento. Resteranno iscritte fino a che non saranno completamente realizzate, momento in cui verranno iscritte nelle rispettive voci di appartenenza tra le immobilizzazioni immateriali e inizierà il processo di ammortamento.

Come accennato precedentemente, in riferimento alle sole immobilizzazioni immateriali, è previsto che la quota di ammortamento possa essere portata direttamente in diminuzione del valore del cespite.

Nel caso delle immobilizzazioni immateriali l'OIC 24 non prevede che la quota di ammortamento possa essere ridotta alla metà per il primo anno, come avviene invece per quelle materiali. Inoltre, non prevede nemmeno che debba essere ragguagliata in giorni nel caso di iscrizione in corso d'anno.

---

<sup>106</sup> Principio contabile OIC 24/2016, par. 64.



Si veda il seguente esempio:

La società Zeta Srl, a seguito di un'operazione di fusione per incorporazione, conclusasi a maggio 2018 presenta iscritto in bilancio un avviamento. Gli amministratori prevedono in futuro di poter vendere la società.

Si faccia riferimento ai seguenti dati:

- Valore iscrizione avviamento: € 145.000
- Valore residuo presunto dell'avviamento  
alla data di rientro dall'investimento: € 50.000
- Valore ammortizzabile: € 95.000
- Vita utile stimata: 5 anni

Si è scelto il criterio di ripartizione a quote costanti con imputazione diretta della quota di ammortamento al cespite.

Il piano di ammortamento sarà il seguente:

*Valori in Euro*

| <b>Anno</b>   | <b>Valore ammortizzabile</b> | <b>Percentuale di ammortamento</b> | <b>Quota di ammortamento</b> | <b>Valore residuo</b> |
|---------------|------------------------------|------------------------------------|------------------------------|-----------------------|
| <b>2018</b>   | 95.000                       | 20%                                | 19.000                       | 126.000               |
| <b>2019</b>   | 95.000                       | 20%                                | 19.000                       | 107.000               |
| <b>2020</b>   | 95.000                       | 20%                                | 19.000                       | 88.000                |
| <b>2021</b>   | 95.000                       | 20%                                | 19.000                       | 69.000                |
| <b>2022</b>   | 95.000                       | 20%                                | 19.000                       | 50.000                |
| <b>Totale</b> |                              |                                    | 95.000                       | 50.000                |

La scrittura contabile da effettuare sarà la seguente:

---

C.E. B.10).a) – Ammortamento delle                      a                      S.P. B.I. – immobilizzazioni immateriali  
Immobilizzazioni immateriali

---

#### **4.4 L'ammortamento fiscale delle immobilizzazioni immateriali**

Sotto il profilo fiscale il punto di riferimento per le immobilizzazioni immateriali è dato dall'art. 103, TUIR mentre per i costi pluriennali dall'art. 108, TUIR.

Alcuni aspetti riguardanti le immobilizzazioni materiali non sono stati trattati anche con riferimento a quelle immateriali. Per esempio, la possibilità di dedurre le quote di ammortamento dei beni immateriali prescinde dal reale utilizzo del bene quindi non trovano applicazione quelle disposizioni relative alla possibilità di dedurre l'intero importo del bene di valore inferiore a € 516,46 nel primo anno, alla possibilità di effettuare ammortamenti ridotti e di recuperare in futuro gli ammortamenti non effettuati.

Di seguito verranno descritte le condizioni che permettono la deducibilità dei beni immateriali suddivisi per tipologia.

##### **4.4.1 L'avviamento**

Esaminando il caso dell'avviamento, l'art. 103, c.3, TUIR dispone che siano deducibili le quote di ammortamento in misura non superiore al diciottesimo del valore iscritto in bilancio. E' interessante notare come sia proprio una disposizione di carattere fiscale a fare riferimento al valore iscritto in bilancio e non al valore riconosciuto fiscalmente. Quindi nel caso specifico dell'avviamento le due discipline possono essere considerate interconnesse.

Detto questo è però il caso di analizzare il caso in cui si generino delle differenze tra quote di ammortamento civilistico e fiscale.

Come già anticipato per il caso delle immobilizzazioni materiali, anche in questo caso, la differente aliquota utilizzata ai fini civilistici e fiscali, genera dei disallineamenti da gestire.

Essendo che fiscalmente l'intero valore dell'avviamento va dedotto in un periodo non superiore a diciotto anni, e che contabilmente va ripartito in base alla sua vita utile ma, in determinati casi da giustificare anche in vent'anni, ci si potrà trovare davanti al caso in cui si dovrà operare in sede di dichiarazione dei redditi una variazione in aumento essendo più alta la quota civilistica di quella fiscale.

Questa ripresa in aumento porta come conseguenza problemi di fiscalità differita. Dovranno quindi essere iscritte imposte anticipate.<sup>107</sup>

Si prenda in considerazione il seguente esempio:

La società Eta Srl, a seguito di un'operazione di fusione per incorporazione, conclusasi a gennaio 2018 presenta iscritto in bilancio un avviamento. Gli amministratori hanno stimato una vita utile di 10 anni.

Si faccia riferimento ai seguenti dati:

- Valore iscrizione avviamento: € 115.200
- Valore residuo presunto dell'avviamento alla data di rientro dall'investimento: € 0
- Valore ammortizzabile: € 115.200
- Vita utile stimata: 10 anni

*Valori in Euro*

| Anno        | Ammortamento Civilistico |        |         | Ammortamento Fiscale |       |        | Variaz. Fiscale | Imposte antic. 24% | Cred. per imp. ant. |
|-------------|--------------------------|--------|---------|----------------------|-------|--------|-----------------|--------------------|---------------------|
|             | %                        | Quota  | Fondo   | %                    | Quota | Fondo  |                 |                    |                     |
| <b>2018</b> | 10%                      | 11.520 | 11.520  | 1/18                 | 6.400 | 6.400  | 5.120           | 1.228,80           | 1.228,80            |
| <b>2019</b> | 10%                      | 11.520 | 23.040  | 1/18                 | 6.400 | 12.800 | 5.120           | 1.228,80           | 2.457,60            |
| <b>2020</b> | 10%                      | 11.520 | 34.560  | 1/18                 | 6.400 | 19.200 | 5.120           | 1.228,80           | 3.686,40            |
| <b>2021</b> | 10%                      | 11.520 | 46.080  | 1/18                 | 6.400 | 25.600 | 5.120           | 1.228,80           | 4.915,20            |
| <b>2022</b> | 10%                      | 11.520 | 57.600  | 1/18                 | 6.400 | 32.000 | 5.120           | 1.228,80           | 6.144,00            |
| <b>2023</b> | 10%                      | 11.520 | 69.120  | 1/18                 | 6.400 | 38.400 | 5.120           | 1.228,80           | 7.372,80            |
| <b>2024</b> | 10%                      | 11.520 | 80.640  | 1/18                 | 6.400 | 44.800 | 5.120           | 1.228,80           | 8.601,60            |
| <b>2025</b> | 10%                      | 11.520 | 92.160  | 1/18                 | 6.400 | 51.200 | 5.120           | 1.228,80           | 9.830,40            |
| <b>2026</b> | 10%                      | 11.520 | 103.680 | 1/18                 | 6.400 | 57.600 | 5.120           | 1.228,80           | 11.059,20           |

<sup>107</sup> SEAC – CENTRO STUDI FISCALE, *L'ammortamento Disciplina Civilistica e Tributaria*, cit., pp. 326-332.

|             |     |         |         |      |         |         |        |           |           |
|-------------|-----|---------|---------|------|---------|---------|--------|-----------|-----------|
| 2027        | 10% | 11.520  | 115.200 | 1/18 | 6.400   | 64.000  | 5.120  | 1.228,80  | 12.288,00 |
| 2028        |     |         |         | 1/18 | 6.400   | 70.400  | -6.400 | -1.536,00 | 10.752,00 |
| 2029        |     |         |         | 1/18 | 6.400   | 76.800  | -6.400 | -1.536,00 | 9.216,00  |
| 2030        |     |         |         | 1/18 | 6.400   | 83.200  | -6.400 | -1.536,00 | 7.680,00  |
| 2031        |     |         |         | 1/18 | 6.400   | 89.600  | -6.400 | -1.536,00 | 6.144,00  |
| 2032        |     |         |         | 1/18 | 6.400   | 96.000  | -6.400 | -1.536,00 | 4.608,00  |
| 2033        |     |         |         | 1/18 | 6.400   | 102.400 | -6.400 | -1.536,00 | 3.072,00  |
| 2034        |     |         |         | 1/18 | 6.400   | 108.800 | -6.400 | -1.536,00 | 1.536,00  |
| 2035        |     |         |         | 1/18 | 6.400   | 115.200 | -6.400 | -1.536,00 | 0,00      |
| <b>Tot.</b> |     | 115.200 | 115.200 |      | 115.200 | 115.200 |        |           |           |

#### 4.4.2 I diritti di brevetto

Per quanto riguarda la deducibilità dei diritti di brevetto è prevista una specifica disciplina fiscale dettata dall'Art. 103, c. 1, TUIR che recita: *“Le quote di ammortamento del costo dei diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno, dei brevetti industriali, dei processi, formule e informazione relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico sono deducibili in misura non superiore al 50 per cento del costo”*<sup>108</sup>.

I brevetti industriali sono diritti esclusivi di utilizzo di invenzioni che abbiano carattere di unicità e novità e che siano utilizzabili industrialmente ovvero possano essere inseriti in un processo produttivo ripetibile nel tempo. L'unico vincolo in termini civilistici consiste nella durata massima del periodo di ammortamento coincidente con la scadenza legale del diritto di utilizzazione, quindi la scelta della durata della vita utile è lasciato agli Amministratori.

Occorre adesso effettuare una distinzione tra brevetti prodotti internamente e brevetti acquisiti a titolo oneroso poiché le regole di deducibilità divergono.

Nel caso di produzione interna, le spese inerenti seguono i criteri applicabili per i costi di sviluppo, e quindi vengono iscritti tra le attività, fino a quando non sia stato depositato il brevetto all'Ufficio Marchi e Brevetti, quindi sono deducibili in quote costanti in massimo 5 anni, mentre una volta depositati seguono la regola generale per i brevetti industriali esposta in precedenza.

Nel caso invece di acquisto da terzi a titolo oneroso il costo sostenuto per l'acquisto, comprensivo di eventuali studi di fattibilità e progettazione, può essere iscritto tra le

---

<sup>108</sup> Art. 103 c. 1, TUIR.

attività solo al momento del passaggio di proprietà. E' bene precisare che l'OIC 24 prevede che nel caso sia previsto un esborso iniziale e successivamente ulteriori corrispettivi, vada iscritto solamente il costo iniziale. L'acquisizione del diritto può avvenire mediante acquisto e quindi la proprietà passa totalmente in capo alla società o può avvenire mediante la concessione di una licenza; e questo è il caso più diffuso. L'orientamento prevalente confermato anche dall'OIC è di iscriverli comunque alla stregua di un normale brevetto così, di conseguenza, ne seguirebbe le stesse regole di deducibilità. E' possibile però iscriverli anche alla voce B.I.4 – Concessioni, licenze, marchi e diritti simili operando quindi l'ammortamento per la durata della licenza con ragguglio in giorni.<sup>109</sup>

#### **4.4.3 Diritti di concessione**

Come anticipato nel paragrafo precedente, nella sfera del comma 2 dell'art. 103 TUIR rientra la licenza acquisita dal licenziatario per l'utilizzo del brevetto, oltre che tutti gli atti di concessione in genere, anche i contratti di locazione pluriennali, i contratti di franchising, e anche la somma corrisposta alla compagnia di assicurazione per l'acquisizione del diritto allo sfruttamento di un'agenzia da parte del nuovo agente subentrato.<sup>110</sup>

In tutte queste ipotesi le quote di ammortamento sono deducibili in quote costanti sulla base del contratto di licenza.<sup>111</sup>

#### **4.4.4 I marchi**

Il Codice Civile non dà una definizione precisa di "marchio", ma rimanda al decreto legislativo 10 Febbraio 2005, n. 30 (Codice della proprietà industriale, a norma dell'articolo 15 della legge 12 dicembre 2002, n. 273) che all'art. 7 recita: *"Possono costituire oggetto di registrazione come marchio d'impresa tutti i segni suscettibili di essere rappresentati graficamente, in particolare le parole, compresi i nomi di persone, i disegni, le lettere, le cifre, i suoni, la forma del prodotto o della confezione di esso, le*

---

<sup>109</sup> SEAC – CENTRO STUDI FISCALE, *L'ammortamento Disciplina Civilistica e Tributaria*, cit., pp. 296-300.

<sup>110</sup> LEO M., *Le imposte sui redditi nel teso unico*, D'ALESSIO G., LIPARDI P., PACITTO P., TRABUCCHI A., (a cura di), cit., Il tomo, p. 1893.

<sup>111</sup> Si veda Art. 102., c.2, TUIR.

*combinazioni o le tonalità cromatiche, purché siano atti a distinguere i prodotti o i servizi di un'impresa da quelli di altre imprese.”<sup>112</sup>*

Il marchio ha quindi una funzione distintiva dei prodotti di un'azienda e, di conseguenza, è suscettibile di valutazione in quanto cedibile.

Dal punto di vista contabile l'OIC 24 precisa che è iscrivibile sia il marchio prodotto internamente<sup>113</sup>, sia il marchio acquisito a titolo oneroso. Per quanto riguarda il marchio prodotto internamente per determinare il valore ammortizzabile si farà riferimento ai costi diretti sostenuti per la sua produzione. Nel secondo caso sarà iscritto il costo di acquisto. Dispone inoltre l'OIC 24 che il marchio vada ammortizzato ai fini contabili entro un periodo massimo di 20 anni.<sup>114</sup>

Dal punto di vista fiscale l'art. 103, c.1, TUIR dispone che le quote di ammortamento del costo dei marchi sono deducibili in misura non superiore al diciottesimo del costo.<sup>115</sup>

Anche in questo caso potrebbero generarsi dei disallineamenti temporanei da compensare mediante la fiscalità differita.

#### **4.4.5 Spese relative a più esercizi**

Il Legislatore fiscale, con riferimento alle spese relative a più esercizi<sup>116</sup>, detta uno specifico regime di ammortamento.

Con riferimento a tali spese non vengono intese quelle sostenute per l'acquisizione di beni materiali o immateriali, ma quelle per acquisire utilità patrimoniali che non si esauriscono in un solo periodo di imposta.<sup>117</sup>

A titolo esemplificativo ma non esaustivo tali spese possono essere quelle relative a pubblicità, a studi e ricerche, a costi di costituzione, ecc. Quanto alle spese per studi e ricerche è doveroso ricordare che nella versione dell'OIC 24 di dicembre 2016 non sono più menzionate, tra le spese capitalizzabili, le spese sostenute per ricerche come era al

---

<sup>112</sup> Art. 7 Decreto legislativo 10 Febbraio 2005, n. 30, (Codice della proprietà industriale, a norma dell'articolo 15 della legge 12 dicembre 2002, n. 273)

<sup>113</sup> A differenza del Principio IAS 38 che, ai paragrafi 63 e 64, stabilisce che i marchi generati internamente non possano essere rilevati come attività immateriali, in quanto non possono essere distinti dal costo sostenuto per sviluppare l'attività aziendale ma nel suo complesso.

<sup>114</sup> Principio contabile OIC 24/2016, parr. 50-53 e 60-64.

<sup>115</sup> L'art. 37, c. 45, lettera b), del d.l. 223/2006 ha allineato la disciplina relativa ai marchi a quella dell'avviamento portando la quota massima da un decimo a un diciottesimo del costo.

<sup>116</sup> C.d. oneri pluriennali.

<sup>117</sup> LEO M., *Le imposte sui redditi nel teso unico*, D'ALESSIO G., LIPARDI P., PACITTO P., TRABUCCHI A., (a cura di), cit., Il tomo, p. 2009.

contrario previsto dalla precedente versione dell'agosto 2014. In conseguenza di ciò appare evidente, dato il dettato dell'art. 108, c.1, TUIR, recante le novità introdotte dall'art. 13 bis d.l. 244/2016 convertito, con modificazioni dalla legge 27 febbraio 2017, n. 19, che non sia più possibile ammortizzare le spese di ricerca in quanto non più capitalizzabili.

In generale gli oneri pluriennali *“sono deducibili nel limite della quota imputata a ciascun esercizio.”*<sup>118</sup> Tale affermazione, non ponendo limiti alla durata del periodo di ammortamento, va interpretata tenendo conto del disposto del Principio Contabile OIC 24 che stabilisce la durata della vita utile di una spesa relativa a più esercizi in un massimo di 5 anni.

Vale la pena menzionare le spese di rappresentanza in quanto fino a pochi anni fa venivano considerate spese relative a più esercizi creando non pochi problemi in merito alla loro precisa distinzione da quelle di pubblicità. Fino a prima delle modifiche introdotte dalla legge 244/2007, le spese di rappresentanza erano deducibili, assodata la loro inerenza all'attività di promozione di immagine dell'azienda, nella misura massima di un terzo da ripartire in 5 anni. Con l'introduzione delle modifiche della Finanziaria 2008, la disciplina fiscale relativa alle spese di rappresentanza è stata totalmente stravolta prevedendo la deducibilità nel corso dell'anno di sostenimento secondo degli specifici limiti stabiliti in base all'ammontare del fatturato.<sup>119</sup>

#### **4.4.6 Software**

Trattazione a parte merita il software che la legge equipara alle opere dell'ingegno<sup>120</sup>.

L'OIC 24 distingue il software di base da quello applicativo e ne discipline le diverse modalità di iscrizione in bilancio.

Il software di base è quello strettamente collegato all'hardware e il suo costo deve essere trattato come una componente dell'hardware, seguendo quindi le regole per

---

<sup>118</sup> Art. 108, c.1, TUIR.

<sup>119</sup> LEO M., *Le imposte sui redditi nel teso unico*, a cura di D'ALESSIO G., LIPARDI P., PACITTO P., TRABUCCHI A. (a cura di), cit., Il tomo, pp. 2022 - 2033.

<sup>120</sup> Per effetto delle modifiche apportate dal decreto legislativo 29 dicembre 1992, n. 58 (Attuazione della direttiva 91/250/CEE relativa alla tutela giuridica dei programmi per elaboratore) alla legge 22 aprile 1941, n. 633, (Protezione del diritto d'autore e di altri diritti connessi al suo esercizio).

l'ammortamento dei beni materiali dettate dall'OIC e quelle fiscali dettate dall'art. 102 TUIR.

Il software applicativo, invece, è a tutti gli effetti considerato un bene immateriale e dunque deve essere iscritto, nel caso di acquisto o in licenza d'uso alla voce B.I.3 - Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno e fiscalmente ammortizzato secondo il disposto dell'art. 103 c.1 TUIR e quindi in misura non superiore al 50% annuo.



## 5 AMMORTAMENTO ESERCENTE ARTI E PROFESSIONI

### 5.4 Distinzione tra imprenditore e lavoratore autonomo

Disciplina particolare, che quindi non segue le disposizioni degli artt. 102 e 103 TUIR, è quella relativa agli esercenti arti e professioni, ovvero i lavoratori autonomi.

Come prima cosa vanno individuati i criteri distintivi tra il lavoratore autonomo e l'imprenditore commerciale in modo da poter sapere con certezza quali norme applicare.

Il Codice Civile definisce imprenditore *“chi esercita professionalmente una attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o di servizi.”*<sup>121</sup>

Detta inoltre, al Titolo III – Del Lavoro autonomo, sul contratto d'opera *“Quando una persona si obbliga a compiere verso un corrispettivo un'opera o un servizio, con lavoro prevalentemente proprio e senza vincolo di subordinazione nei confronti del committente, si applicano le norme di questo capo, salvo che il rapporto abbia una disciplina particolare nel libro IV”*<sup>122</sup>

La distinzione però, e quindi l'applicazione delle norme corrette, non è sempre di immediata fattibilità.

Se si guardano le differenze delle due definizioni, la principale è che nel caso di impresa si parla di attività economica organizzata, quindi si presume debba esserci una struttura di supporto, pur piccola, che abbia le caratteristiche di organizzazione. Inoltre, il fatto che l'attività sia definita economica presuppone che vi sia impiego di capitali, oltre che di lavoro personale dell'imprenditore. Ancora debba essere impostata in modo che il suo fine sia quello di produrre o scambiare beni o servizi.

Nel caso del lavoratore autonomo invece è evidente la prevalenza del lavoro proprio personale rispetto alla componente economica, manca il presupposto dell'organizzazione, e non si evince dalla definizione il fatto che l'attività abbia come fine ultimo la produzione o lo scambio di beni o servizi.

---

<sup>121</sup> Art. 2082, c.c.

<sup>122</sup> Art. 2222, c.c. Per libro IV si intende il Libro IV – Delle obbligazioni.

Approfondendo poi l'argomento il Codice Civile all'art. 2195 definisce alcune categorie ben specifiche di imprenditori soggetti all'obbligo di iscrizione al Registro delle Imprese e che quindi sono definiti imprenditori *ex lege*:

- Un'attività industriale diretta alla produzione di beni o di servizi;
- Un'attività intermediaria nella circolazione dei beni;
- Un'attività di trasporto per terra, per acqua o per aria;
- Un'attività bancaria o assicurativa;
- Altre attività ausiliarie delle precedenti.

Per quanto riguarda il profilo fiscale invece, il TUIR all'art. 55 definisce redditi d'impresa *"quelli che derivano dall'esercizio di imprese commerciali. Per esercizio di imprese commerciali si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività indicate nell'articolo 2195 del codice civile, e delle attività indicate alle lettere b) e c) del comma 2 dell'articolo 32<sup>123</sup> che eccedono i limiti ivi stabiliti, anche se non organizzate in forma d'impresa."*<sup>124</sup>

All'art. 53 invece definisce redditi di lavoro autonomo *"quelli che derivano dall'esercizio di arti e professioni. Per esercizio di arti e professioni si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di attività di lavoro autonomo diverse da quelle considerate nel capo VI, compreso l'esercizio in forma associata di cui alla lettera c) del comma 3 dell'articolo 5<sup>125</sup>."*<sup>126</sup>

E' quindi evidente il requisito fondamentale dell'abitualità e della professionalità, requisiti non evidenziati dal Codice Civile.

Ai commi 2 e 3 del citato articolo vengono poi elencati altri redditi di lavoro autonomo che differiscono da quelli derivanti dall'esercizio di arti e professioni per il fatto di non essere determinati sulla base delle scritture contabili:

- Redditi derivanti dall'utilizzazione economica di opere dell'ingegno o di brevetti industriali;
- Redditi provenienti da apporto di solo lavoro in associazioni in partecipazione;
- Gli utili corrisposti ai promotori;
- Le indennità per la cessazione del rapporto di agenzia;

---

<sup>123</sup> Attività agricole.

<sup>124</sup> Art. 55, c. 1, TUIR.

<sup>125</sup> Si riporta per completezza l'art. 5, c. 3, lettera c), TUIR: "le associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni sono equiparate alle società semplici, ma l'atto o la scrittura di cui al comma 2 può essere redatto fino alla presentazione della dichiarazione dei redditi dell'associazione".

<sup>126</sup> Art. 53, c. 1, TUIR.

- Redditi derivanti dall'attività di levata di protesti da parte dei segretari comunali;
- Le indennità corrisposte ai giudici onorari di pace e ai viceprocuratori onorari.

La giurisprudenza inoltre, con una serie di sentenze della Commissione Tributaria e della Corte di Cassazione, e anche l'Amministrazione finanziaria, con una serie di Risoluzioni e Circolari Ministeriali e dell'Agenzia delle Entrate, hanno individuato negli anni tutta una serie di attività che rientrano o nella fattispecie di impresa o in quella di lavoro autonomo.<sup>127</sup>

---

<sup>127</sup> Si vedano ad esempio quelle citate in LEO M., *Le imposte sui redditi nel teso unico*, CAPILUPI S., COPPOLA C., DELLI FALCONI F., FORMICA P. (a cura di), cit., I tomo, pp. 955-958:  
 Commissione Tributaria Centrale, sez. XXII, decisione n.4998 del 9 giugno 1982.  
 Commissione Tributaria di I grado di Casale Monferrato, sez. I, decisione n. 21 del 25 ottobre 1983.  
 Corte di Cassazione, sez. I, n. 5916 del 9 novembre 1981.  
 Commissione Tributaria Centrale, sez. XI, decisione n. 12910 del 4 dicembre 1980.  
 Commissione Tributaria Centrale, sez. III, decisione n. 4456 del 21 maggio 1982.  
 Commissione Tributaria di II grado di Lucca, n. 9 del 22 novembre 1983.  
 Commissione Tributaria Centrale, sez. I, decisione n. 5946 del 6 luglio-18 agosto 1988.  
 Corte di Cassazione, sez. I, sentenza n. 1549 del 1 marzo 1990, n. 5866 del 12 febbraio-14 giugno 1999.  
 Commissione Tributaria Centrale, sez. IX, decisione del 12 aprile 1991-10 luglio 1991; contra Corte di Cassazione, sez. I sentenza n.4969 del 28 maggio 1990.  
 Corte di Cassazione, sez. lavoro, sentenza n. 7608 del 10 luglio 1991.  
 Corte di Cassazione penale, sez. III, sentenza n. 11695 del 16 novembre 1991.  
 Commissione Tributaria Centrale, sez. XXV, decisione n. 4063 del 12 maggio 1988.  
 Commissione Tributaria Centrale, sez. XIX, decisione n. 2594 del 23 marzo-22 maggio 1997.  
 Commissione Tributaria Centrale, sez. XII, decisione n. 8582 del 7 ottobre 1981.  
 Commissione Tributaria di I grado di Reggio Emilia, sez. V, decisione n. 1730 del 21 giugno 1982.  
 Corte di Cassazione, sez. I sentenza n. 1468 del 11 febbraio 1988.  
 Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia, sez. VII, sentenza n. 134 del 5 dicembre 1996-8 gennaio 1997.  
 Commissione Tributaria di I grado di Bergamo, sez. I, decisione n. 675 del 12 dicembre 1991-18 marzo 1192.  
 Risoluzione del Ministero delle Finanze 27 marzo 1974 n. 148.  
 Ris. Min. Finanze 27 giugno 1975, n. 712.  
 Ris. Min. Finanze 26 luglio 1976, n. 883.  
 Ris. Min. Finanze 28 dicembre 1978, n. 1249.  
 Ris. Min. Finanze 15 marzo 1980, n. 173.  
 Ris. Min. Finanze 27 settembre 1980, n. 1470.  
 Ris. Min. Finanze 1 dicembre 1980, n. 12.  
 Circolare del Ministero delle Finanze 12 aprile 1983, n. 12.  
 Circ. Min. Finanze 7 settembre 1988, n. 22.  
 Ris. Min. Finanze 17 luglio 1996, n. 129/E  
 Ris. Min. Finanze 14 febbraio 1996, n. 68/E.  
 Ris. Ag. Entrate 27 febbraio 2002, n. 56/E  
 Ris. Ag. Entrate 28 maggio 2003, n. 118/E  
 Ris. Ag. Entrate 15 novembre 2004, n. 132/E  
 Ris. Ag. Entrate 12 marzo 2007, n. 42/E.

## 5.5 Ammortamento fiscale nel caso del lavoratore autonomo

La disciplina relativa ai beni strumentali nel caso del lavoratore autonomo non si discosta di molto da quella prevista nel caso di impresa. Tuttavia, è bene segnalare alcune peculiarità riguardanti particolari beni strumentali propri dell'esercente arti e professioni che per loro natura non possono riguardare l'impresa.

Prendendo in esame l'art. 54, TUIR, innanzi tutto si nota come nel caso dell'ammortamento relativo al lavoratore autonomo vi sia una deroga dal principio generale di cassa su cui si basa proprio il regime fiscale ad esso relativo. Infatti, se per le imprese vige il principio di competenza che richiede di rilevare tutte le componenti, positive e negative, nell'anno a cui esse sono relative indipendentemente dal relativo flusso finanziario, per il lavoratore autonomo vige il principio di cassa, che richiede dunque di rilevare le componenti di reddito, positive e negative, al momento di sostenimento effettivo della spesa. Il concetto di ammortamento deroga quindi da tale principio essendo necessario ripartire il costo sostenuto negli anni indipendentemente dal momento di sostenimento della spesa.

Per quanto riguarda la misura dell'ammortamento si prescrive che sia effettuato in quote annuali non superiori ai già citati coefficienti ministeriali utilizzati dall'impresa, anche se, in detta tabella, non sono previsti specifici coefficienti per gli esercenti arti e professioni, e infatti si dovranno utilizzare quelli relativi alla categoria "altre attività non precedentemente specificate". E' permesso tuttavia, nell'ottica di semplificazione amministrativa, ammortizzare completamente nel primo anno il costo sostenuto per l'acquisto di beni di valore unitario inferiore a € 516,46. Per quanto riguarda la possibilità di effettuare ammortamenti accelerati o anticipati, anche in questo caso risulta preclusa. Risulta invece possibile ridurre la quota di ammortamento portata in deduzione.<sup>128</sup>

---

<sup>128</sup> Tale possibilità è sempre stata prevista per il lavoratore autonomo mentre per le imprese solo dal 2004; si veda art. 54, c. 2, TUIR.

## 5.6 I beni immobili strumentali

Una importante differenza rispetto alla deducibilità relativa al regime di impresa, la si ha con riferimento agli immobili strumentali detenuti a titolo di proprietà o a seguito di sottoscrizione di un contratto di locazione finanziaria.

Negli ultimi trent'anni si sono susseguite una serie di modifiche volte dapprima a negare la deducibilità per poi permetterla ma con una serie di limitazioni.

A partire dal 15 giugno 1990 infatti venne introdotto il divieto di dedurre quote di ammortamento e canoni di locazione finanziaria relativi a beni immobili strumentali acquistati o acquisiti in seguito alla sottoscrizione di un contratto di leasing in data successiva, ma veniva permesso di dedurre un importo pari alla rendita catastale senza limitazioni poste dalla durata del contratto di locazione finanziaria.<sup>129</sup> A seguire, con altro intervento normativo<sup>130</sup>, a decorrere dal 1 gennaio 2007 il Legislatore cambiava rotta permettendo la deduzione, limitatamente agli immobili strumentali acquistati o per quelli il cui contratto di locazione finanziaria era stato stipulato, a decorrere dal 1 gennaio 2007 e fino al 31 dicembre 2009, delle quote di ammortamento o dei canoni di locazione pagati, ridotti di un terzo per il primo triennio per poi andare a regime. Successivamente<sup>131</sup>, venne nuovamente permessa la deduzione delle quote di ammortamento o dei canoni di leasing per quegli immobili acquisiti successivamente al 1 gennaio 2014, con la limitazione che il periodo minimo non fosse inferiore a dodici anni; e questa è anche l'impostazione normativa che è rimasta attualmente in vigore.<sup>132</sup> E' bene ricordare che, anche per il lavoratore autonomo, vale il disposto dell'art. 36, c.7, d.l. 223/2006, ovvero il fatto che il terreno su cui insiste il fabbricato debba necessariamente essere scorporato dal valore totale dell'immobile e le relative quote di ammortamento siano considerate indeducibili con tutte le conseguenze già espresse in precedenza in merito al caso dell'impresa.

---

<sup>129</sup> Si veda il d.l. 27 aprile 1990 n. 90, (Disposizioni in materia di determinazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi, di rimborso dell'imposta sul valore aggiunto e di contenzioso tributario, nonché altre disposizioni urgenti).

<sup>130</sup> Si veda l'art. 1, c. 334, della legge n. 296 del 2006, (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato).

<sup>131</sup> Si veda l'art. 1, c. 162, lettera a), della legge 27 dicembre 2013, n. 147, (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato), che ha modificato l'art. 54 c. 2 TUIR portandolo alla sua versione attuale.

<sup>132</sup> LEO M., *Le imposte sui redditi nel teso unico*, CAPILUPI S., COPPOLA C., DELLI FALCONI F., FORMICA P. (a cura di), cit., I tomo, pp. 977-981.

Diverso il caso in cui si tratti di immobili non ad esclusivo uso strumentale ma ad uso promiscuo; l'esempio più significativo è quello del professionista che ha il proprio studio all'interno della propria abitazione. In tale situazione per calcolare gli ammortamenti, sempre con riferimento ai periodi in cui erano considerati deducibili, è necessario ridurre il valore ammortizzabile di riferimento al 50%.

## **5.7 I beni mobili strumentali**

### **5.7.2 I beni di proprietà dell'esercente arti e professioni**

Il Testo unico sulle imposte sui redditi recita: *“Per i beni strumentali per l'esercizio dell'arte o della professione, esclusi gli oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione di cui al comma 5, sono ammesse in deduzione quote annuali di ammortamento non superiori a quelle risultanti dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti per categorie di beni omogenei, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.”*<sup>133</sup>

Anche avendo riguardo ai beni immobili la disciplina non si discosta significativamente da quella relativa al reddito di impresa ma si possono rilevare alcune differenze.

Ad esempio, come si legge nel testo del citato articolo, il Legislatore ha voluto specificare l'esclusione degli oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione, che assumono rilevanza come spese di rappresentanza e quindi deducibili con limitazioni<sup>134</sup> nell'anno di sostenimento della spesa senza poter essere ammortizzate.

Tali spese sono considerate spese di rappresentanza anche ai fini del reddito di impresa ma, a parere di chi scrive, con l'art. 54, TUIR si è voluto fare riferimento in particolar modo ai professionisti che, ad esempio, arredano l'ufficio con mobili ed oggetti d'antiquariato, magari acquistati a fini di investimento e “camuffati” da beni strumentali. Passando poi all'esame dei beni ammortizzabili a deducibilità limitata, anche nel caso del lavoratore autonomo i telefoni cellulari rilevano fiscalmente per l'80% del loro valore contabile e gli automezzi sottostanno agli stessi limiti imposti con riferimento al reddito di impresa ovvero sono deducibili per il 20% con il limite massimo del costo fiscalmente riconosciuto pari ad € 18.075,99.

---

<sup>133</sup> Art. 54, c.2., TUIR.

<sup>134</sup> Le spese di rappresentanza sono deducibili nel limite massimo dell'1% dei compensi percepiti nell'anno.

Analogamente ai beni immobili, anche per i beni mobili utilizzati promiscuamente alla sfera privata, gli ammortamenti sono fiscalmente riconosciuti al 50%.

### **5.7.3 Leasing mobiliare dell'esercente arti e professioni**

Anche nel caso di acquisizione di beni mediante contratti di leasing valgono le disposizioni degli articoli 54 e 164 del TUIR.

Si analizzano di seguito le varie disposizioni normative, susseguitesi negli anni, relative alla deducibilità di beni mobili ed immobili, nel caso di uso esclusivo per l'attività e nel caso di uso promiscuo sia nella sfera lavorativa che in quella privata del lavoratore autonomo.

Iniziando l'analisi dai beni mobili ad uso strumentale, la disciplina fiscale prevede delle casistiche diverse in base alla data in cui è stato stipulato il relativo contratto.

L'attuale articolo 54, c.2, TUIR, così come modificato dall'art. 4 bis del D.L. 16/2012, prevede che, per i contratti stipulati a decorrere dal 29 aprile 2012, non valga più come valeva in precedenza l'obbligo di previsione di una durata minima contrattuale; il citato Decreto 16/2012 non ha però apportato alcuna modifica alla disciplina relativa ai contratti di leasing immobiliare, modificata successivamente dalla Legge di stabilità 2014.

Nel caso dunque di contratti di leasing mobiliare stipulati prima del 29 aprile 2012<sup>135</sup>, era possibile dedurre i relativi canoni nell'anno sostenimento della spesa, a patto che la durata contrattuale non fosse inferiore alla metà del periodo previsto dagli specifici coefficienti di riferimento previsti dall'apposito Decreto Ministeriale.

Per il caso invece di sottoscrizione di contratti di leasing mobiliare effettuati dopo il 29 aprile 2012, essendo stato rimosso il requisito, ai fini della deducibilità, della durata minima del contratto, l'unica restrizione rimasta nel caso dei beni mobili strumentali è quella che i canoni vengano dedotti in un tempo non inferiore, per quanto riguarda i beni mobili in generale, alla metà, e per quanto concerne i beni a deducibilità limitata ex art. 164 TUIR, all'intero periodo previsto per l'ammortamento dai coefficienti risultanti dal D.M. 31/12/1998

---

<sup>135</sup> Data di conversione del decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16, (Disposizioni urgenti in materia di semplificazioni tributarie, di efficientamento e potenziamento delle procedure di accertamento).

Si veda il seguente esempio:

La Dott.ssa Toffanin, in data 1 maggio 2015 stipula un contratto di leasing per un nuovo server della durata di dodici mesi con canone mensile pari ad € 300. Considerato che per le macchine elettroniche il coefficiente di ammortamento previsto è del 25% la durata prevista per l'ammortamento sarebbe di 4 anni. Tenuto conto inoltre che la durata minima prevista per la deduzione dei canoni di leasing è pari alla metà del periodo su indicato quindi a due anni, ci si troverà di fronte alla seguente situazione:

- Nel 2015 il totale dei canoni pagati e contabilizzati è di € 2.400 (300 x 8 mesi) ma saranno deducibili € 1.200 (3.600 x 8/24)
- Nel 2016 il totale dei canoni pagati e contabilizzati è di € 1.200 (300 x 4 mesi) ma saranno deducibili € 1.800 (3.600 x 12/24)
- Nel 2017 sarà deducibile la parte residua pari ad € 600 (3.600 x 4/24)

| <b>Anno</b>   | <b>Valore contabile</b> | <b>Importo fiscalmente deducibile</b> | <b>Variazioni in aumento</b> | <b>Variazioni in diminuzione</b> |
|---------------|-------------------------|---------------------------------------|------------------------------|----------------------------------|
| <b>2015</b>   | 2.400                   | 1.200                                 | 1.200                        |                                  |
| <b>2016</b>   | 1.200                   | 1.800                                 |                              | 600                              |
| <b>2017</b>   | 0                       | 600                                   |                              | 600                              |
| <b>Totale</b> | 3.600                   | 3.600                                 | 1.200                        | 1.200                            |

## **5.8 Plusvalenze e minusvalenze per l'esercente arti e professioni**

Nell'ambito del lavoratore autonomo i criteri per il calcolo delle plus e minusvalenze non si discostano particolarmente da quelli utilizzati nella sfera d'impresa, tuttavia è doveroso evidenziare alcune peculiarità.

In primis, a seguito all'entrata in vigore del d.l. 223/2006, convertito con legge 248/2006<sup>136</sup>, anche le plus e le minusvalenze, riferite alla cessione a titolo oneroso, ai risarcimenti assicurativi o all'autoconsumo<sup>137</sup> dei beni strumentali, concorrono ad

<sup>136</sup> Anche in questo caso, come nel caso esaminato precedentemente riguardante i terreni di proprietà dell'impresa, è evidente il fine della norma citata, ossia il recupero di base imponibile.

<sup>137</sup> Si definisce autoconsumo, l'estromissione di un bene strumentale dalla sfera professionale di un lavoratore autonomo o comunque dall'ambito dell'attività di impresa per l'imprenditore, per il



incrementare o a ridurre il reddito imponibile del professionista. Tale componente di reddito, precedentemente all'entrata in vigore del D.L., era fiscalmente irrilevante e non prevedeva alcuna rilevazione in capo al lavoratore autonomo.

L'art. 54 ai commi 1 bis e 1 bis-1, TUIR recita *“Concorrono a formare il reddito le plusvalenze dei beni strumentali, esclusi gli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione di cui al comma 5<sup>138</sup>, se:*

*a) sono realizzate mediante cessione a titolo oneroso;*

*b) sono realizzate mediante il risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni;*

*c) i beni vengono destinati al consumo personale o familiare dell'esercente l'arte o la professione o a finalità estranee all'arte o professione.*

*1-bis. 1. Le minusvalenze dei beni strumentali di cui al comma 1-bis sono deducibili se sono realizzate ai sensi delle lettere a) e b) del medesimo comma 1-bis.”<sup>139</sup>*

L'art 1 c. 334 della Legge 27 dicembre 2006 n.296, (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato), ha poi ricompreso tra i beni fiscalmente rilevanti ai fini del computo delle plusvalenze anche gli immobili, e ha introdotto il comma 1 bis 1. citato sopra che, tra l'altro, non prevede la deducibilità delle minusvalenze se realizzate in seguito ad autoconsumo.

Il fatto che il Legislatore fiscale abbia previsto che, per gli immobili acquistati tra il 1 gennaio 2010 e il 31 dicembre 2013, non sia possibile dedurre le quote di ammortamento ha generato, come spesso accade, una condizione di incertezza relativamente all'imponibilità della plusvalenza. Infatti, in seguito, l'Amministrazione Finanziaria<sup>140</sup> ha escluso dall'applicabilità dei commi 1 bis e 1 ter alle cessioni di beni non ammortizzabili o comunque quelle per le quali non siano stati dedotti ammortamenti.<sup>141</sup>

Quanto appena affermato è applicabile anche al contesto dei beni mobili, considerando rilevanti, ai fini della rilevazione della plusvalenza, o della minusvalenza, solo quelli acquistati successivamente all'entrata in vigore del più volte citato D.L. 223/2006 dal

---

soddisfacimento di esigenze personali o dei propri familiari. Ovviamente tale possibilità è preclusa alle società.

<sup>138</sup> C.d. spese di rappresentanza già citate al par. 5.4.1.

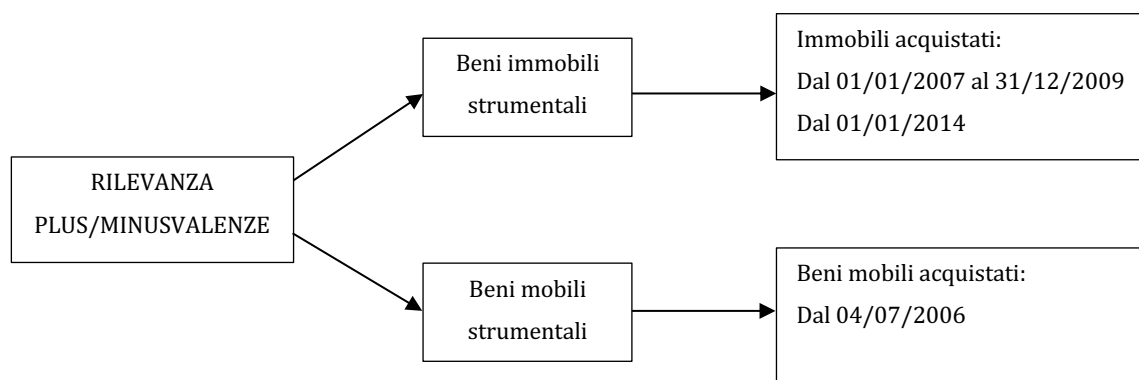
<sup>139</sup> Art. 54, c.1 bis, e 1 bis 1., TUIR.

<sup>140</sup> Circ. Ag. Entrate n. 28/E del 4 agosto 2006; Ris Ag. Entrate n. 310/E del 21 luglio 2008.

<sup>141</sup> Come confermato anche dalla Circolare n. 19/IR del 2010 dell'Istituto di ricerca del CNDCEC (Consiglio Nazionale dei Commercialisti e degli Esperti Contabili).

momento che, per i beni acquistati precedentemente a tale data, non era prevista la deducibilità delle relative quote di ammortamento.

Ricapitolando schematicamente:



Affrontando ora il tema della determinazione delle plus o delle minusvalenze il comma 1 ter dell'art. 54 TUIR<sup>142</sup> precisa che vadano calcolate come differenze positive o negative tra il corrispettivo, o l'indennità percepita, e il costo non ammortizzato, o, in assenza di corrispettivo<sup>143</sup>, come differenze tra il valore normale<sup>144</sup> del bene e il costo non ammortizzato.

Questo in via generale per tutti i beni strumentali in capo al professionista. Per quanto riguarda i beni a deducibilità limitata, invece, l'art. 54 TUIR nulla precisa in proposito alle modalità di calcolo delle plusvalenze o delle minusvalenze. Sul punto è intervenuta l'Agenzia delle Entrate<sup>145</sup> precisando che le plusvalenze e le minusvalenze patrimoniali rilevano nella stessa proporzione esistente tra l'ammontare fiscalmente dedotto e quello complessivamente effettuato; analogamente quindi a quanto previsto per le imprese.

Tale concetto viene chiarito con l'esempio seguente:

L'Avv. Rossetto in data 01 gennaio 2019 vende la sua autovettura acquistata nel maggio 2016 al prezzo di € 55.000+ iva, in carico, nel registro dei beni ammortizzabili, a €

<sup>142</sup> "Si considerano plusvalenza o minusvalenza la differenza, positiva o negativa, tra il corrispettivo o l'indennità per cespiti e il costo non ammortizzato ovvero, in assenza di corrispettivo, la differenza tra il valore normale del bene e il costo non ammortizzato".

<sup>143</sup> Vedasi il caso dell'autoconsumo.

<sup>144</sup> Valore di mercato.

<sup>145</sup> Circ. Ag. Entrate n. 28/E del 4 agosto 2006.

62.260 (55.000 + 60% di 12.100 pari all'iva indetraibile). Si prendano in considerazione i seguenti valori:

|  |                            |
|--|----------------------------|
| Valore ammortizzabile:                         | € 62.260,00                |
| Fondo di ammortamento contabile al 31/12/2018: | € 46.695,00                |
| Prezzo di vendita:                             | € 27.573,53 <sup>146</sup> |
| Data acquisto:                                 | Maggio 2016                |
| Data vendita:                                  | 1 Gennaio 2019             |

*Fondo di ammortamento contabile*

Valori in €

| Anno          | Coefficiente di ammortamento | Quota ammortamento |
|---------------|------------------------------|--------------------|
| <b>2016</b>   | 25%                          | 15.565,00          |
| <b>2017</b>   | 25%                          | 15.565,00          |
| <b>2018</b>   | 25%                          | 15.565,00          |
| <b>Totale</b> |                              | 46.695,00          |

*Fondo di ammortamento fiscale*

Valori in €

| Anno          | Limite di deducibilità | Coefficiente ammortamento | Quota ammortamento fiscale | % di deducibilità | Quota deducibile |
|---------------|------------------------|---------------------------|----------------------------|-------------------|------------------|
| <b>2016</b>   | 18.075,99              | 25%                       | 4.519,00                   | 20%               | 903,80           |
| <b>2017</b>   | 18.075,99              | 25%                       | 4.519,00                   | 20%               | 903,80           |
| <b>2018</b>   | 18.075,99              | 25%                       | 4.519,00                   | 20%               | 903,80           |
| <b>Totale</b> |                        |                           | 13.557,00                  |                   | 2.711,40         |

**Contabilmente:**

<sup>146</sup> Tale importo è stato calcolato ipotizzando un prezzo di cessione comprensivo di iva pari ad € 30.000. Dal momento che all'atto dell'acquisto il professionista aveva detratto solo il 40% dell'iva per disposizione normativa, all'atto della vendita il prezzo rilevante ai fini del calcolo della plus o minusvalenza sarà composto da una parte del prezzo imponibile (40%) e una parte esclusa (60%) ex art. 13, c.5, Dpr 633/72. Nel caso di specie l'imponibile sarà pari ad € 11.029,41, la parte esclusa sarà pari ad € 16.544,12 mentre l'iva sarà pari ad € 2.426,47 per un totale di € 30.000. Il valore da utilizzare ai fini dell'esempio è pari ad € 27.573,53 (€ 11.029,41+€16.544,12).

Costo non ammortizzato: € 62.260,00 - € 46.695,00= € 15.565,00

Plusvalenza: € 27.573,53 - € 15.565,00= € 12.008,53

**Fiscalmente:**

Plusvalenza: € 12.008,53 x (€ 2.711,40/€ 46.695,00)= € 697,29

A questo punto non resterà che effettuare una variazione in diminuzione nel quadro RE della dichiarazione dei redditi pari ad € 11.311,24 che corrisponde alla differenza tra la plusvalenza contabile e la plusvalenza fiscale (€ 12.008,53 - € 697,29).

Un'altra importante differenza con il regime del reddito di impresa sta nel fatto che il Legislatore fiscale non abbia previsto per il professionista la possibilità di rateizzare la plusvalenza ai sensi dell'art. 86 TUIR, come per l'impresa, dunque quest'ultima andrà tassata completamente nell'anno di realizzo coerentemente con il principio di cassa. Tale impostazione, sempre con riferimento solo al lavoratore autonomo, annulla di fatto l'esame di convenienza effettuato al par. 3.8 rendendo indifferente effettuare ammortamenti in corso d'anno al momento della cessione di un cespite poiché sia in un caso che nell'altro la componente positiva in valore assoluto sarebbe la stessa.

## CONCLUSIONI

Nelle pagine precedenti sono state espone le linee guida che hanno messo in evidenza il concetto di ammortamento dei beni di impresa e dei beni del lavoratore autonomo.

Sono state espone le modalità di iscrizione dei vari cespiti nel bilancio di esercizio annuale dell'impresa, avendo riferimento alla normativa prevista dal codice civile e dai principi contabili nazionali ed internazionali.

Di pari passo sono stati espone pure i riferimenti alla normativa fiscale che, spesso, non si trova in linea con la normativa civilistica e sono pure state espone le modalità di confronto tra le due tenendo presente, soprattutto, le tecniche di rilevazione contabile rettificata per la parte fiscale ai fini della presentazione della dichiarazione annuale dei redditi.

Sono stati analizzati casi specifici di indeducibilità fiscale di taluni beni strumentali, cercando di fornire al lettore un quadro sia generale che, per certi aspetti, particolare avendo riferimento a situazioni complesse, oggetto nel corso dell'ultimo trentennio di modifiche a livello normativo che talvolta non hanno portato a situazioni chiare dal punto di vista interpretativo, lasciando spazio al contribuente per interpretare e, spesso, commettere errori seppur in buona fede. Ci si riferisce, ad esempio, al caso dei terreni che è stato analizzato in maniera più approfondita poiché di fatto rappresenta un nuovo caso di ambiguità normativa che ci si attende venga regolamentato in un prossimo futuro.

La cosa più frustrante però è forse il fatto che nemmeno l'amministrazione fiscale a volte sappia come comportarsi di fronte a casi per i quali non siano arrivate indicazioni operative da parte del Legislatore o, comunque, questa si rispecchi in funzionari propensi solo alla lettura passiva delle istruzioni pervenute loro dall'alto. Si tenga presente poi che l'Amministrazione fiscale ha a disposizione cinque anni per valutare, interpretare e capire la legislazione riprendendo a tassazione costi che sono stati definitivamente ritenuti indeducibili in epoche successive, mentre il contribuente ha un tempo limitato per cercare di districarsi con le continue novità, con le variazioni e i cambi di rotta del Legislatore fiscale e le relative difficoltà interpretative.

Si può concludere affermando che oggi l'attività di impresa e di lavoro autonomo è molto complessa difficile e a volte frustrante.

Stare nel mercato in Italia e all'estero presenta difficoltà di ogni genere e se a queste difficoltà di mercato si aggiungono quelle derivate dal rapporto con l'Autorità fiscale appare chiaro che l'imprenditore dotato di grande forza.

Annualmente, in occasione del Def<sup>147</sup>, il Governo non manca di emanare normativa sempre più complessa se non caotica, confusa e di difficile interpretazione, tanto da generare costi sempre più pesanti per l'imprenditore.

Come rispondere e reagire a questa situazione che nel tempo potrebbe avere ripercussioni negative?

“La ricchezza, prima di distribuirla, va prodotta”; tale semplice frase è significativa per far capire che, nel divenire dell'economia, si deve agire da parte dello Stato trovando il giusto equilibrio sull'indebitamento; dal lato delle imprese aumentando il valore aggiunto che si ottiene con l'incremento di spesa per ricerca e sviluppo, con investimenti nella formazione del personale, con investimenti nei processi produttivi più efficienti e in sistemi di produzione più evoluti.

Un metro quindi per misurare tali efficienze è quindi l'entità degli ammortamenti che misurano il consumo dei beni strumentali direttamente legato alla produzione di ricchezza.

---

<sup>147</sup> Documento di economia e finanza.

## BIBLIOGRAFIA

BERTONI A., *La valutazione delle immobilizzazioni materiali*, in F. CORNO, G. LOMBARDI STOCCHETTI (a cura di) *"Le valutazioni di bilancio"*, Ed. Guerini, Milano, 1998.

CIRRINCIONE A., *Ammortamento – aspetti civilistici e fiscali*, in Info Fisco – La nuova redazione fiscale, ODCEC Vasto, 2010 RF43.

CIRRINCIONE A., *Scorporo dell'area di sedime*, in Info Fisco – La nuova redazione fiscale, ODCEC Vasto, 2015 RF87.

CORBELLA S., FLORIO C., ROSSIGNOLI F., *IFRS Adoption in Italy: Which Effects on Accounting Figures and Subjectivity?*, Department of Business Administration, University of Verona, Italy - Accounting and Finance Research Vol. 2, No. 4; 2013.

FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, Ed. Cedam, Padova, 2009.

LEO M., *Le imposte sui redditi nel teso unico*, CAPILUPI S., COPPOLA C., DELLI FALCONI F., FORMICA P. (a cura di), Ed. Giuffrè, Milano, 2018, I tomo.

LEO M., *Le imposte sui redditi nel teso unico*, a cura di D'ALESSIO G., LIPARDI P., PACITTO P., TRABUCCHI A. (a cura di), Ed. Giuffrè, Milano, 2018, II tomo.

MORETTI P., *Rilevazione iniziale e rideterminazione dei cespiti secondo il principio IAS 16*, Corriere Tributario 31/2005.

PETRUZZELLIS G., *Principi contabili internazionali esteso il perimetro applicativo*, Studio Tributario Forte, 22/08/2014. Disponibile all'indirizzo:

[www.ipsoa.it/documents/bilancio-e-contabilita/principi-contabili-nazionali-e-internazionali/quotidiano/2014/08/22/principi-contabili-internazionali-esteso-il-perimetro-applicativo#](http://www.ipsoa.it/documents/bilancio-e-contabilita/principi-contabili-nazionali-e-internazionali/quotidiano/2014/08/22/principi-contabili-internazionali-esteso-il-perimetro-applicativo#) (Consultato in data 31 dicembre 2018)

POZZOLI M., *Approccio per componenti e separazione terreno-fabbricati nei bilanci redatti con le norme codicistiche alla luce dei nuovi principi contabili nazionali*, Fondazione dei Dottori Commercialisti – 28/02/2015. Disponibile all'indirizzo:

[www.fondazione nazionalecommercialisti.it/node/734](http://www.fondazione nazionalecommercialisti.it/node/734) (consultato in data 15 gennaio 2019)

PROCOPIO M., *Il rispetto delle norme civilistiche quale presupposto per la deduzione dei componenti negativi sostenuti dall'impresa*, in *Diritto e pratica tributaria*, n.6/2016.

REBECCA G., CECCON M., *Cessione del contratto di leasing: trattamento contabile e fiscale*, in *Contabilità Finanza e Controllo – Rivista di gestione aziendale*, 06/2014. Disponibile all'indirizzo:

[www.studiorebecca.it/2014/cessione-del-contratto-di-leasing-trattamento-contabile-e-fiscale.html](http://www.studiorebecca.it/2014/cessione-del-contratto-di-leasing-trattamento-contabile-e-fiscale.html) (consultato in data 4 gennaio 2019)

REBECCA G., COMITO L., *Retroattività delle norme tributarie nella giurisprudenza della Corte Costituzionale e della Corte di Cassazione* in *Il Fisco* n. 21/2007 del 28/05/2007. Disponibile all'indirizzo:

[www.studiorebecca.it/2007/retroattivita-delle-norme-tributarie-nella-giurisprudenza-della-corte-costituzionale-e-della-corte-di-cassazione.html](http://www.studiorebecca.it/2007/retroattivita-delle-norme-tributarie-nella-giurisprudenza-della-corte-costituzionale-e-della-corte-di-cassazione.html) (consultato in data 24 gennaio 2019).

SEAC – CENTRO STUDI FISCALE, *L'ammortamento Disciplina Civilistica e Tributaria*, Trento, 2016.



## **NORMATIVA E GIURISPRUDENZA**

Costituzione.

Codice Civile.

Regio decreto 21 dicembre 1933, n. 1736.

Legge 22 aprile 1941, n.633.

Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

IV Direttiva CEE 25 luglio 1978, n.78/660.

Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 – Testo unico sulle imposte sui redditi.

Legge 23 agosto 1988, n. 362.

Decreto ministeriale 31 dicembre 1988.

Decreto-legge 27 aprile 1990, n. 296.

Decreto legislativo 29 dicembre 1992, n. 58.

Legge 21 novembre 2000, n. 342.

Decreto del Ministero delle finanze 13 aprile 2001, n.162.

Decreto legislativo 10 Febbraio 2005, n. 30.

Decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223.

Legge 27 dicembre 2006, n.296.

Legge 24 dicembre 2007, n.244.

Decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16.

Direttiva 26 giugno 2013, n. 2013/34/UE.

Legge 27 dicembre 2013, n. 147.

Decreto legislativo 18 agosto 2015, n. 139.

Legge 28 dicembre 2015, n. 208.

Legge 11 dicembre 2016, n. 232.

Legge 4 agosto 2017, n. 124.

Legge 27 dicembre 2017, n. 205.

Legge 30 dicembre 2018, n. 145.

Principio contabile OIC 16/2005.

Principio contabile OIC 9/2016.

Principio contabile OIC 16/2016.

Principio contabile OIC 24/2016.

Principio contabile internazionale IAS 16.

Principio contabile internazionale IAS 38.

Corte di Cassazione, sez. I, sentenza n. 5916 del 9 novembre 1981.

Corte di Cassazione, sez. I sentenza n. 1468 del 11 febbraio 1988.

Corte di Cassazione, sez. I sentenza n. 4969 del 28 maggio 1990.

Corte di Cassazione, sez. I, sentenza n. 1549 del 1 marzo 1990,

Corte di Cassazione, sez. lavoro, sentenza n. 7608 del 10 luglio 1991.

Corte di Cassazione penale, sez. III, sentenza n. 11695 del 16 novembre 1991.

Corte di Cassazione, sez. I, sentenza n. 5866 del 12 febbraio-14 giugno 1999.

Corte di Cassazione, Sez. Tributaria sentenza n. 7080 del 14 aprile 2004.

Corte di Cassazione, Sez. U, sentenza n. 10225 del 26 aprile 2017.

Commissione Tributaria Centrale, sez. XI, decisione n. 12910 del 4 dicembre 1980.

Commissione Tributaria Centrale, sez. XII, decisione n. 8582 del 7 ottobre 1981.

Commissione Tributaria Centrale, sez. III, decisione n. 4456 del 21 maggio 1982.

Commissione Tributaria Centrale, sez. XXII, decisione n.4998 del 9 giugno 1982.

Commissione Tributaria di I grado di Reggio Emilia, sez. V, decisione n. 1730 del 21 giugno 1982.

Commissione Tributaria di I grado di Casale Monferrato, sez. I, decisione n. 21 del 25 ottobre 1983.

Commissione Tributaria di II grado di Lucca, n. 9 del 22 novembre 1983.  
Commissione Tributaria Centrale, sez. XXV, decisione n. 4063 del 12 maggio 1988.  
Commissione Tributaria Centrale, sez. I, decisione n. 5946 del 6 luglio-18 agosto 1988.  
Commissione Tributaria Centrale, sez. IX, decisione del 12 aprile 1991-10 luglio 1991;  
contra Corte di Cassazione, sez. I, sentenza n. 4969 del 28 maggio 1990  
Commissione Tributaria di I grado di Bergamo, sez. I, decisione n. 675 del 12 dicembre  
1991-18 marzo 1992.  
Commissione Tributaria Centrale, sez. XIX, decisione n. 2594 del 23 marzo-22 maggio  
1997.  
Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia, sez. VII, sentenza n. 134 del 5  
dicembre 1996-8 gennaio 1997.

Risoluzione Ministero delle Finanze n. 148 del 27 marzo 1974.  
Risoluzione Ministero delle Finanze n. 712 del 27 giugno 1975.  
Risoluzione Ministero delle Finanze n. 883 del 26 luglio 1976.  
Risoluzione Ministero delle Finanze n. 1249 del 28 dicembre 1978.  
Risoluzione Ministero delle Finanze n. 173 del 15 marzo 1980.  
Risoluzione Ministero delle Finanze n. 1470 del 27 settembre 1980.  
Risoluzione Ministero delle Finanze n. 12 del 1 dicembre 1980.  
Circolare Ministero delle Finanze n. 12 del 12 aprile 1983.  
Circolare Ministero delle Finanze n. 22 del 7 settembre 1988.  
Risoluzione Ministero delle Finanze n. 129/E del 17 luglio 1996.  
Risoluzione Ministero delle Finanze n. 68/E del 14 febbraio 1996.  
Risoluzione Ministero delle Finanze n. 118/E del 28 maggio 2003.  
Risoluzione Ministero delle Finanze n. 56/E del 27 febbraio 2002.  
Risoluzione Ministero delle Finanze n. 132/E del 15 novembre 2004.  
Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 28/E del 4 agosto 2006.  
Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 1/E del 19 gennaio 2007.  
Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 11/E del 16 febbraio 2007.  
Risoluzione Ministero delle Finanze n. 42/E del 12 marzo 2007.  
Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 212/E del 8 agosto 2007.  
Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 310/E del 21 luglio 2008.  
Circolare dell'Agenzia delle Entrate – MiSE n. 4/E del 30 marzo 2017.

Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 132 del 24 ottobre 2017.

Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 152/E del 15 dicembre 2017.

Circolare direttoriale MiSE n. 547750 del 15 dicembre 2017.

Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 27 del 9 aprile 2018.

Circolare direttoriale MiSE n. 177355 del 23 maggio 2018.

Circolare direttoriale MiSE n. 295485 del 1 agosto 2018.

Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 62 del 9 agosto 2018.

Circolare n. 19/IR del 2010 dell'Istituto di ricerca del CNDCEC (Consiglio Nazionale dei Commercialisti e degli Esperti Contabili)

## SITOGRAFIA

<https://it.inflation.eu/tassi-di-inflazione/italia/inflazione-storica/cpi-inflazione-italia.aspx>

(Consultato in data 15 gennaio 2019)

[www.ipsoa.it/documents/bilancio-e-contabilita/principi-contabili-nazionali-e-internazionali/quotidiano/2014/08/22/principi-contabili-internazionali-esteso-il-perimetro-applicativo#](http://www.ipsoa.it/documents/bilancio-e-contabilita/principi-contabili-nazionali-e-internazionali/quotidiano/2014/08/22/principi-contabili-internazionali-esteso-il-perimetro-applicativo#)

(Consultato in data 31 dicembre 2018)

[www.fondazione nazionale commercialisti.it/node/734](http://www.fondazione nazionale commercialisti.it/node/734)

(Consultato in data 15 gennaio 2019)

[www.studiorebecca.it/2014/cessione-del-contratto-di-leasing-trattamento-contabile-e-fiscale.html](http://www.studiorebecca.it/2014/cessione-del-contratto-di-leasing-trattamento-contabile-e-fiscale.html)

(Consultato in data 4 gennaio 2019)

[www.studiorebecca.it/2007/retroattivita-delle-norme-tributarie-nella-giurisprudenza-della-corte-costituzionale-e-della-corte-di-cassazione.html](http://www.studiorebecca.it/2007/retroattivita-delle-norme-tributarie-nella-giurisprudenza-della-corte-costituzionale-e-della-corte-di-cassazione.html)

(Consultato in data 24 gennaio 2019)