



**STRUMENTI**

# LE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI

Data ultimo aggiornamento:  
**8 febbraio 2017**

Ultimo documento considerato:  
**Chiarimenti Telefisco 2017**

# INDICE

## LE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI

### PARTE PRIMA – IL PRINCIPIO CONTABILE OIC N. 16

1. DEFINIZIONI.....	pag.	9
2. CLASSIFICAZIONE .....	pag.	11
2.1 Il Bilancio in forma abbreviata e delle micro imprese.....	pag.	13
3. TERRENI E FABBRICATI .....	pag.	14
4. IMPIANTI E MACCHINARIO .....	pag.	15
5. ATTREZZATURE INDUSTRIALI E COMMERCIALI .....	pag.	15
6. ALTRI BENI .....	pag.	15
7. IMMOBILIZZAZIONI IN CORSO E ACCONTI.....	pag.	16
8. RILEVAZIONE INIZIALE .....	pag.	16
9. VALUTAZIONE.....	pag.	17
9.1 Le immobilizzazioni materiali in valuta .....	pag.	18
9.2 Altri aspetti.....	pag.	18
10. ONERI FINANZIARI .....	pag.	19
10.1 Aspetti fiscali.....	pag.	20
10.1.1 Oneri finanziari relativi agli immobili patrimonio.....	pag.	20
10.1.2 Oneri finanziari relativi ad automezzi a motore .....	pag.	21
11. LE COSTRUZIONI IN ECONOMIA .....	pag.	21
12. LA PERMUTA .....	pag.	22
12.1 Aspetti fiscali.....	pag.	22
13. ACQUISIZIONI A TITOLO GRATUITO .....	pag.	25
13.1 Aspetti fiscali.....	pag.	25
14. L'AMMORTAMENTO .....	pag.	25
14.1 I criteri civilistici.....	pag.	25
14.1.1 La disciplina generale.....	pag.	25
14.1.2 L'interruzione del processo di ammortamento .....	pag.	28
14.2 I criteri fiscali.....	pag.	29

14.3	L'ammortamento dei terreni .....	pag.	30
14.4	L'ammortamento dei beni concessi in comodato.....	pag.	31
14.5	L'ammortamento dei beni dati in noleggio ai soggetti terzi.....	pag.	32
14.6	L'ammortamento dei beni a seguito di un conferimento di azienda/ramo di azienda in regime di neutralità fiscale .....	pag.	33
14.7	L'ammortamento dei terreni su cui insistono fabbricati .....	pag.	34
	14.7.1 Aspetti civilistici.....	pag.	34
	14.7.2 Aspetti fiscali.....	pag.	35
14.8	Super iper ammortamento dei beni strumentali.....	pag.	35
	14.8.1 Premessa.....	pag.	35
	14.8.2 I soggetti.....	pag.	36
	14.8.3 Periodo rilevante per gli investimenti.....	pag.	36
	14.8.4 I beni agevolati .....	pag.	37
	14.8.5 Gli autoveicoli.....	pag.	38
	14.8.6 Il meccanismo di applicazione .....	pag.	38
	14.8.7 La variazione in diminuzione.....	pag.	39
	14.8.8 Gli investimenti "Industria 4.0" .....	pag.	40
	14.8.9 Irrilevanza per gli acconti .....	pag.	41
15.	I VEICOLI AZIENDALI.....	pag.	42
	15.1 Il regime di deducibilità dei costi relativi ai veicoli.....	pag.	42
	15.1.1 Implicazioni ai fini IVA.....	pag.	47
16.	L'AMMORTAMENTO DEI BENI DELL'AZIENDA CONCESSA IN AFFITTO O IN USUFRUTTO.....	pag.	50
17.	LE SVALUTAZIONI.....	pag.	52
	17.1 Aspetti civilistici .....	pag.	52
	17.2 Aspetti fiscali.....	pag.	56
18.	RIVALUTAZIONE DEI BENI AMMORTIZZABILI .....	pag.	57
	18.1 Disciplina generale .....	pag.	57
	18.2 La rivalutazione degli immobili prevista dal D.L. n. 185/2008 .....	pag.	58
	18.2.1 I soggetti interessati.....	pag.	58
	18.2.2 I bilanci di riferimento .....	pag.	59

18.2.3	I beni rivalutabili e le categorie omogenee .....	pag. 60
18.2.4	Gli effetti civilistici.....	pag. 60
18.2.5	Il saldo di rivalutazione .....	pag. 61
18.2.6	L'imposta sostitutiva .....	pag. 61
18.2.7	Gli effetti per gli ammortamenti.....	pag. 62
18.2.8	Gli effetti per le cessioni dei beni rivalutati .....	pag. 62
18.2.9	Il trattamento contabile (cenni).....	pag. 62
18.3	La rivalutazione dei beni di impresa prevista dalla Legge n. 208/2015 (Legge di Stabilità 2016).....	pag. 66
18.3.1	Ambito soggettivo e oggettivo.....	pag. 66
18.3.2	Decadenza dei benefici.....	pag. 67
18.3.3	Affrancamento del saldo attivo e riconoscimento nel maggior valore dei beni .....	pag. 67
18.4	La rivalutazione dei beni di impresa prevista dalla Legge n. 232/2016 (Legge di bilancio 2017).....	pag. 68
18.4.1	Ambito soggettivo e oggettivo.....	pag. 68
18.4.2	Decadenza dei benefici.....	pag. 69
18.4.3	Affrancamento del saldo attivo e riconoscimento nel maggior valore dei beni .....	pag. 69
19.	MANUTENZIONE ORDINARIA E STRAORDINARIA.....	pag. 69
19.1	Aspetti fiscali.....	pag. 71
20.	LE SPESE RELATIVE ALLA TELEFONIA .....	pag. 73
21.	PEZZI DI RICAMBIO .....	pag. 75
21.1	Aspetti fiscali.....	pag. 75
22.	DANNEGGIAMENTO E RIPARAZIONE .....	pag. 76
22.1	Aspetti civilistici .....	pag. 76
22.2	Aspetti fiscali.....	pag. 76
23.	CONTRIBUTI IN CONTO IMPIANTI .....	pag. 77
23.1	Aspetti civilistici .....	pag. 77
23.2	Aspetti fiscali.....	pag. 79
23.3	Contributi erogati nel periodo di acquisto del bene.....	pag. 80
23.4	Contributi erogati in un esercizio successivo.....	pag. 80

23.5	Cessione del bene .....	pag.	81
24.	BENI CEDUTI IN CORSO D'ANNO .....	pag.	81
25.	I BENI CON COSTO UNITARIO NON ECCELENTE 516,46 EURO.....	pag.	82
25.1	Aspetti civilistici .....	pag.	82
25.2	Aspetti fiscali.....	pag.	82
26.	I BENI IN LEASING.....	pag.	82
26.1	Aspetti civilistici.....	pag.	82
26.2	Aspetti contabili.....	pag.	84
26.2.1	Metodo patrimoniale.....	pag.	84
26.2.2	Metodo finanziario .....	pag.	87
26.2.3	Modalità di rilevazione del leasing nel bilancio d'esercizio .....	pag.	87
26.3	Aspetti fiscali.....	pag.	88
26.3.1	Il leasing mobiliare .....	pag.	89
26.3.2	Il leasing immobiliare .....	pag.	91
26.3.3	La risoluzione anticipata del contratto.....	pag.	92
26.3.4	La cessione del contratto di leasing.....	pag.	93
26.4	I contributi per i leasing .....	pag.	98
26.5	Il Lease Back.....	pag.	99
26.5.1	Aspetti civilistici.....	pag.	99
26.5.2	Modalità di rilevazione contabile.....	pag.	99
26.5.3	Aspetti fiscali.....	pag.	101
27.	I BENI AD USO PROMISCUO .....	pag.	102
27.1	Aspetti generali.....	pag.	102
27.2	Aspetti fiscali.....	pag.	103
28.	GLI ASPETTI FISCALI DEGLI IMPIANTI FOTOVOLTAICI .....	pag.	104
29.	PRINCIPALI INFORMAZIONI DA FORNIRE IN NOTA INTEGRATIVA .....	pag.	105
29.1	Altre novità introdotte dal Decreto legislativo n. 139/2015.....	pag.	106
29.2	L'informativa delle società che redigono il bilancio in forma abbreviata e delle micro imprese .....	pag.	107
29.3	Transizione ai nuovi principi contabili 2016 .....	pag.	107

**PARTE SECONDA – I PRINCIPI CONTABILI INTERNAZIONALI**

<b>30. DEFINIZIONI E REGOLE GENERALI.....</b>	<b>pag. 108</b>
30.1 Rilevazione iniziale e valutazione.....	pag. 109
30.2 Costi di manutenzione, riparazione e di miglioria.....	pag. 111
30.3 Pezzi di ricambio.....	pag. 111
30.4 Ammortamento.....	pag. 112
30.5 Perdita di valore .....	pag. 113
30.6 Dismissioni e cessioni .....	pag. 113
30.7 Informazione aggiuntiva al bilancio.....	pag. 114
30.8 Transizione agli las .....	pag. 115
<b>31. IL LEASING.....</b>	<b>pag. 116</b>
31.1 Contabilizzazione di un leasing finanziario da parte del locatario .....	pag. 117
31.2 Contabilizzazione di un leasing operativo da parte del locatario.....	pag. 119
31.3 Contabilizzazione di un leasing finanziario da parte del locatore .....	pag. 121
31.4 Contabilizzazione di un leasing operativo da parte del locatore .....	pag. 121
31.5 Vendita con patto di retrolocazione. Il lease back .....	pag. 122
31.6 Confronto con i principi contabili nazionali .....	pag. 123
31.7 Transizione agli IAS .....	pag. 124
<b>32. I CONTRIBUTI .....</b>	<b>pag. 124</b>
32.1 Transizione agli las .....	pag. 125
<b>33. INVESTIMENTI IMMOBILIARI.....</b>	<b>pag. 125</b>
33.1 Classificazione .....	pag. 126
33.2 Rilevazione contabile.....	pag. 126
33.3 Valutazione successiva a quella iniziale .....	pag. 127
33.4 I cambiamenti di destinazione .....	pag. 127
33.5 Dismissione di un investimento immobiliare.....	pag. 128
33.6 L'informativa di bilancio richiesta dagli las.....	pag. 129
33.7 Confronto con i principi contabili nazionali .....	pag. 129
33.8 Transizione degli las .....	pag. 129
33.9 Oneri finanziari .....	pag. 130

---

34. EFFETTI TRIBUTARI DERIVANTI DALL'INTRODUZIONE DEGLI IAS .....	pag. 132
34.1 Pagamenti dilazionati .....	pag. 132
34.2 Permuta dei beni .....	pag. 132
34.3 Costi per smantellamento e bonifica .....	pag. 133
34.4 "Approccio per componenti" .....	pag. 133
34.5 Valutazioni successive .....	pag. 134
34.6 Prima adozione dello las 16.....	pag. 134
34.7 Il leasing finanziario .....	pag. 135

## LE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI

*a cura di Ceppellini Lugano & Associati*

**N.B.** Le parti evidenziate in grigio sono quelle che contengono gli aggiornamenti più recenti.

### PARTE PRIMA – IL PRINCIPIO CONTABILE OIC N. 16

Il principio contabile OIC n. 16 ha lo scopo di definire i criteri di rappresentazione in bilancio e di valutazione delle immobilizzazioni materiali.

Si tratta dei beni che costituiscono la “struttura fissa” del sistema aziendale e ne rappresentano la parte più immobilizzata del capitale. Essi vengono impiegati normalmente come strumenti di produzione del reddito della gestione tipica o caratteristica e non sono quindi destinati né alla vendita, né alla trasformazione per l’ottenimento dei prodotti dell’impresa.

In dettaglio il documento contabile OIC n. 16 ha lo **scopo** di:

- definire le immobilizzazioni materiali;
- richiamare i principi contabili generali;
- classificare le immobilizzazioni materiali;
- indicare i criteri di valutazione;
- definire la rappresentazione in bilancio e in nota integrativa;
- definire la contabilizzazione dei contributi in conto capitale;
- porre a confronto la legislazione fiscale e quella civilistica.

L’Organismo Italiano di Contabilità ha elaborato la nuova edizione del principio contabile in esame, (pubblicata a dicembre 2016) che ha recepito le novità introdotte dal Decreto legislativo del 18 agosto 2015, n. 139 (mediante il quale è stata data attuazione alla direttiva 2013/34/UE).

Le modifiche apportate al nuovo principio contabile fanno riferimento principalmente:

- all’eliminazione della sezione straordinaria del conto economico;
- all’introduzione del principio della prevalenza della sostanza sulla forma.

Le novità introdotte sono applicabili ai bilanci con esercizio avente inizio a partire dal 1° gennaio 2016 o data successiva.

## 1. DEFINIZIONI

Le immobilizzazioni materiali sono beni di consumo durevole costituenti parte dell’organizzazione permanente e stabilmente al servizio dell’organizzazione produttiva dell’impresa.

Si tratta di beni che vengono normalmente impiegati come strumenti di produzione del reddito e non sono quindi destinati alla vendita.

Infatti, il primo comma dell’articolo 2424-bis del Codice civile stabilisce che “*gli elementi patrimoniali destinati ad essere utilizzati durevolmente devono essere iscritti tra le immobilizzazioni*”.

Per l’acquisto di queste immobilizzazioni vengono anticipatamente sostenuti costi che, attraverso un piano sistematico di ammortamento, concorrono alla formazione del reddito dei vari esercizi nei quali si estende la loro vita utile.

La caratteristica delle immobilizzazioni materiali deriva dalla destinazione economica dei cespiti: essi vengono utilizzati come strumenti di produzione e non sono, quindi, destinati né alla vendita né alla

trasformazione. Peraltro, la loro destinazione può variare nel corso del tempo (basti pensare agli immobili non più utilizzati nel processo produttivo che potrebbero successivamente essere destinati alla vendita) e, in presenza di mutamento della destinazione, i cespiti devono essere classificati separatamente dalle immobilizzazioni, in un'apposita voce dell'attivo circolante dello stato patrimoniale.

Le immobilizzazioni materiali hanno quindi le seguenti **caratteristiche**:

- si tratta di costi anticipati o sospesi comuni a più esercizi;
- si tratta di beni materiali e di anticipi a fornitori a fronte del loro acquisto;
- sono beni che incorporano una potenzialità di servizi che saranno resi durante la loro vita utile;
- i costi sostenuti per il loro acquisto vengono trasferiti ai prodotti ottenuti tramite l'ammortamento;
- sono utilizzate come strumenti di produzione;
- sono iscritte in bilancio se fisicamente esistenti.

La loro **destinazione** è una scelta dell'organo amministrativo. In caso di cambio di destinazione si dovrà seguire il seguente procedimento:

- gli ammortamenti non devono essere più calcolati;
- la valutazione è effettuata al minore tra il costo residuo e il presumibile valore di realizzo;
- le plusvalenze o minusvalenze derivanti dalla variazione dei criteri di valutazione devono essere contabilizzate nel rispetto delle condizioni previste dal principio contabile n. 12;
- le ragioni della variazione, il criterio utilizzato e gli effetti sul risultato economico dell'esercizio devono essere indicati nella nota integrativa.

L'inclusione dei beni che costituiscono immobilizzazioni nei relativi conti è determinata dal passaggio del titolo di proprietà. I beni sono iscrivibili se fisicamente esistenti. Il principio contabile in relazione a questi aspetti specifica che, trattandosi di beni pluriennali, i sistemi contabili devono essere affidabili e atti a rilevare in modo attendibile il costo originario e le variazioni subite dai beni stessi.

Allo scopo di rispettare queste regole vengono richiamati i postulati generali del bilancio e, in particolare, i principi:

- della comprensibilità;
- dell'imparzialità;
- della prudenza;
- della continuità;
- della competenza;
- del costo come criterio base delle valutazioni di bilancio;
- la valutazione dovrà essere fatta tenendo conto della funzione economica dell'elemento attivo o del passivo considerato.

## 2. CLASSIFICAZIONE

Le immobilizzazioni materiali devono essere iscritte nella classe B, sottoclasse II dello stato patrimoniale al netto degli ammortamenti e delle svalutazioni che riducono direttamente il valore di ciascuna voce.

La classificazione dei valori delle immobilizzazioni materiali nel bilancio risponde all'esigenza di comprensibilità.

L'articolo 2424 del Codice civile, inerente lo schema dello stato patrimoniale, individua, al punto B.II., le seguenti immobilizzazioni materiali, con separata indicazione di quelle concesse in locazione finanziaria:

1. terreni e fabbricati;
2. impianti e macchinario;
3. attrezzature industriali e commerciali;
4. altri beni;
5. immobilizzazioni in corso e acconti.

L'articolo 2424-bis, comma 5, in ossequio al principio stabilito dall'articolo 2423-bis del Codice civile, prescrive che le attività oggetto di contratti di compravendita con obbligo di retrocessione a termine siano iscritte nello stato patrimoniale del venditore.

L'articolo 2427 del Codice civile, stabilisce che la nota integrativa deve fra l'altro indicare:

- i criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all'origine in moneta avente corso legale nello Stato;
- i movimenti delle immobilizzazioni, specificando per ciascuna voce: il costo, le precedenti rivalutazioni, gli ammortamenti e le svalutazioni, le acquisizioni, gli spostamenti da una voce all'altra ed inoltre le alienazioni, le rivalutazioni, gli ammortamenti e le svalutazioni effettuati nell'esercizio, il totale delle rivalutazioni riguardanti le immobilizzazioni esistenti alla chiusura dell'esercizio;
- la misura e le motivazioni della riduzione di valore applicate alle immobilizzazioni materiali ed immateriali, facendo a tal fine esplicito riferimento al loro concorso alla futura produzione di risultati economici, alla loro prevedibile durata utile e, per quanto rilevante, al loro valore di mercato, segnalando altresì le differenze rispetto a quelle operate negli esercizi precedenti ed evidenziando la loro influenza sui risultati economici dell'esercizio;
- l'ammontare degli oneri finanziari imputati nell'esercizio ai valori iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale, distintamente per ogni voce.

Il principio contabile n. 16 individua in modo analitico il contenuto delle singole voci relative alle immobilizzazioni materiali, che viene sintetizzato nella tabella seguente:

B.II.1 Terreni e fabbricati	terreni (quali pertinenze fondiari degli stabilimenti, terreni su cui insistono i fabbricati, fondi agricoli, moli, ormeggi, cave, sorgenti, terreni estrattivi e minerari);
-----------------------------	--

	<p>fabbricati <b>non strumentali</b> (quali abitazioni, alberghi, collegi, scuole materne, asili nido);</p> <p>fabbricati <b>strumentali</b> (quali stabilimenti, silos, autorimesse, negozi, magazzini);</p> <p>costruzioni leggere (quali tettoie, costruzioni precarie).</p>
B.II.2 Impianti e macchinario	<p>impianti generici (sono tali quelli non legati all'attività tipica dell'impresa quali, ad esempio, gli impianti di riscaldamento, condizionamento, allarme);</p> <p>impianti specifici (sono tali quelli legati alle tipiche attività produttive dell'azienda);</p> <p>altri impianti (forni e pertinenze);</p> <p>macchinario automatico (che è quello in grado di svolgere da sé determinate operazioni) e semiautomatico (che necessita dell'ausilio di personale).</p>
B.II.3 Attrezzature industriali e commerciali	<p>attrezzature (che sono strumenti con uso manuale necessari per il funzionamento o lo svolgimento di una particolare attività o di un bene più complesso, come le attrezzature di laboratorio, equipaggiamenti e ricambi, attrezzatura commerciale e di mensa);</p> <p>attrezzatura varia (utensili).</p>
B.II.4 Altri beni	<p>mobili (quali mobili, arredi e dotazioni di ufficio);</p> <p>macchine d'ufficio (quali macchine ordinarie di ufficio, apparecchiature dei Centri Elaborazione Dati, sistemi telefonici elettronici);</p> <p>automezzi;</p> <p>migliorie a beni di terzi;</p> <p>imballaggi da riutilizzare;</p> <p>beni gratuitamente devolvibili.</p>
B.II.5 Immobilizzazioni in corso e acconti	<p>immobilizzazioni materiali in corso di realizzazione;</p> <p>anticipi ai fornitori per l'acquisizione degli stessi beni.</p>

I fondi ammortamento nello stato patrimoniale sono iscritti in detrazione di ogni singola voce cui si riferiscono.

Si evidenzia che, a seguito delle novità introdotte dal D.lgs 139/2015, a partire dai bilanci 2016, è stata prevista l'eliminazione della sezione straordinaria del conto economico con la conseguente ricollocazione degli oneri e proventi straordinari. Pertanto, nella nota integrativa dovrà essere fornita indicazione dell'importo e della natura dei singoli elementi di costo o ricavo di entità eccezionali (si rimanda per ulteriori precisazioni all'OIC 12 [2016] e OIC 29 [2016] ).

Per quanto riguarda le **quote di ammortamento**, le stesse devono essere iscritte nella voce B.10.b), mentre le eventuali svalutazioni conseguenti a perdite durevoli di valore devono essere rilevate nella voce B.10.c). Se negli esercizi successivi dovesse venir meno la causa che ha comportato la svalutazione, il ripristino di valore deve essere iscritto, nei limiti del costo, nella voce A.5 “Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio” del conto economico, nel caso in cui le precedenti svalutazioni siano state rilevate nella voce B.10 del conto economico<sup>1</sup>.

Le dismissioni di cespiti danno luogo ad eventuali **plusvalenze** o **minusvalenze** da iscrivere, rispettivamente, nella voce (A.5) altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio e (B.14) oneri diversi di gestione del conto economico. In riferimento alle novità introdotte dal D.lgs 139/2015, anche le plusvalenze e minusvalenze derivanti da alienazioni di immobili civili e altri beni non strumentali all’attività devono essere iscritte rispettivamente nelle voci A.5 e B.14 del conto economico (si rimanda al nuovo OIC 12, relativo alla “composizione e schemi di bilancio d’esercizio”)<sup>2</sup>. Si ricorda che, con specifico riferimento alle **immobilizzazioni materiali che la società decide di destinare alla vendita**, al paragrafo 25 del principio contabile OIC n. 16 è stato chiarito che le stesse, quando:

- 1) siano vendibili nelle loro condizioni attuali, cioè senza che sia necessario apportare loro modifiche il cui realizzo comporti un differimento del tempo dell’alienazione, e;
- 2) alla luce delle iniziative intraprese, del prezzo previsto e delle condizioni di mercato, la vendita appaia altamente probabile in un breve arco temporale,

devono essere classificate in un’apposita voce dell’attivo circolante .

In questa ipotesi, i cespiti destinati alla vendita non sono più oggetto di ammortamento (paragrafo 79). Resta il fatto che, per i beni destinati alla vendita, l’ammortamento deve essere conteggiato e imputato al conto economico per il periodo antecedente al relativo cambio di destinazione, mentre non deve più essere conteggiato per il periodo successivo a condizione che non siano più stati utilizzati nel processo produttivo.

## 2.1 Il bilancio delle società in forma abbreviata e delle micro imprese

L’organismo Italiano di Contabilità ha inserito, nel nuovo OIC 16, il paragrafo 30 relativo alle società che redigono il bilancio in forma abbreviata (ex articolo 2435-bis del Codice civile) e alle micro imprese (ex articolo 2435-ter del Codice civile).

Al fine di una migliore semplificazione, si riportano nella seguente tabella i limiti dimensionali relativi al bilancio ordinario, abbreviato e per le micro imprese:

Limiti dimensionali	Micro imprese	Bilancio abbreviato	Bilancio ordinario
Totale dell’attivo dello stato patrimoniale	≤ 175.000 euro	≤ 4.400.000 euro	> 4.400.000 euro
Ricavi delle vendite e delle prestazioni	≤ 350.000 euro	≤ 8.800.000 euro	> 8.800.000 euro
Dipendenti occupati durante l’esercizio	≤ 5 unità	≤ 50 unità	> 50 unità

Per le società che redigono il bilancio in forma abbreviata, le immobilizzazioni materiali sono espone nell’attivo dello stato patrimoniale, come **unica voce**. Difatti, lo stato patrimoniale deve comprendere solo le voci contrassegnate con lettere maiuscole e numeri romani (possono, quindi, essere omesse le voci contrassegnate da numeri arabi).

<sup>1</sup> Si ricorda che i bilanci relativi agli esercizi aventi inizio in data precedente al 1° gennaio 2016 prevedevano, invece, l’iscrizione dei ripristini di valore nella voce E.20 del conto economico e cioè nei proventi straordinari.

<sup>2</sup> In data precedente al 1° gennaio 2016, i risultati conseguenti alle alienazioni eccezionali erano invece esposti tra i componenti straordinari della gestione e quindi nella sezione “E” del conto economico.

Inoltre, possono essere raggruppate le voci B.10 (a) “*Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali*”, B.10 (b) “*Ammortamento delle immobilizzazioni materiali*” e B.10 (c) “*Altre svalutazioni delle immobilizzazioni*” del conto economico.

Le stesse regole sono applicate anche ai bilanci delle micro imprese, ai sensi dell’articolo 2435-ter del Codice civile.

Inoltre, il D.lgs 139/2015 ha previsto che, a decorrere dai bilanci relativi agli esercizi finanziari aventi inizio a partire dal 1° gennaio 2016, le società che redigono il bilancio in forma abbreviata possono indicare nell’attivo dello stato patrimoniale il solo valore netto delle immobilizzazioni (il valore dei fondi rettificativi deve essere, comunque, indicato in nota integrativa ex articolo 2427, comma 1, n. 2, del Codice civile)<sup>3</sup>.

### 3. TERRENI E FABBRICATI

Il terreno è un bene patrimoniale non soggetto a degrado ad eccezione dei terreni utilizzati da aziende che svolgono attività di estrazione di terra.

Il fabbricato rappresenta un elemento complesso, composto da terreni e opere edili e, in base alla sua natura, si può distinguere tra fabbricato destinato ad uso commerciale o industriale e fabbricato ad uso civile.

In riferimento all’ultimo aggiornamento dell’OIC 16, si evidenzia che è stato sostituito il termine “fabbricati industriali” con “**fabbricati strumentali**” e il termine “fabbricati civili” con “**fabbricati non strumentali**”, in quanto tale classificazione appare più esaustiva ed immediata.

Il terreno e il fabbricato sono iscritti al costo sostenuto per l’acquisto. Il principio contabile n. 16 individua in modo analitico il contenuto della sottoclasse in questione:

- terreni (quali pertinenze fondiarie degli stabilimenti, fondi agricoli, moli, ormeggi, cave, sorgenti, terreni estrattivi e minerari);
- fabbricati non strumentali (quali immobili destinati ad uso di abitazione civile o a uso alberghiero, turistico, termale, sportivo, terapeutico; comprendono inoltre, i collegi, le colonie, gli asili nido, le scuole materne e gli edifici atti allo svolgimento di altre attività accessorie);
- fabbricati strumentali (quali fabbricati e stabilimenti con destinazione industriale, silos, autorimesse, officine, fabbricati ad uso amministrativo o commerciale, uffici, negozi, esposizioni, magazzini);
- costruzioni leggere (quali tettoie, baracche, costruzioni precarie e simili).

Per quanto riguarda l’iscrizione iniziale dei beni in esame, ricordiamo che già l’OIC 16 [agosto 2014] includeva nella voce di stato patrimoniale attivo B.II.1 (“Terreni e fabbricati”) oltre alle pertinenze fondiarie degli stabilimenti, terreni agricoli, cave, terreni estrattivi ecc, anche i terreni su cui insistono i fabbricati. Inoltre, se il valore dei fabbricati incorpora anche quello dei terreni sui quali insistono, il valore del fabbricato deve essere scorporato da quello dei terreni anche in base a stime per determinate il corretto ammortamento (quanto disposto è stato ribadito dall’OIC 16 [dicembre 2016]).

Il nuovo principio contabile n. 16 [dicembre 2016], a differenza della precedente versione, ha previsto che possono essere ammortizzati tutti i cespiti tranne quelli la cui utilità non si esaurisce, come i terreni e le opere d’arte.

<sup>3</sup> Per i bilanci relativi agli esercizi aventi inizio in data precedente al 1° gennaio 2016, era previsto che dalla voce B.II relativo alle “Immobilizzazioni materiali” dell’attivo dovevano essere detratti gli ammortamenti e le svalutazioni (ex art. 2435-bis, comma 2 del Codice civile) e, in questo modo, le società che redigevano il bilancio in forma abbreviata erano tenute ad esporre l’importo lordo delle immobilizzazioni materiali, l’importo dei fondi rettificativi e, conseguentemente, l’importo netto.

In questo modo, l'OIC 16 ha eliminato la facoltà di non ammortizzare i fabbricati non strumentali, in conformità alla regola generale dell'ammortamento delle immobilizzazioni materiali che non ammette eccezioni [si rimanda al paragrafo 14.1.2].

In aggiunta, il paragrafo 59 del nuovo OIC 16 ha precisato che i fabbricati che rappresentano una forma di investimento:

- **non possono** essere ammortizzati se il loro valore residuo è pari o superiore al valore netto contabile;
- nel caso contrario, **possono** essere ammortizzati e il loro piano di ammortamento segue le medesime caratteristiche delle altre immobilizzazioni materiali.

## 4. IMPIANTI E MACCHINARIO

La sottoclasse delle immobilizzazioni materiali, “impianti e macchinario” comprende le seguenti voci:

- impianti generici (quali impianti di produzione e distribuzione di energia, officine di manutenzione, raccordi e materiale rotabile, mezzi per traino e sollevamento, parco motori, pompe, servizi di riscaldamento e condizionamento, impianti di allarme);
- impianti specifici;
- altri impianti (quali forni e loro pertinenze);
- macchinario automatico e macchinario non automatico.

Si ritiene che gli impianti e i macchinari debbano risultare ben dettagliati, in riferimento sia alla loro funzionalità sia alla loro residua utilità per l'impresa.

Il valore di queste immobilizzazioni è rappresentato dal costo sostenuto per l'acquisto o per la produzione, comprensivo degli oneri accessori, diretti e indiretti.

## 5. ATTREZZATURE INDUSTRIALI E COMMERCIALI

Le attrezzature industriali e commerciali sono rappresentate dall'insieme degli elementi idonei a completare la capacità funzionale di un impianto o di una macchina e dall'insieme di quegli strumenti di lavoro che, per le loro piccole dimensioni, l'usura più intensa, le limitate capacità funzionali, non possono essere annotati tra gli impianti e macchinari.

La sottoclasse delle immobilizzazioni materiali comprende le seguenti voci:

- attrezzature (attrezzi di officina o di laboratorio, equipaggiamenti e ricambi, attrezzatura commerciale e di mensa);
- attrezzatura varia, legata al processo produttivo o commerciale dell'impresa, completante la capacità funzionale di impianti e macchinario, caratterizzata anche da un più rapido ciclo d'usura.

## 6. ALTRI BENI

Si tratta di una voce residuale dove vengono classificati altri beni mobili, quali arredi, dotazioni d'ufficio e altri ancora.

Questa sottoclasse delle immobilizzazioni materiali comprende le seguenti voci:

- mobili (quali mobili, arredi e dotazioni d'ufficio, mobili e dotazioni di laboratorio, d'officina, di magazzino e di reparto);
- macchine d'ufficio (quali macchine ordinarie d'ufficio, elettromeccaniche ed elettroniche, comprese le apparecchiature dei centri elaborazione dati);
- automezzi (quali autovetture, autocarri, altri automezzi, motoveicoli e simili, mezzi di trasporto interni);
- migliorie a beni di terzi<sup>4</sup>;
- imballaggi da riutilizzare;
- beni gratuitamente devolvibili.

## 7. IMMOBILIZZAZIONI IN CORSO E ACCONTI

Questa sottoclasse delle immobilizzazioni materiali generalmente comprende le seguenti voci:

- immobilizzazioni materiali in corso di realizzazione;
- anticipi a fornitori per l'acquisizione di immobilizzazioni materiali.

Gli acconti presuppongono l'esistenza di un contratto d'acquisto di beni materiali stipulato con terzi, ai quali sono stati versati acconti di prezzo.

Fra le immobilizzazioni in corso devono essere classificati gli investimenti in beni strumentali, acquistati da terzi o realizzati in economia, fino alla data dalla quale il bene può essere utilizzato.

## 8. RILEVAZIONE INIZIALE

Nella nuova versione dell'OIC 16 l'Organismo Italiano di Contabilità ha meglio formulato e chiarito le regole da seguire al momento dell'iscrizione iniziale delle immobilizzazioni materiali<sup>5</sup>.

Va evidenziato che, a seguito delle novità introdotte dal D.lgs 139/2015, è stato sostituito il principio della funzione economica con il **principio della prevalenza della sostanza economica sulla forma**.

Di conseguenza, il paragrafo 31 dell'OIC 16 [dicembre 2016] ha chiarito che:

- tutte le immobilizzazioni materiali comprese nelle sottovoci da B.II.1 a B.II.4 dello stato patrimoniale, devono essere iscritte inizialmente alla data in cui avviene il **trasferimento dei rischi e dei benefici** (che di solito avviene quando è trasferito il titolo di proprietà);
- qualora non vi sia coincidenza tra la data di trasferimento dei rischi e la data di trasferimento della proprietà, sulla base di specifiche clausole contrattuali, deve **prevalere** la data in cui è avvenuto il trasferimento dei rischi e benefici. L'analisi va quindi fatta caso per caso, avendo riguardo alle specifiche clausole contenute nei contratti.

<sup>4</sup> I costi sostenuti per migliorie e spese incrementative su beni presi in locazione dall'impresa sono iscritti in questa voce se sono separabili dai beni ai quali si riferiscono, ossia hanno una loro autonoma funzionalità. In caso contrario sono iscritti nelle immobilizzazioni immateriali

<sup>5</sup> La precedente versione di agosto 2014 del principio contabile prevedeva che :*“Normalmente le immobilizzazioni materiali ... sono rilevate inizialmente alla data in cui avviene il trasferimento del titolo di proprietà se acquisite a titolo oneroso o gratuito. In alcuni casi i beni sono iscritti avendo riguardo al trasferimento dei relativi rischi per la rilevanza che tale momento ha nell'ambito di tali operazioni”*.

Inoltre:

- per quanto riguarda le immobilizzazioni in corso di realizzazione comprese nella voce B.II.5: l'iscrizione iniziale deve avvenire alla data in cui sono sostenuti i primi costi per la costruzione del cespite e rimangono iscritte come tali fino alla data in cui il bene è disponibile e pronto all'uso (dopodiché devono essere riclassificate nella specifica voce dell'attivo);
- per quanto riguarda gli acconti ai fornitori a fronte dell'acquisto di immobilizzazioni materiali compresi nella voce B.II.5: l'iscrizione iniziale deve avvenire alla data in cui sorge il pagamento di tali importi.

Il paragrafo 33 precisa, inoltre, che per le società che applicano la nuova disciplina del **costo ammortizzato**, nel caso in cui il pagamento sia differito rispetto alle normali condizioni di mercato, per operazioni simili o equiparabili, il cespite deve essere iscritto in bilancio al valore corrispondente al debito determinato, ossia al valore attuale dei futuri pagamenti contrattuali (sul punto, si confronti il nuovo OIC 19, relativo ai "debiti").

In riferimento a quest'ultima disposizione, il nuovo OIC 16 (paragrafo 100) ha avuto modo di specificare che:

- se la società applica il criterio del costo ammortizzato **retroattivamente**, quanto previsto dal paragrafo 33 deve applicarsi retroattivamente;
- in caso contrario, deve applicarsi **prospettivamente** [si rimanda al paragrafo 29.3].

## 9. VALUTAZIONE

Il sistema di valutazione delle immobilizzazioni materiali è un sistema a costi storici.

Al punto 1 dell'articolo 2426 del Codice civile viene precisato che le immobilizzazioni sono iscritte al **costo di acquisto o di produzione**.

Nel costo di acquisto si computano anche i costi accessori.

Nel costo di produzione sono ricompresi:

- i costi direttamente imputabili al prodotto;
- la quota di altri costi ragionevolmente imputata al prodotto<sup>6</sup>;
- gli oneri finanziari relativi al finanziamento della fabbricazione sostenuti durante il periodo di fabbricazione e fino al momento dal quale il bene può essere utilizzato.

Il **valore originario** di un'immobilizzazione materiale è costituito dal costo d'acquisto per l'impresa. Questo valore corrisponde al prezzo effettivo di acquisto rilevabile dalla relativa fattura o dal relativo contratto.

Il valore originario oltre che del costo di acquisto è comprensivo degli **oneri accessori** d'acquisto e di tutti quegli eventuali altri oneri che l'impresa deve sostenere affinché l'immobilizzazione possa essere utilizzata. Alcuni oneri accessori d'acquisto che concorrono a formare il valore originario e che pertanto sono **capitalizzabili** sono indicati a titolo esemplificativo nel principio contabile n. 16, paragrafo 38, e sono riassunti nella seguente tabella.

Fabbricati	spese notarili per la redazione dell'atto di acquisto;
------------	--

<sup>6</sup> La Relazione Ministeriale di commento all'articolo 2426 del Codice Civile in merito agli "altri costi" precisa che "si tratta di costi di indiretta imputazione, per la quota che ragionevolmente si può imputare al prodotto".

	tasse per la registrazione dell'atto; onorari per la progettazione dell'immobile; costi per opere di urbanizzazione primaria e secondaria poste dalla legge obbligatoriamente a carico del proprietario; compensi di mediazione.
Impianti e macchinario	spese di progettazione; trasporti; dazi su importazione; spese di installazione; spese ed onorari di perizie e collaudi; spese di montaggio e posa in opera; spese di messa a punto.
Mobili	trasporto; dazi su importazioni.

Dal punto di vista fiscale, ricordiamo che la sentenza della Corte di Cassazione del 29 settembre 2003, n. 14477 ha affermato che *“i costi per consulenze legali e notarili relative all’acquisto di un immobile, in quanto sostenuti in un nesso strettamente funzionale all’acquisto stesso, costituiscono oneri accessori di diretta imputazione, ai sensi dell’articolo 76 (ora articolo 110), comma 1, lettera b), del D.P.R. n. 917/1986, come tali deducibili per quote di ammortamento, senza che rilevi la circostanza che le spese in esame siano state in parte sostenute nell’esercizio immediatamente precedente a quello nel quale l’acquisto, cui le stesse erano funzionali, si è effettivamente realizzato: ed invero, tali spese sono contabilmente allocabili nello stato patrimoniale dell’attivo a norma dell’art. 2424, comma 1, BII, n. 5, del codice civile [...]”*.

## 9.1 Le immobilizzazioni materiali in valuta

L’articolo 2426, comma 1, n. 8-bis del Codice civile, come modificato dall’articolo 17 del Decreto legislativo 28 dicembre 2004, n. 310, dispone che *“le immobilizzazioni materiali ... in valuta devono essere iscritte al tasso di cambio al momento del loro acquisto o a quello inferiore alla data di chiusura dell’esercizio se la riduzione debba giudicarsi durevole”*.

Il principio contabile OIC 26, paragrafo 31, prevede che per poter stabilire se il costo di acquisto (eventualmente ridotto dagli ammortamenti nel caso delle immobilizzazioni materiali) possa essere mantenuto in bilancio occorre confrontarlo, secondo i principi contabili di riferimento, con il valore recuperabile del bene. In questo processo valutativo, gli effetti legati alla variazione del cambio sono uno degli elementi da considerare nella determinazione del valore iscrivibile in bilancio per le singole attività. Sempre in tale ambito, le eventuali differenze cambio (positive o negative) concorrono ovviamente alla determinazione del valore recuperabile.

## 9.2 Altri aspetti

L’**iva** pagata al momento dell’acquisto del cespite non rappresenta mai un componente negativo di reddito in quanto costituisce un credito nei confronti dell’Erario e non è quindi un costo che può essere patrimonializzato. Soltanto nel caso di iva indetraibile è consentita la capitalizzazione dell’imposta, che rappresenta un costo aggiuntivo.

Gli **sconti commerciali**, intendendo per tali gli sconti incondizionati in fattura e gli sconti quantità, riducono il costo del bene; gli **sconti cassa** costituiscono, invece, un provento finanziario a meno che non siano d’importo rilevante, nel qual caso riducono il prezzo d’acquisto.

Nel caso in cui oggetto di acquisto sia, ad esempio, uno stabilimento il cui prezzo si riferisca all'intera unità presa nel suo complesso si pone il problema di determinare i valori delle singole immobilizzazioni che la compongono. In questo caso le singole immobilizzazioni vengono valutate al prezzo di mercato e le differenze, positive o negative, con il costo complessivo devono essere imputate proporzionalmente.

## 10. ONERI FINANZIARI

Il documento n. 16 dedica il paragrafo 29 e seguenti al **trattamento contabile** degli oneri finanziari. Ricordiamo che l'articolo 2426, numero 1, del Codice civile prevede che nel costo di produzione possono essere inclusi gli oneri finanziari relativi al finanziamento della fabbricazione sostenuti durante il periodo di fabbricazione e fino al momento dal quale il bene può essere utilizzato.

L'articolo 2426 del Codice civile consente di capitalizzare gli interessi passivi relativi al finanziamento della fabbricazione, interna o presso terzi, senza fornire ulteriori indicazioni in merito.

Secondo i principi contabili gli oneri finanziari costituiscono spese dell'esercizio e vanno imputati direttamente a conto economico dell'esercizio in cui maturano. Tuttavia, a determinate condizioni, la capitalizzazione degli oneri è possibile, ma non deve mai costituire mezzo per differire eventuali perdite<sup>7</sup>.

La convenienza o meno a capitalizzare dipende dalle esigenze dell'impresa; mediante la capitalizzazione infatti, si evita di far gravare questi oneri nell'esercizio di acquisizione e, pertanto, si rinvia l'effetto agli esercizi nei quali il bene produrrà utilità in grado di coprire i costi sostenuti.

Al riguardo, la nuova versione dell'OIC ha ribadito quali devono essere le **condizioni** da rispettare per poter operare la **capitalizzazione** degli oneri finanziari che sono sostenuti durante il periodo di fabbricazione (interna o presso terzi). In particolare, a quest'ultimo riguardo, è prevista la necessità di rispettare le seguenti condizioni:

- deve trattarsi di oneri finanziari **effettivamente corrisposti**, determinati in maniera **oggettiva**;
- gli oneri finanziari capitalizzati, unitamente al costo del bene, **non devono superare il valore recuperabile**;
- **il periodo di maturazione degli interessi passivi è esclusivamente quello di produzione**, ossia il lasso temporale intercorrente dal momento di esborso finanziario ai fornitori fino al momento in cui l'immobilizzazione è pronta all'uso, senza considerare eventuali prolungamenti causati da scioperi, inefficienza e altre cause estranee all'attività. Questo periodo di tempo, affinché sia considerabile, deve essere significativo. Nel caso in cui il periodo di costruzione dovesse prolungarsi a causa di scioperi, inefficienze o altre cause estranee all'attività di costruzione (ovvero, in sostanza, da fattori esogeni), gli oneri finanziari relativi al maggior tempo non devono essere capitalizzati, ma imputati al conto economico quali "spese d'esercizio".

Secondo quanto previsto dal nuovo principio contabile n. 16, il passaggio dalla capitalizzazione degli oneri finanziari all'imputazione direttamente a conto economico di tali oneri (o viceversa) costituisce un cambiamento di principio contabile (secondo quanto previsto dal nuovo OIC 29, relativo ai "cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzioni di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura di bilancio").

<sup>7</sup> Cfr. F. Roscini Vitali, *Guida operativa ai principi contabili*, Il sole 24 ore, Milano, 2000, pagina 117 e seguenti. L'autore mette a confronto i principi contabili nazionali con quelli internazionali relativamente al trattamento degli interessi passivi.

Si consideri, a titolo esemplificativo, l'esempio riportato al paragrafo 20 del nuovo OIC 29 che dispone quanto segue: *“si ipotizzi il caso in cui una società passi dalla contabilizzazione a conto economico alla capitalizzazione degli oneri finanziari su un'immobilizzazione materiale. La società non è in grado di calcolare, all'inizio dell'esercizio corrente, l'effetto cumulato pregresso del cambiamento di principio contabile per tutti gli esercizi precedenti (cioè come se avesse sempre capitalizzato gli oneri finanziari), ma soltanto per le immobilizzazioni materiali costruite nell'ultimo biennio. Pertanto, la società, ai soli fini comparativi, rettifica i dati comparativi applicando il nuovo principio contabile solo alle immobilizzazioni materiali costruite negli ultimi due esercizi”*.

## 10.1 Aspetti fiscali

Per i beni materiali strumentali all'esercizio dell'impresa è possibile ricomprendere nel costo (articolo 110, comma 1, lettera b del TUIR):

- le quote di ammortamento già dedotte;
- gli oneri accessori di diretta imputazione;
- gli interessi passivi iscritti in bilancio in aumento del costo stesso per effetto di disposizioni di legge (articolo 110, comma 1, lettera b, del TUIR).

Per effetto di questa disposizione, la capitalizzazione degli interessi passivi, a differenza di quanto avveniva in passato, è ora consentita sia ai fini civilistici sia ai fini fiscali fino al momento in cui il bene è pronto all'uso (e non più, quindi, fino al momento dell'effettiva entrata in funzione del bene).

A questo riguardo, nella circolare ministeriale 17 marzo 2005 n. 11/E è stato chiarito che l'imputazione degli interessi passivi ad incremento del valore dei beni materiali ed immateriali costituisce *“una deroga al principio di carattere generale in base al quale nel costo dei beni si comprendono gli oneri accessori di diretta imputazione (ossia spese di registrazione, notarili, di assicurazione, mediazione e gli altri costi collegati con il bene da un nesso di consequenzialità), con esclusione degli interessi passivi e delle spese generali”*.

### 10.1.1 Oneri finanziari relativi agli immobili patrimonio

L'articolo 90, comma 2, del TUIR dispone che *“le spese e gli altri componenti negativi relativi ai beni immobili indicati nel comma 1 [c.d. “beni immobili patrimonio”] non sono ammessi in deduzione”*.

Tuttavia, al riguardo, l'articolo 1, comma 35, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria 2008), con una norma di interpretazione autentica, ha espressamente chiarito che *“tra le spese e gli altri componenti negativi indeducibili di cui al comma 2 dell'articolo 90... non si comprendono gli interessi passivi relativi a finanziamenti contratti per l'acquisizione degli immobili indicati al comma 1 dello stesso articolo 90”*.

Per effetto di questa modifica, quindi, per poter individuare il corretto trattamento fiscale applicabile agli interessi relativi agli immobili-patrimonio, è necessario distinguere tra:

- gli interessi relativi ai contratti di finanziamento stipulati per l'acquisizione dell'immobile (c.d. “interessi di finanziamento”): che sono deducibili (previo superamento del test previsto dall'articolo 96 del TUIR);
- gli interessi relativi a finanziamenti garantiti da ipoteca su immobili destinati alla locazione: che sono integralmente deducibili (art. 1, c. 36, legge n. 244/2007);
- gli interessi diversi dai precedenti (c.d. “interessi di funzionamento”): che continuano ad essere indeducibili ai fini fiscali, in virtù di quanto previsto dal comma 2 dell'articolo 90 del TUIR.

Con riferimento a quanto sopra, nella circolare 18 giugno 2008, n. 47/E, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che:

- “con il termine <<acquisizione>> il legislatore ha inteso riferirsi non solo agli interessi passivi sostenuti in relazione ai finanziamenti accesi per <<l’acquisto>> in senso stretto di detti immobili (i.e. interessi sostenuti su mutui contratti per l’acquisto degli immobili patrimonio), ma anche agli interessi passivi relativi a finanziamenti stipulati per la “costruzione” degli stessi (i.e. interessi sostenuti in dipendenza di mutui accesi per la “costruzione” degli immobili patrimonio);
- (e, pertanto) “gli interessi passivi relativi a finanziamenti contratti per la costruzione o l’acquisto di beni immobili del comma 1 dell’articolo 90, del Tuir, non rientrano tra le spese e gli altri componenti negativi per cui vale la previsione di indeducibilità del comma 2 della medesima disposizione”;

(e di conseguenza, che) gli interessi passivi da finanziamento e gli interessi passivi da scoperto di conto corrente “sono deducibili, per i soggetti Ires, nei limiti ed alle condizioni previste dall’articolo 96 del Tuir”.

*Gli altri costi previsti dall’articolo 90, c. 2, del TUIR*

Nella norma di comportamento n. 157, l’ADC di Milano ha elencato una serie di costi, specificandone il relativo trattamento ai fini dell’applicazione della disposizione prevista dall’articolo 90, comma 2, del TUIR sopra citata. In particolare, in questa sede è stata riconosciuta:

- l’indeducibilità dei costi relativi al “personale addetto alla portineria o custodia dell’immobile, ovvero alla manutenzione ed amministrazione dello stesso” (e ciò in quanto si tratta di costi specificamente legati alla produttività corrente dell’immobile);
- la deducibilità dei costi relativi al personale addetto alla tenuta della contabilità (in quanto si tratta di costi non “relativi all’immobile”);
- la deducibilità delle spese c.d. “spese societarie” (ad es. spese relative alla tenuta della contabilità, per il deposito del bilancio, per la consulenza fiscale e societaria) in quanto riferite in genere alla struttura societaria e non direttamente imputabili ad uno specifico bene patrimoniale dell’impresa.

## 10.1.2 Oneri finanziari relativi ad automezzi a motore

Per il trattamento fiscale applicabile agli oneri finanziari in esame si rimanda al successivo paragrafo 15.1.

## 11. LE COSTRUZIONI IN ECONOMIA

Le immobilizzazioni materiali che non vengono acquistate, ma costruite “in economia” dall’impresa, sono valutate al costo di produzione.

Troviamo alcune precisazioni sulla contabilizzazione degli incrementi di immobilizzazioni per lavori interni all’interno dell’OIC 12 [2016]. Infatti, il paragrafo 54 specifica che la voce A.4, relativa a “Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni” deve comprendere *tutti i costi capitalizzati che danno luogo ad iscrizioni all’attivo dello Stato patrimoniale nella voce della classe B.II -Immobilizzazioni materiali, purché si tratti di costi interni (ad esempio, costi di personale, ammortamenti), oppure di costi esterni (ad esempio, acquisti di materie e materiali vari) sostenuti per la fabbricazione, con lavori interni, di beni classificati nelle immobilizzazioni materiali (come ad esempio, un impianto costruito all’interno della società, con personale della medesima). Gli importi imputati alla voce A4 sono stati già rilevati in una o più voci della voce B “Costi della produzione”.*

Sulla base di quanto sopra, si fa presente che il costo iniziale di un cespite totalmente o parzialmente costruito in economia è il **costo di produzione** inclusivo dei costi diretti (materiale e manodopera diretta, spese di progettazione, costi per forniture esterne) e dei costi generali di fabbricazione fino al momento in cui il cespite è pronto per l’uso; con gli stessi criteri possono essere aggiunti gli oneri relativi al finanziamento della loro fabbricazione.

Inoltre, i costi sostenuti risultano indistintamente rilevati nel conto economico insieme con agli altri costi. L'importo che si ritiene opportuno imputare ai beni che si stanno costruendo deve essere "patrimonializzato" stornandolo indirettamente attraverso il conto "Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni" (voce A.4 del conto economico). Questo conto non accoglie ricavi, ma rettifiche di costi, che vengono così sospesi dall'esercizio e rinviati agli esercizi futuri a cui parteciperanno attraverso la procedura dell'ammortamento.

Nel corso dell'anno 2008 sono sostenute le seguenti spese per la costruzione in economia di un impianto:

- acquisto materiali 10.000 euro
- personale utilizzato 8.000 euro

\_\_\_\_\_ xx/xx/08 \_\_\_\_\_

Diversi	a	Fornitori	12.000
Materiali		(S.P. D.7)	
(C.E. B.6)			10.000
Iva a credito			2.000
(S.P. C.II.4-bis)			

\_\_\_\_\_ xx/xx/08 \_\_\_\_\_

Costo personale	a	Debiti verso il personale	8.000
(C.E. B.9)		(S.P. D.13)	

Al 31 dicembre 2008 si procede alla capitalizzazione dei costi.

\_\_\_\_\_ 31/12/08 \_\_\_\_\_

Immobilizzazioni	a	Incrementi di immobilizzazioni	18.000
in corso		per lavori interni	
(S.P. B.II.5)		(C.E. A.4)	

## 12. LA PERMUTA

Tra le diverse modalità di acquisizione di un cespite è prevista anche la permuta. In generale, la permuta rappresenta un'operazione di acquisto-vendita ed è rilevata in base al presumibile valore di mercato attribuibile al bene ricevuto alla data di acquisizione. Il valore di mercato del bene ricevuto misura la plusvalenza o minusvalenza realizzata rispetto al valore netto contabile del bene dato in permuta.

I Principi contabili prevedono anche l'ipotesi in cui la permuta sia considerata come strumento per procurare la disponibilità di un altro bene simile senza, quindi, l'obiettivo di conseguire un ricavo. In questo caso, il valore d'iscrizione dell'immobilizzazione acquisita è pari al valore contabile netto del bene ceduto.

## 12.1 Aspetti fiscali

La permuta di beni relativi all'impresa può determinare il sorgere di componenti positivi o negativi di reddito. L'articolo 86, comma 2, del D.P.R. n. 917/86 (di seguito semplicemente "il TUIR") prevede una disciplina particolare nel caso di cessione dei beni relativi all'impresa qualora il corrispettivo della cessione è costituito esclusivamente da beni ammortizzabili anche se costituenti un complesso o un ramo aziendale. La disposizione prevede che nell'ipotesi in cui il corrispettivo della cessione è costituito da beni ammortizzabili e questi vengono iscritti in bilancio allo stesso valore al quale vi erano iscritti i beni ceduti, si considera plusvalenza il conguaglio in denaro eventualmente pattuito.

Questa disciplina presenta alcune problematiche relativamente ai seguenti aspetti:

- l'espressione "stesso valore";
- il trattamento del conguaglio in denaro in capo al soggetto che lo corrisponde.

Con riferimento al primo aspetto, si ritiene necessario fare riferimento al costo residuo non ammortizzato del bene ceduto.

Per quanto riguarda il trattamento del conguaglio in denaro, per la valorizzazione delle componenti reddituali è necessario fare riferimento alle disposizioni contenute nell'articolo 9 del TUIR in base al quale, *i corrispettivi, le spese e gli oneri in natura sono valutati in base al valore normale dei beni e servizi da cui sono costituiti.*

Pertanto, in caso di permuta, le imprese conseguono un corrispettivo in natura pari al valore normale del bene ricevuto, e al tempo stesso, sostengono un costo in natura corrispondente al bene ceduto. In assenza di conguaglio in denaro, questi componenti reddituali dovrebbero coincidere. In caso contrario, il conguaglio costituisce parte del corrispettivo per l'impresa che lo consegue e parte del costo per l'impresa che lo sostiene.

In capo al soggetto che lo corrisponde, il conguaglio versato in denaro rappresenta un componente negativo di reddito, ed in particolare, un onere accessorio dell'immobilizzazione ricevuta in permuta.

Si consideri il seguente esempio:

- la società A permuta un bene ammortizzabile del valore di mercato pari a € 7.000;
- la società B permuta un bene ammortizzabile dal valore di mercato pari a € 5.000 e versa un conguaglio in denaro di € 2.000 (si supponga, che il costo storico del bene ceduto sia pari a € 6.000, mentre il costo residuo non ammortizzato è pari a 1.000).

### Regime ordinario

La società B deve determinare l'eventuale plusvalenza imponibile derivante dalla cessione confrontando:

- il valore normale del bene ricevuto (7.000);
- il costo residuo fiscalmente riconosciuto del bene ceduto, aumentato del conguaglio versato in denaro (1.000 + 2.000).

In definitiva, la società B rileverà una plusvalenza imponibile pari a 4.000 (7.000 - 3.000), mentre il costo fiscalmente riconosciuto con cui la società B prende in carico il bene ammortizzabile ricevuto sarà pari a 7.000.

Pertanto, si verificherà la seguente situazione:

Esercizio	Quota plusvalenza imponibile	Quota ammortamento deducibile	Componente di reddito
2006	800	700	100
2007	800	1.400	(600)
2008	800	1.400	(600)
2009	800	1.400	(600)
2010	800	1.400	(600)
2011	0	700	(700)
<b>Totali</b>	<b>4.000</b>	<b>7.000</b>	<b>(3.000)</b>

Il coefficiente di ammortamento ipotizzato è del 20%, ridotto alla metà per il primo esercizio.

### **Applicazione del regime previsto dall'articolo 86, comma 2 del TUIR**

Occorre effettuare:

- l'attribuzione al bene ricevuto in permuta del costo residuo non ammortizzato del bene ceduto pari a 1.000;
- l'imputazione al costo del bene ricevuto dell'ulteriore onere accessorio pari a 2.000 corrispondente al conguaglio versato in denaro.

La società rileverà i seguenti componenti reddituali e patrimoniali:

plusvalenza derivante da permuta = 0;

costo fiscale del bene ricevuto in seguito alla permuta = 3.000 (1.000+2.000).

Si verificherà la seguente situazione:

Esercizio	Quota plusvalenza tassabile	Quota ammortamento deducibile
2006	0	300
2007	0	600
2008	0	600
2009	0	600

2010	0	600
2011	0	300
<b>Totali</b>	<b>0</b>	<b>3.000</b>

## 13. ACQUISIZIONI A TITOLO GRATUITO

Con riferimento alle immobilizzazioni acquisite a titolo gratuito<sup>8</sup> si possono evidenziare i seguenti aspetti:

- le immobilizzazioni materiali ricevute a titolo gratuito sono **valutate** in base al presumibile valore di mercato, al netto degli oneri e dei costi - sostenuti e da sostenere - affinché le stesse possano essere durevolmente ed utilmente inserite nel processo produttivo dell'impresa;
- in ogni caso il valore contabile dell'immobilizzazione **non può** superare il valore recuperabile;
- il valore determinato è rilevato in conto economico in contropartita alla voce A.5 *"Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio"*;
- la procedura di **ammortamento** delle immobilizzazioni materiali ricevute a titolo gratuito è la stessa delle immobilizzazioni acquisite a titolo oneroso.

### 13.1 Aspetti fiscali

Le immobilizzazioni acquisite a titolo gratuito, dal punto di vista fiscale sono considerate sopravvenienze attive ai sensi dell'articolo 88 del TUIR e concorrono a formare il reddito d'impresa nell'esercizio in cui i beni sono stati ricevuti. Peraltro, è prevista la facoltà di assoggettare a tassazione questi componenti di reddito in un massimo di cinque quote di pari importo, a decorrere dal periodo d'imposta in cui sono realizzati. La scelta per il differimento della tassazione e per il numero di quote costanti deve essere effettuata compilando un apposito prospetto della dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio in cui i proventi sono stati incassati.

## 14. L'AMMORTAMENTO

### 14.1 I criteri civilistici

#### 14.1.1 La disciplina generale

L'articolo 2426, comma 1, n. 2, del Codice civile disciplina i criteri di ammortamento delle immobilizzazioni la cui utilizzazione è limitata nel tempo.

L'ammortamento, inteso come procedimento tecnico-contabile di ripartizione dei costi pluriennali in più esercizi, nel Codice civile viene messo in relazione alla residua possibilità di utilizzazione. Questo consente di tener conto di tutte le componenti dell'ammortamento quali:

<sup>8</sup> Il concetto di gratuità si riferisce solamente alle immobilizzazioni materiali in quanto il principio contabile n. 24 relativo alle immobilizzazioni immateriali ne esclude la capitalizzazione.

- l'usura fisica;
- il superamento tecnologico;
- la minore alienabilità del prodotto.

Il Codice civile si riferisce ad un ammortamento “sistematico”<sup>9</sup>. La sistematicità è definita nel piano di ammortamento, che deve essere funzionale alla residua possibilità di utilizzazione dell’immobilizzazione.

La previsione di un **piano sistematico** mira ad evitare che gli ammortamenti vengano accelerati o rallentati nei vari esercizi a seconda della convenienza.

Naturalmente qualora nella programmazione dell’attività aziendale venga mutata la destinazione di un cespite è consentito, di conseguenza, che vengano modificati i criteri e i coefficienti utilizzati dandone spiegazione nella nota integrativa.

Il principio contabile n. 16 precisa che per garantire la sistematicità del piano di ammortamento devono essere noti i seguenti elementi:

- il valore da ammortizzare;
- la residua possibilità di utilizzazione;
- i metodi di ammortamento.

Il **valore da ammortizzare** è dato dalla differenza tra il costo dell’immobilizzazione e il suo presumibile valore residuo al termine del periodo di vita utile. Il valore residuo al termine del periodo di vita utile deve essere aggiornato periodicamente in base ai prezzi realizzabili sul mercato. Questo valore deve essere considerato al netto delle spese di rimozione. Se il presumibile valore residuo (valore realizzabile) al termine del periodo di vita utile del bene dovesse essere uguale o superiore al costo dell’immobilizzazione (può essere, ad esempio, il caso di un negozio o ufficio situato in uno stabile a carattere residenziale), il bene non deve essere ammortizzato, dato che il valore iniziale da ammortizzare è costituito dalla differenza tra il costo dell’immobilizzazione e il presumibile valore residuo al termine del periodo di vita utile (principio contabile OIC n. 16, paragrafo 62). Allo stesso modo non devono essere ammortizzati i beni che non sono suscettibili di deterioramento e consumo, quali ad esempio (si veda OIC n. 16, paragrafo 58) i terreni e le opere d’arte (ad ulteriore conferma, nella sentenza 13 ottobre 2006 n. 22021, la Corte di Cassazione ha escluso la possibilità di ammortizzare i quadri acquistati per abbellire le pareti proprio in quanto gli stessi non “perdono il loro pregio nel tempo fornendo l’utilità cui sono mirati (ma semmai lo incrementano)”.

La **residua possibilità di utilizzazione** è legata non alla “durata fisica”, ma a quella “economica”, ossia al momento in cui il bene sarà di utilità per l’impresa, cioè al periodo in cui si prevede che il cespite sarà di utilità per l’impresa. Questo periodo è normalmente inferiore alla “durata fisica” e deve essere ragionevolmente stimato sulla base di alcuni fattori:

- il deterioramento fisico legato al trascorrere del tempo;
- il grado di utilizzo;
- l’esperienza relativa alla durata economica dei cespiti sia dell’impresa sia del settore industriale in cui questa opera;

---

<sup>9</sup> La relazione al Decreto legislativo n. 127/1991 precisa il significato del termine “sistematicità”. Con questo termine si intende l’ammortamento secondo un piano a quote costanti. Si tratta però di un concetto ampiamente criticato in dottrina e superato dalla prassi.

- le stime dei produttori del cespite;
- le perizie;
- l'obsolescenza, sia del cespite sia del prodotto per cui viene adoperato;
- i piani aziendali per la sostituzione dei cespiti;
- le condizioni di utilizzo, quali i turni di produzione, il corretto utilizzo, il livello tecnico del personale addetto, i luoghi di utilizzo;
- le politiche di manutenzione e riparazione: un'inadeguata manutenzione può ridurre la durata economica del cespite, una manutenzione diligente può prolungarla, ma non indefinitamente.

Il piano inizialmente predisposto deve prevedere un riesame periodico per verificare che non siano intervenuti cambiamenti tali da richiedere una modifica delle stime effettuate nella determinazione della residua possibilità di utilizzazione. Se quest'ultima si modifica, il valore contabile dell'immobilizzazione (valore originario al netto degli ammortamenti fino a quel momento effettuati) al tempo di questo cambiamento, deve essere ripartito sulla nuova vita utile residua del cespite, e questa modifica deve essere motivata in nota integrativa.

Nel caso di cespiti che comprendono accessori, componenti o pertinenze, aventi una vita utile di durata inferiore rispetto al cespite principale, si calcola l'ammortamento di questi componenti separatamente dal cespite principale, salvo il caso in cui ciò non sia praticabile.

**I metodi di ammortamento** devono assicurare una razionale e sistematica imputazione del valore dei cespiti durante la loro vita utile stimata.

Il fatto che l'ammortamento dei beni debba essere sistematico non significa che l'unico metodo di ammortamento applicabile sia quello a quote costanti. Pertanto, è ammesso anche l'ammortamento a quote decrescenti, pur essendo, tuttavia, preferibile il piano a quote costanti: quest'ultimo si fonda sull'ipotesi semplificatrice che l'utilità del bene oggetto di ammortamento si ripartisce nella stessa misura su ogni anno di vita utile del bene stesso.

I metodi a quote decrescenti si basano sull'ipotesi che l'impresa tragga dalle immobilizzazioni una maggiore utilità nei primi anni della loro vita, sia perché la loro efficienza tecnica tende a diminuire con il passare del tempo, sia perché i costi di manutenzione tendono ad aumentare per il processo di invecchiamento dei cespiti stessi.

Infine, il principio contabile n. 16 contiene le precisazioni riepilogate nella tabella seguente:

Inizio dell'ammortamento	L'ammortamento inizia nel momento in cui il cespite è disponibile e pronto all'uso.
Cespiti da ammortizzare	Tutti i cespiti devono essere ammortizzati tranne i 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 insistono, il valore dei terreni deve essere scorporato ai fini dell'ammortamento sulla base di stime.
Imballaggi da riutilizzarsi	Gli imballaggi, se di ammontare rilevante, devono essere capitalizzati ed ammortizzati e nella predisposizione del loro piano di ammortamento si deve tenere conto delle

	situazioni in cui si prevede di non recuperare il costo dalla clientela.
Cespiti completamente ammortizzati, ma ancora funzionanti	Devono essere indicati in nota integrativa con evidenziazione del costo originario e degli ammortamenti accumulati.
Cespiti temporaneamente non utilizzati	L'ammortamento deve comunque essere calcolato. Viceversa, non sono oggetto di ammortamento i beni destinati alla vendita, i cespiti obsoleti e, in generale, quelli non più utilizzati o utilizzabili nel processo produttivo. Il valore di questi cespiti dovrà essere ridotto a quello di netto realizzo.
Cespiti destinati alla vendita	Per i cespiti destinati alla vendita e non più in uso nell'attività produttiva dell'impresa, gli ammortamenti non devono più essere calcolati.

L'ammortamento rileva dall'esercizio in cui il bene è disponibile e pronto all'uso.

Si ricorda, infine, che, nel momento in cui un cespite viene venduto, occorre comunque calcolare e imputare al conto economico la quota di ammortamento relativa alla frazione dell'ultimo esercizio in cui è stato utilizzato (principio contabile OIC n. 16, paragrafo 81. A conferma si veda anche il principio contabile OIC n. 30, punto 3.4.5. in cui è stato precisato che *“nel caso di alienazione, perdita o comunque dismissione del cespite nel corso dell'esercizio, è corretto calcolare l'ammortamento relativo alla frazione dell'esercizio nel quale il cespite medesimo è stato utilizzato e quindi la plusvalenza o minusvalenza al netto di tale ammortamento”*).

Inoltre, il **critero di ammortamento** scelto deve essere nuovamente esaminato nel momento in cui non risponde più alle condizioni originarie previste nel piano di ammortamento. In particolare, l'OIC 16 [dicembre 2016] precisa che costituisce un cambiamento di stime contabili l'eventuale modifica del piano di ammortamento per cambiamenti delle condizioni originarie stabilite (per ulteriori approfondimenti si confronti l'OIC 29 [2016], relativo ai “cambiamenti di principi contabili, stime, errori e fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio”).

Inoltre, qualora siano compresi nell'immobilizzazione materiale **componenti, pertinenze o accessori, con vita utile diversa dal cespite a cui si riferiscono**, l'ammortamento di tali componenti deve essere calcolato separatamente dal cespite principale, tranne qualora non sia non praticabile o significativo. Ad esempio, se un ascensore o un nastro trasportatore presentano una vita utile di durata inferiore di quella del macchinario a cui si riferiscono, si ritiene possa essere più corretto il calcolo dell'ammortamento in maniera distinta, al fine di facilitare la contabilizzazione nel momento in cui il componente potrà essere sostituito.

### 14.1.2 L'interruzione del processo di ammortamento

Il principio contabile OIC 16 ha fornito importanti chiarimenti anche in relazione ai casi in cui è possibile **interrompere il processo di ammortamento**. In particolare, secondo il documento in esame, i casi che sono in grado di interrompere il processo di ammortamento sono i seguenti:

- 1) **i beni sono destinati alla vendita:** in questo caso, i beni dovranno essere classificati nell'attivo circolante e non saranno più soggetti ad ammortamento. Oltre a ciò i beni dovranno essere valutati al minore tra il valore netto contabile e quello di realizzazione desumibile dall'andamento di mercato;

- 2) **i cespiti sono divenuti obsoleti o inutilizzabili**: anche in questo caso occorrerà non procedere più con l'effettuazione dell'ammortamento e il cespite dovrà essere iscritto al minore tra il valore contabile e quello recuperabile;
- 3) **i beni hanno un valore contabile inferiore rispetto al corrispettivo valore residuo stimato**: in particolare quest'ultimo valore è definito come "il valore realizzabile dal bene al termine del periodo di vita utile residua". Si tratta, dunque, del valore che l'impresa stima di ottenere al termine della vita utile dall'alienazione del bene e non, viceversa, del valore corrente che viene stimato dall'impresa nel corso dei diversi esercizi di utilizzo del bene.

Occorre, infine, ricordare che contrariamente a quanto previsto nella vecchia versione dell'OIC [2005], non è più consentito sospendere il processo di ammortamento per i cespiti che non sono utilizzati per lungo tempo. Anche in questo caso, quindi, l'ammortamento dovrà essere effettuato, dato che, anche in questo lasso temporale, il bene è pur sempre soggetto ad obsolescenza tecnica ed economica.

### Esempio

L'impresa Alfa acquista un impianto del valore di 1.600.000 €.

La società stima una vita utile residua dell'impianto pari a 20 anni.

Al momento della stima della vita utile, l'impresa non procede a determinare un valore residuo, in quanto prevede l'utilizzo del cespite fino ad esaurimento della sua utilità. Inoltre, mancano elementi oggettivi per determinare quale sarà il valore di realizzo del bene decorsi 20 anni.

In questo caso, quindi, il valore da ammortizzare sarà pari a € 1.600.000, pari al costo storico del cespite.

Al momento della redazione del bilancio relativo al diciannovesimo esercizio da quanto è stato avviato il processo di ammortamento, il bene materiale avrà un valore contabile pari a 160.000 (corrispondente dalla differenza tra il costo storico di 1.600.000 € ed il fondo ammortamento riferito al diciottesimo anno pari a 1.440.000)

Al termine del diciannovesimo anno, anche gli amministratori sono in grado di stimare un valore residuo dell'impianto pari a 180.000.

Nonostante l'impresa abbia determinato il valore residuo stimato soltanto durante la vita utile del bene e non al momento della rilevazione iniziale, esso può essere utilizzato come valore di riferimento per il confronto con il valore contabile. Infatti, il paragrafo 62 del nuovo OIC16 [richiede che il valore residuo dell'immobilizzazione, al termine del periodo di vita utile, venga periodicamente aggiornato. Essendo quest'ultimo pari a 160.000 ed inferiore rispetto al relativo valore residuo stimato (180.000), la società dovrà interrompere il processo di ammortamento.

## 14.2 I criteri fiscali

L'ammortamento delle immobilizzazioni materiali è disciplinato dall'articolo 102 del TUIR, secondo il quale la deducibilità delle quote di ammortamento dei beni materiali è ammessa soltanto per i beni considerati strumentali per l'esercizio dell'impresa e a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene.

Sono considerati **beni strumentali** quelli posseduti dall'imprenditore a titolo di proprietà o altro diritto, effettivamente utilizzati nell'esercizio dell'attività d'impresa (risoluzione ministeriale 5 gennaio 1981, n. 9/2320).

Per quanto riguarda i beni immobili posseduti dalle imprese il concetto di strumentalità è contenuto nell'articolo 43 del TUIR il quale statuisce che sono considerati immobili strumentali:

- quelli utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa commerciale da parte del possessore;
- quelli relativi all'impresa che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, anche se non utilizzati o dati in locazione o comodato nell'esercizio dell'impresa.

Le disposizioni del TUIR distinguevano tra tre diversi tipi di ammortamento:

- l'ammortamento ordinario;
- l'ammortamento accelerato;
- l'ammortamento anticipato.

Per effetto della nuova disciplina introdotta dall'articolo 1, comma 33, lettera n), n. 1), della legge finanziaria 2008, a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 2007 non è più possibile dedurre ai fini fiscali quote a titolo di ammortamento accelerato e anticipato.

La condizione generale affinché gli ammortamenti siano deducibili è la loro imputazione al conto economico di competenza.

Le quote di ammortamento sono deducibili in misura non superiore a quella che risulta applicando al costo dei beni i coefficienti stabiliti da un'apposita tabella individuata con decreto del ministro delle finanze (Decreto ministeriale 31 dicembre 1988). La tabella si suddivide in gruppi e specie di attività produttive, all'interno di ogni specie vengono indicati i coefficienti per le singole categorie di beni. Può accadere che, con riferimento a un dato settore, manchi il coefficiente di ammortamento di un bene. In questo caso è necessario fare riferimento al coefficiente del bene previsto in riferimento ad un settore produttivo che presenta caratteristiche simili a quello in cui opera l'imprenditore (Risoluzione ministeriale 22 marzo 1980, n. 9/074).

Nel primo esercizio di ammortamento i coefficienti devono essere ridotti alla metà.

Per quanto riguarda, invece, **“l'entrata in funzione del bene”** si ricorda che, secondo l'orientamento espresso in giurisprudenza, questo momento deve essere individuato in quello di effettiva immissione del bene nel ciclo produttivo, a prescindere dal fatto che il bene sia potenzialmente idoneo all'utilizzo anche in un momento anteriore (Commissione Tributaria Centrale, 29 aprile 1994, n. 1317). A tal riguardo, a titolo esemplificativo, nella circolare 20 ottobre 1998 n. 1/98, la Guardia di finanza ha individuato quali **“elementi sintomatici dell'utilizzo del bene”**:

- il momento dal quale ha inizio il consumo di energia elettrica necessaria per il funzionamento del bene;
- l'impiego di manodopera;
- l'inserimento del bene nella catena di produzione;
- le risultanze della contabilità industriale.

Secondo l'orientamento espresso in giurisprudenza, per i beni destinati alla immediata sostituzione di altri beni in uso continuativo e soggetti a imprevedibile deperibilità o rottura, l'esercizio di **“entrata in funzione”** deve essere determinato nel momento in cui questi beni sono approntati alla futura sostituzione (Cass. 16 gennaio 2008 n. 8773. Coerentemente con questo principio, quindi, è stata riconosciuta la possibilità di

ammortizzare l'erogatore di un carburante predisposto in una stazione di servizio per la pronta sostituzione di quello già in uso).

Per effetto della disposizione transitoria, quindi, l'eventuale differenza non imputata a conto economico potrà comunque essere dedotta direttamente in dichiarazione dei redditi mediante l'appostazione di una "variazione in diminuzione" in corrispondenza del quadro RF.

Viceversa, ai fini IRAP, per effetto del principio di diretta derivazione della base imponibile dal conto economico introdotto dalla finanziaria 2008, le eventuali quote di ammortamento iscritte in bilancio in misura superiore ai nuovi limiti previsti dal TUIR saranno comunque deducibili.

### 14.3 L'ammortamento dei terreni

Dal punto di vista civilistico non è ammesso l'ammortamento dei terreni perché gli stessi sono dotati di vita utile non limitata nel tempo.

Dal punto di vista fiscale, i terreni sono privi del requisito della strumentalità e pertanto, non sono ammortizzabili ai sensi dell'articolo 102 del TUIR. Come precisato nella circolare del 10 aprile 1991 n. 11/9/358 e nella circolare del 17 maggio 2000 n. 98/E "i terreni, ancorché assolvono una funzione di strumentalità nell'esercizio delle attività, non sono ammortizzabili atteso che, per loro natura, non sono suscettibili di deperimento e consumo e, quindi, difettano del requisito richiesto, sia dalla normativa civilistica sia fiscale, perché l'ammortamento possa essere effettuato". L'impossibilità di assoggettare ad ammortamento i terreni costituisce un principio generale che però ammette eccezioni. Qualora si presentino situazioni in cui il terreno soddisfi i requisiti della strumentalità e della deperibilità si può ritenere ammesso l'ammortamento. Infatti la risoluzione del 4 luglio 1975 n. 2/042 ha riconosciuto la possibilità di dedurre quote di ammortamento relative a terreni adibiti ad autostrade con coefficiente dell'1%, estendendo in seguito questa possibilità ai terreni indicati nelle tabelle dei coefficienti di ammortamento delle imprese di trasporti.

Per il regime fiscale applicabile alle quote di ammortamento relative ai terreni (aree) che "incorporano" fabbricati strumentali e pertinenziali si veda il successivo paragrafo 14.7.2..

### 14.4 L'ammortamento dei beni concessi in comodato

Com'è noto, dal punto di vista civilistico, i beni strumentali di proprietà dell'impresa concessi in comodato a terzi devono essere assoggettati a procedura di ammortamento in quanto il bene, anche se fisicamente non collocato nel luogo di ordinario svolgimento dell'attività (e, conseguentemente, non utilizzato direttamente), può risultare parte integrante del complesso di beni organizzato dall'imprenditore per il raggiungimento delle finalità d'impresa.

Dal punto di vista fiscale, invece, il soggetto comodante può portare in deduzione nei vari esercizi di competenza le quote di ammortamento relative ai beni concessi in comodato a terzi, a condizione che:

- il costo relativo all'ammortamento sia inerente all'attività svolta;
- il bene sia strumentale rispetto all'attività d'impresa esercitata.

Questo orientamento è stato confermato nella risoluzione 16 maggio 2008, n. 196/E, con la quale l'Agenzia delle Entrate ha precisato che:

- con riguardo al requisito dell'inerenza dei costi "opera la disposizione contenuta nell'articolo 109, comma 5, del TUIR, secondo la quale "le spese e gli altri componenti negativi...sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito...". Il principio di inerenza non è legato in particolare ai ricavi, ma più in generale è correlato

*all'attività dell'impresa, con la conseguenza che si rendono deducibili tutti i costi relativi all'attività e riferentisi ad attività ed operazioni che concorrono a formare il relativo reddito*"<sup>10</sup>;

- e che *“per esercizio dell'impresa deve intendersi non solo lo svolgimento dell'attività “propria” dell'impresa, ma anche di tutte quelle operazioni - collaterali all'attività principale – che l'impresa compie in vista del raggiungimento delle finalità aziendali (produzione di ricavi)”*<sup>11</sup>.

Quanto affermato dall'Agenzia delle Entrate trova riscontro anche in una recente sentenza della giurisprudenza di legittimità. In questo senso, infatti, nella **sentenza del 21 gennaio 2011, n. 1389**, la **Corte di Cassazione**,

- dopo aver premesso che:
  - *“affinché un costo sostenuto da un imprenditore sia fiscalmente deducibile dal reddito di impresa non è necessario che questo sia stato sostenuto per ottenere una ben precisa e determinata componente attiva di quel reddito, ma è sufficiente che esso sia correlato alla impresa in quanto tale, e cioè sia stato sostenuto al fine di svolgere un'attività idonea a produrre utili”*;
  - *“è stata anche ammessa l'inerenza di costi per acquisto di beni anche se prodromiche all'espletamento di nuove attività consentite dall'oggetto sociale, e quindi non immediatamente produttive di ricavi (Cass. n. 7808 del 2008) e, più in generale, nell'ambito delle strategie di gruppo, in cui il fine di profitto deve essere visto in un contesto più ampio rispetto all'imprenditore singolo”*;
- ha affermato che:
  - *“un'attività di impresa può essere svolta anche attraverso un procedimento complesso caratterizzato dalla esternalizzazione di fasi più o meno ampie di produzione, dove un soggetto conserva la proprietà ed il controllo dei beni di produzione affidati a terzi per costruire e fornire i beni richiesti, che cedono così la proprie utilità alla impresa proprietaria e non a quella utilizzatrice. Con la conseguenza che i relativi costi possono essere ammessi al processo di ammortamento in capo al soggetto proprietario concorrendo alla realizzazione del suo programma economico nella misura in cui consentono alla comodante di ottenere i beni prodotti con le macchine date in comodato ad un prezzo inferiore a quello praticabile ove la comodataria avesse dovuto accollarsi l'inerenza dell'acquisto in proprio di beni strumentali necessari alla produzione”*;
  - *“tutto il rapporto di “esternalizzazione” deve essere “documentato in modo idoneo nel senso che il vantaggio derivante dalla delocalizzazione della produzione sia specifico e predeterminato, sicché sia percepibile la integrazione tra il ciclo produttivo interno alla impresa e quello affidato a terzi, e la natura e la entità dell'apporto reso dalla attività del terzo al miglioramento dei conti economici della impresa, anche nella forma del risparmio di spesa”*.

Si ricorda, infine, che, in caso di risoluzione anticipata o cessazione naturale del contratto di comodato, nel caso in cui il bene, una volta rientrato nella disponibilità del comodante, non dovesse essere riutilizzato direttamente nell'attività d'impresa, la quota di ammortamento deducibile dovrà essere raggugliata ai giorni che intercorrono tra l'inizio del periodo d'imposta e la data di risoluzione o cessazione. Al riguardo si veda la ris. Ag. Entrate 16 maggio 2008 n. 196/E e, in precedenza, la risoluzione 12 febbraio 2002 n. 41/E).

## 14.5 L'ammortamento dei beni dati in noleggio ai soggetti terzi

<sup>10</sup> Nello stesso senso: circolare ministeriale 7 luglio 1983, n. 30, risoluzione del 28 ottobre 1998, n. 158.

<sup>11</sup> Nello stesso senso: Commissione Tributaria centrale, sentenza del 17 maggio 1993, n. 1893; risoluzione del 5 gennaio 1981, n. 9/2320/E.

Con la **risoluzione n. 133/E del 20 dicembre 2010**, l'Agenzia delle Entrate ha fornito importanti chiarimenti in merito alle corrette aliquote d'ammortamento da utilizzare sui beni appartenenti alle società di noleggio.

Nel documento citato, infatti l'Amministrazione finanziaria:

- dopo aver premesso che:
  - *“in linea generale, tutti i beni materiali strumentali sono fiscalmente ammortizzabili, compresi quelli concessi in locazione o comodato a terzi purché tuttavia persista il carattere di strumentalità”;*
  - *come già affermato nelle precedenti risoluzioni n. 9/2320 del 5 gennaio 1981, n. 56/E del 9 aprile 2004 e nelle circolari n. 10/E del 13 marzo 2006 e n. 13506 dell'11 giugno 2009, “ai fini della corretta determinazione dei coefficienti di ammortamento applicabili, occorre far riferimento in linea di principio all'attività esercitata dal locatore o comodante e non al settore di attività in cui il locatario/comodatario utilizza il bene”;*
- ha concluso che:
  - *“la regola generale appena descritta deve essere derogata nel caso delle imprese che operano nel settore del noleggio per le quali l'applicazione del coefficiente previsto per il gruppo residuale <<Altre attività non precedentemente specificate>> dal D.M. 31 dicembre 1988 non riflette l'effettivo deperimento del bene”;*
  - *“in questa ipotesi, a parere della scrivente il coefficiente di ammortamento deve essere ricercato nel gruppo di attività dell'utilizzatore in modo da dare una rappresentazione più realistica del deterioramento fisico dei beni”;*
  - *“tale deroga ai principi generali può trovare applicazione solo a condizione che il bene venga impiegato per tutta la sua vita utile esclusivamente nel medesimo settore di attività, anche da parte di più utilizzatori”.*

Attraverso la risoluzione in commento, quindi, l'Agenzia ha dettato per le imprese di noleggio un criterio per individuare i coefficienti di ammortamento dei beni concessi in noleggio a soggetti terzi differente dalla regola generale adottata per i beni concessi in locazione o comodato.

Infatti, secondo l'Amministrazione finanziaria in caso di noleggio trovano applicazione le aliquote fiscali proprie dell'attività svolta dall'utilizzatore del bene e non quelle riferite all'attività del proprietario del bene, in quanto maggiormente rappresentative dell'effettivo deperimento del bene stesso. Questo, però, vale a condizione che il bene venga impiegato per tutta la sua durata esclusivamente nello stesso settore di attività, anche se da parte di utilizzatori diversi.

## **14.6 L'ammortamento dei beni a seguito di un conferimento di azienda/ramo di azienda in regime di neutralità fiscale**

Con la Norma di comportamento n. 178 l'Associazione italiana dottori commercialisti (di seguito anche indicata anche come “l'ADC”) ha fornito alcune precisazioni in merito alla portata applicativa dell'articolo 176 del TUIR che, com'è noto, prevede, in ipotesi di conferimento di azienda o di ramo d'azienda, l'applicazione di un regime di neutralità fiscale in base al quale, per gli elementi patrimoniali sui quali il conferente ha effettuato ammortamenti fiscali, il subentro implica che la società conferitaria non assume semplicemente il valore netto fiscalmente riconosciuto in capo al conferente, bensì assume:

- sia il costo storico lordo riconosciuto ai fini fiscali;
- sia l'ammortamento o la svalutazione fiscale già effettuata dal conferente.

In particolare, l'ADC:

- dopo aver affermato che *“in ipotesi di conferimento d’azienda o di ramo d’azienda soggetto alla disciplina di cui all’art. 176 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, la società conferitaria è ammessa a computare gli ammortamenti avendo come riferimento il costo per la società conferente”*;
- ha concluso che:
  - se gli ammortamenti *“non sono in tutto o in parte imputati a conto economico a causa delle tecniche contabili o valutative adottate, la deducibilità è ammessa in applicazione dell’art. 109, comma 4, lettera b del Testo unico delle imposte sui redditi”*;
  - *“se invece i minori ammortamenti contabili derivano dalla previsione di un allungamento della residua vita utile dei beni, gli stessi sono deducibili nei limiti dell’importo imputato a conto economico”*.

Al riguardo, in via preliminare occorre considerare che, con riferimento alla questione in esame, l’Assonime nella circolare n. 51 del 2008 non ha accolto l’orientamento favorevole alla possibilità di dedurre gli ammortamenti non imputati a conto economico sulla base dell’articolo 109, comma 4, lettera b), del Tuir.

Nello specifico, infatti l’Assonime:

- dopo aver affermato che *“l’incremento degli ammortamenti fiscalmente ammessi potrà dar luogo a maggiori deduzioni soltanto qualora siano effettivamente stanziati in bilancio maggiori ammortamenti civilistici”*;
- ha concluso che *“infatti, a seguito dell’abrogazione del regime delle deduzioni extracontabili di cui al previgente art. 109, comma 4, lettera b) del TUIR, la deducibilità degli ammortamenti è subordinata, oltre che al rispetto del limite dei coefficienti tabellari, al requisito della loro previa imputazione a conto economico”*.

In questo contesto, l’interpretazione fornita nella norma di comportamento n. 178 dell’ADC è radicalmente opposta a quella fornita dall’Assonime. In questo senso, infatti, nell’assumere che in applicazione del regime di neutralità il costo degli elementi attivi e passivi riconosciuti fiscalmente in capo al conferitario è quello già riconosciuto in capo al conferente alla data di effetto del conferimento, indipendentemente dalla tecnica contabile e valutativa utilizzata in sede di conferimento, l’ADC:

- dopo aver premesso che *“il conferitario calcola le quote di ammortamento fiscalmente deducibili assumendo il costo fiscale della società conferente ed applicando allo stesso:*
  - *nel caso di immobilizzazioni materiali, i coefficienti tabellari contenuti nel Decreto 31 dicembre 1988;*
  - *nel caso di immobilizzazioni immateriali o di spese relative a più esercizi, le misure di deducibilità individuate dagli articoli 103 e 108 del Tuir”*.
- ha concluso che la deducibilità degli ammortamenti così calcolati:
  - *“è riconosciuta anche nelle ipotesi in cui, sulla base della tecnica contabile e valutativa utilizzata dal conferitario, tali quote di ammortamento risultino superiori a quelle imputate a conto economico;*
  - *consegue all’applicazione dell’art. 109, comma 4 lett. b del Tuir il quale legittima la deduzione, mediante una variazione in diminuzione effettuata in sede di dichiarazione dei redditi, di spese e altri componenti negativi che pur non essendo imputabili al conto economico sono deducibili per disposizione di legge. In tale fattispecie la disposizione di legge è quella che sancisce imperativamente la neutralità dei conferimenti d’azienda, neutralità dai cui deve conseguire una continuità dei valori fiscalmente riconosciuti indipendentemente dai comportamenti contabili e valutativi adottati dalla società conferitaria”*.

In conclusione, quindi, secondo l'ADC l'eccedenza di ammortamento fiscale potenzialmente deducibile rispetto all'ammortamento civilistico imputato a conto economico derivante dalla contabilizzazione del conferimento a saldi chiusi, è deducibile ai sensi dell'articolo 109, comma 4, lettera b), del TUIR.

## 14.7 L'ammortamento dei terreni su cui insistono fabbricati

### 14.7.1 Aspetti civilistici

Dal punto di vista civilistico i terreni non devono essere ammortizzati, in quanto si tratta di cespiti la cui utilità non si esaurisce (principio contabile OIC n. 16, paragrafo n. 58. In senso analogo si veda anche la sentenza 22 gennaio 2013 n. 1404 della Corte di Cassazione, Sez. V civile). Se il valore dei fabbricati incorpora anche quello dei terreni sui quali insistono, il valore del fabbricato va scorporato, anche in base a stime, per determinarne il corretto ammortamento.

Fanno eccezione alla regola generale sopra citata (e, conseguentemente, possono essere ammortizzati) i terreni che hanno un'utilità destinata ad esaurirsi nel tempo, come nel caso delle cave e dei siti utilizzati per le discariche (OIC 16, paragrafo 60).

La versione previgente del principio contabile OIC 16 [2005] consentiva alle società la facoltà di non scorporare il valore del terreno dal fabbricato nel caso in cui il valore del terreno tendeva a coincidere con il valore dell'eventuale fondo di ripristino alla data di chiusura dell'esercizio (che non era dunque rilevato in bilancio). Invece, la versione dell'OIC 16 [2014] richiede di scorporare in ogni caso il valore del terreno e, contestualmente, di appostare il pertinente fondo ripristino.

Le società che non scorporavano il valore dei terreni dai fabbricati poiché fruivano della predetta eccezione, rappresentata dalla presenza di costi di bonifica / ripristino di pari valore, sono tenute a modificare la propria impostazione contabile. Due possono essere i metodi di contabilizzazione dell'operazione<sup>12</sup>. Il primo prevede di applicare in modo analitico le disposizioni previste dal principio contabile OIC 19. L'applicazione della tecnica retroattiva ad inizio esercizio prevede, qualora l'operazione sia stata in precedenza contabilizzata correttamente, l'incremento del valore del terreno per la quota già ammortizzata, con contropartita proventi straordinari da cambiamento principi contabili, e contestualmente l'appostamento di un fondo oneri per ripristino ambientale, con contropartita oneri straordinari da cambiamento principi contabili. Il secondo metodo consiste, invece, nel "riqualificare" il fondo ammortamento relativo al terreno nel fondo di ripristino ambientale, salvo poi verificare la congruità del medesimo in base alle indicazioni del principio contabile OIC 19.

### 14.7.2 Aspetti fiscali

Il D.L. 3 ottobre 2006, n. 262 (Collegato alla finanziaria 2007), convertito dalla legge 286 del 24 novembre 2006, ha modificato l'articolo 36, comma 7 del D.L. 4 luglio 2006 n. 223 riguardante il regime fiscale dei terreni "incorporati" nei fabbricati strumentali ed in quelli pertinenziali.

L'articolo 36, comma 7, del D.L. n. 223/2006 ha posto fine ad un dibattito che durava da tempo in merito alla possibilità o meno di ammortizzare il terreno sottostante ad un fabbricato strumentale. La relazione al Decreto ha precisato che la disposizione "ribadisce il principio della non ammortizzabilità dei terreni e delle aree occupate dai fabbricati strumentali in base ai principi contabili nazionali ed internazionali secondo i quali le imprese devono indicare separatamente (scorporare) in bilancio il valore del fabbricato da quello del terreno e non potranno ammortizzarlo".

Il comma 7-bis della norma in esame dispone l'irrelevanza fiscale anche della quota capitale del canone di fabbricati strumentali acquisiti in locazione finanziaria, riferibile ai terreni. Il trattamento fiscale dei canoni

<sup>12</sup> Si veda "Approccio per componenti e separazione terreno-fabbricati nei bilanci redatti con le norme codicistiche alla luce dei nuovi principi contabili nazionali", Fondazione Nazionale dei Commercialisti, febbraio 2015.

relativi all'acquisizione in leasing di un fabbricato, per la quota parte riferibile al terreno sul quale il fabbricato insiste, risulta dunque equivalente a quello applicabile al costo sostenuto per l'acquisizione del medesimo fabbricato a titolo di proprietà.

Le nuove disposizioni, come precisato dall'articolo 36, comma 8 del D.L. n. 223/2006 e dalla circolare n. 28/E del 4 agosto 2006, si applicano a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data del 4 luglio 2006, anche per le quote di ammortamento relative ai fabbricati costruiti o acquistati nel corso dei periodi d'imposta precedenti. Pertanto, la norma fa salve le quote di ammortamento dedotte fino al 2005, mentre va ad incidere sulla determinazione del reddito relativo al periodo di imposta 2006 (per i soggetti d'imposta con esercizio coincidente con l'anno solare).

Chiarimenti in merito all'applicazione della disciplina in esame sono contenuti nella circolare n. 34/E del 21 novembre 2006, par. 3.4, e nella circolare n. 1/E del 19 gennaio 2007, par. 7.

## 14.8 Super iper ammortamento dei beni strumentali

### 14.8.1 Premessa

La Legge 28 dicembre 2015, n. 208 aveva introdotto per il periodo d'imposta 2016 il bonus fiscale per l'acquisto di beni strumentali nuovi, prevedendo la maggiorazione figurativa del 40% da applicare al costo di acquisto dei beni (c.d. "super ammortamento") in relazione agli investimenti effettuati dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016.

In questo contesto, la Legge 11 dicembre 2016 n. 232 ha prorogato questa disposizione per tutto il periodo d'imposta 2017, introducendo altresì due nuove categorie di beni, ovvero:

- a) gli investimenti effettuati nello stesso periodo in beni materiali strumentali nuovi ad alto contenuto tecnologico atti a favorire i processi di trasformazione tecnologica dell'azienda (indicati nell'allegato A alla Legge): per i quali il costo di acquisizione è maggiorato del 150%;
- b) gli investimenti in beni immateriali strumentali inclusi nell'allegato B effettuati da soggetti che hanno acquisito beni materiali indicati nell'allegato A: per i quali il costo di acquisizione è maggiorato del 40%.

Tra i beni che fruiscono dei cosiddetti "iperammortamenti" figurano, ad esempio, le macchine utensili e gli impianti per la realizzazione di prodotti mediante la trasformazione dei materiali e delle materie prime, oltre alle macchine motrici e operatrici per la movimentazione dei pezzi. Viceversa, per quanto riguarda i beni immateriali, si tratta di software, sistemi e *system integration*, piattaforme e applicazioni connessi a investimenti in beni materiali "Industria 4.0".

Le istruzioni ufficiali che sono state diramate lo scorso anno (circolari 12/E dell'8 aprile e 23/E del 26 maggio 2016) hanno chiarito gli aspetti applicativi della normativa, e possono essere sicuramente utilizzate anche per le nuove agevolazioni. Pertanto, è possibile delineare un quadro generale di regole comuni ai diversi filoni di investimento, considerato che le differenze tra le diverse tipologie riguardano quasi esclusivamente la misura percentuale del beneficio.

### 14.8.2 I soggetti

I destinatari del provvedimento sono i **titolari di reddito di impresa**, ma anche gli **esercenti arti e professioni**. La norma non prevede distinzioni in base alla forma giuridica adottata dal soggetto.

Pertanto nel mondo delle imprese l'agevolazione spetta a imprese individuali, società di persone, società di capitali, enti commerciali.

Per quanto riguarda i **professionisti**, il bonus spetta sia ai soggetti che svolgono l'attività in forma individuale sia agli studi associati. Come chiarito nel corso di Telefisco 2017, i lavoratori autonomi sono esclusi dal progetto "Industria 4.0", in quanto la norma riguarda soltanto i titolari di reddito di impresa.

Non vi sono distinzioni in base al regime contabile adottato. Pertanto la detassazione spetta sia a chi determina il reddito con la contabilità ordinaria sia a chi adotta la contabilità semplificata. Possono beneficiare dell'agevolazione anche i contribuenti minimi, dato che la deduzione del costo di acquisto di un bene strumentale secondo il principio di cassa non è di ostacolo alla fruizione del beneficio in esame.

Viceversa, non sono ammessi al beneficio i contribuenti forfettari, i quali determinano il reddito mediante l'applicazione di un coefficiente di redditività al volume dei ricavi o compensi. In tale ipotesi, infatti, l'ammontare dei costi sostenuti dal contribuente (inclusi quelli relativi all'acquisto di beni strumentali nuovi) non rileva ai fini del calcolo del reddito imponibile.

### 14.8.3 Periodo rilevante per gli investimenti

La Legge 28 dicembre 2015, n. 208 aveva introdotto per il periodo d'imposta 2016 il bonus fiscale per l'acquisto di beni strumentali nuovi in relazione agli investimenti effettuati dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016.

La norma contenuta nella legge di bilancio per il 2017 ha esteso il beneficio a **tutti gli investimenti effettuati fino al 31 dicembre 2017**. Tuttavia, la disposizione prevede altresì una appendice temporale, giungendo a detassare tutti gli investimenti effettuati entro il **30 giugno 2018**. Questa estensione è riconosciuta a condizione che, entro il **31 dicembre 2017**, il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura pari ad almeno il **20%** del costo di acquisizione.

Poiché la spettanza o meno del beneficio dipende dalla data di "effettuazione" dell'investimento, risulta di primaria importanza individuare i criteri per la corretta imputazione temporale delle acquisizioni dei beni strumentali, che risultano variabili a seconda del negozio giuridico sottostante.

La situazione più semplice è costituita dai beni che vengono **acquistati finiti**, per i quali la data di effettuazione dell'investimento è costituita da quella di consegna o di spedizione del bene. Se consegna o spedizione avvengono nell'arco di tempo agevolato (e quindi entro il 2017 o entro il 30 giugno 2018) il bene potrà fruire della maggiorazione degli ammortamenti. Questo beneficio, però, spetterà nel periodo in cui si avvererà la condizione necessaria per la deduzione fiscale dell'ammortamento, ovvero l'entrata in funzione del bene stesso.

Nel caso del **leasing**, per la determinazione del momento di effettuazione dell'investimento, assume rilevanza il momento in cui il bene viene consegnato, ossia entra nella disponibilità del locatario. Se, tuttavia, il contratto prevede la clausola di prova a favore del locatario, ai fini dell'agevolazione diviene rilevante la dichiarazione di esito positivo del collaudo.

Per i beni **costruiti in economia**, gli importi rilevanti per determinare il bonus sono rappresentati dalle voci normalmente utilizzate per determinare il costo finale del bene. Si tratta, sostanzialmente, delle spese di progettazione, del costo dei materiali, delle spese per la manodopera diretta, dell'ammortamento dei beni strumentali impiegati per la produzione e dei costi industriali imputabili all'opera (tra gli altri, gli stipendi dei tecnici, l'energia elettrica per gli impianti, le manutenzioni, le lavorazioni esterne). Occorre che questi valori risultino documentati dalle schede interne relative alla costruzione del bene. Per quanto riguarda il momento temporale in cui devono essere considerate queste voci, per i beni materiali generici si devono applicare le regole ordinarie di competenza alla finestra temporale che è iniziata il **15 ottobre 2015** e che terminerà il **31 dicembre 2017**.

Per gli investimenti "Industria 4.0" si deve fare riferimento al periodo 2017. Secondo le precisazioni contenute nelle istruzioni diramate dall'Agenzia delle entrate, non è indispensabile che i lavori siano iniziati a partire dal **15 ottobre 2015**, né che risultino ultimati entro il **31 dicembre 2017**. Infatti, possono essere considerati anche i costi per lavori iniziati precedentemente, limitatamente alla parte riferita per competenza all'arco temporale agevolato.

Anche nel caso di beni realizzati in economia si applicano i chiarimenti a proposito dell'acquisto del bene da terzi: opera quindi una separazione tra il momento in cui avviene la quantificazione del beneficio e il momento a partire dal quale sarà possibile la sua fruizione. In altri termini, i costi agevolati per le costruzioni in economia sostenuti nel periodo individuato dalla norma daranno luogo alla deduzione di maggiori

ammortamenti solo a partire dal periodo di imposta nel corso del quale il bene realizzato entrerà in funzione.

Per le acquisizioni derivanti da **contratti di appalto** a terzi, i costi rilevano alla data di ultimazione della prestazione, ovvero, in caso di stato di avanzamento lavori, alla data in cui l'opera o la porzione di essa risulti verificata ed accettata dal committente. Pertanto, se non sono previste liquidazioni di stati avanzamento lavori, diventa rilevante il momento della conclusione dell'appalto. Se, tuttavia, questa data cade dopo il **31 dicembre 2017**, di fatto il beneficio viene meno integralmente.

Viceversa, nel caso dei SAL, occorre aprire una finestra temporale per quantificare gli Stati avanzamento lavori, indipendentemente dalla durata (infrannuale o ultrannuale) del contratto. Naturalmente, solo una volta che il bene è stato definitivamente realizzato ed inizia a essere immesso nel processo produttivo l'impresa potrà iniziare il processo di ammortamento e quindi aggiungere anche la maggiorazione concessa dalla norma.

#### 14.8.4 I beni agevolati

Sono agevolabili i **beni materiali** mentre ne sono escluse le spese di ampliamento e di ammodernamento.

Le **migliorie sui beni** sono agevolabili soltanto se, secondo i principi contabili, rientrano di per sè stesse nella nozione di bene materiale, e quindi di bene con autonomia funzionale. Su questo aspetto, nella circolare 26 maggio 2016 n. 23/E, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che: *“con riferimento alle spese sostenute per migliorie su beni non di proprietà dell'impresa, quali ad esempio quelli utilizzati in virtù di un contratto di locazione o comodato, si ricorda che, secondo corretti principi contabili, le stesse sono capitalizzabili ed iscrivibili nella voce “Immobilizzazioni materiali” se si estrinsecano in beni che hanno una loro individualità ed autonoma funzionalità che, al termine del periodo di locazione o di comodato, possono essere rimossi dall'utilizzatore (locatario o comodatario) e possono avere una possibilità d'utilizzo a prescindere dal bene a cui accedono. Tali spese possono fruire della maggiorazione del 40 per cento in quanto costituiscono beni materiali e non meri costi, come nel caso, invece, delle spese su beni di terzi che, essendo prive di una loro autonoma funzionalità, sono capitalizzabili nella voce “Altre immobilizzazioni immateriali”. Ai fini di che trattasi, la classificazione delle spese per migliorie su beni di terzi nell'ambito delle immobilizzazioni materiali va effettuata sulla base delle indicazioni contenute nei principi contabili nazionali”*.

I beni devono inoltre essere **nuovi**, intendendo con questo requisito il fatto che nessuno debba avere utilizzato il bene in precedenza. Come già chiarito in passato, è ammessa la presenza di beni usati nel processo di costruzione di un bene nuovo a condizione che il costo delle componenti usate sia inferiore al 50% del costo complessivo del bene. Le precisazioni fornite in passato a proposito di precedenti agevolazioni (poi ribadite nella circolare 23/E) sono le seguenti: *“può essere oggetto dell'agevolazione in esame in capo all'acquirente anche il bene che viene esposto in show room ed utilizzato esclusivamente dal rivenditore al solo scopo dimostrativo, in quanto l'esclusivo utilizzo del bene da parte del rivenditore ai soli fini dimostrativi non fa perdere al bene il requisito della novità (cfr. circolare n. 4/E del 18 gennaio 2002, circolare n. 44/E del 27 ottobre 2009 e circolare n. 5/E del 19 gennaio 2015). Al riguardo si precisa che non potrà fruire della maggiorazione in commento il bene che il cedente abbia in qualche modo utilizzato per scopi diversi dalla semplice esposizione come ad esempio l'autovettura che sia stata immessa su strada dal concessionario anche per motivi dimostrativi.”*

Esistono poi esclusioni specificamente previste dalla norma. Infatti, il bonus non si applica per l'acquisto di fabbricati e costruzioni, di beni per i quali i coefficienti di ammortamento previsti dal D.M. 31 dicembre 1988 sono inferiori al 6,5% (es. silos, serbatoi, ecc.) e di beni indicati in un allegato alla legge di stabilità 2016. Si tratta di beni particolari: condutture per le industrie dell'energia elettrica, del gas e dell'acqua, materiale ferroviario, aerei.

Una questione che è stata chiarita riguarda i beni materiali strumentali per i quali il decreto ministeriale stabilisce coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5%: si deve intendere che il coefficiente che rileva è solo quello previsto dal decreto, mentre non assume alcuna importanza quello effettivamente adottato dall'impresa.

## 14.8.5 Gli autoveicoli

Per il **periodo di imposta 2016** sono agevolati anche gli acquisti di **autoveicoli**.

Per le **autovetture utilizzate da imprese e professionisti** è altresì prevista una regola aggiuntiva, che innalza il limite del costo massimo fiscalmente riconosciuto, con un aumento anche in questo caso pari al **40%**. In pratica, per le auto indicate nel Tuir all'articolo 164, comma 1, lettera b), il limite massimo del costo di acquisto è stato elevato da **18.076** a **25.306** euro. Si tratta delle autovetture utilizzate ad uso promiscuo da imprese e professionisti. Per questi beni, quindi, non solo è stato aumentato l'ammortamento deducibile, ma anche il limite massimo degli ammortamenti stessi. Per gli agenti e rappresentanti il limite massimo del costo di acquisto dell'autovettura è stato elevato da 25.823 a 36.152 euro.

Nella proroga al 2017 contenuta nella Legge 232/16, invece, tutte le auto ad uso promiscuo e quelle assegnate ai dipendenti sono state escluse dall'agevolazione. La possibilità di applicare il beneficio rimane solo per i beni ad uso esclusivamente strumentale, e quindi il bonus riguarda solo categorie specifiche di contribuenti (autoscuole, autonoleggio, e simili).

Rimane da chiarire il trattamento delle auto che sono state consegnate alla fine del 2016 ma sono state immatricolate solo nei primi mesi del 2017.

## 14.8.6 Il meccanismo di applicazione

Il riferimento "esclusivo" alle quote di ammortamento e ai canoni di locazione finanziaria fa chiaramente intuire che la maggiorazione del 40% non esplica alcuna effetto ai fini della quantificazione di canoni di locazione ordinaria, di canoni di noleggio, delle plusvalenze o delle minusvalenze in caso di cessione del bene. Infatti, *"rimangono esclusi dal beneficio i beni acquisiti tramite un contratto di locazione operativa o di noleggio. Per tali beni, la maggiorazione, al ricorrere dei requisiti previsti, potrà spettare al soggetto locatore o noleggiante."* (circolare 23/E).

La stessa circolare 23/E riassume in modo esaustivo le altre fattispecie per le quali la maggiorazione del costo non produce effetti:

- *"il calcolo delle plusvalenze di cui agli articoli 86 e 54, comma 1-bis, del TUIR o delle minusvalenze di cui agli articoli 101 e 54, comma 1-bis.1, del TUIR;*
- *la deduzione integrale del costo dei beni di cui agli articoli 102, comma 5, e 54, comma 2, del TUIR, ossia dei beni il cui costo unitario non è superiore ad euro 516,46;*
- *il calcolo del plafond del 5 per cento relativo alla deducibilità delle spese di manutenzione e riparazione di cui agli articoli 102, comma 6, e 54, comma 2, del TUIR;*
- *il calcolo del limite triennale relativo agli acquisti di beni strumentali previsto dall'articolo 1, comma 96, lettera b), della legge 24 dicembre 2007, n. 244, per i contribuenti minimi;*
- *il calcolo dei parametri utilizzati per effettuare il test di operatività delle società di comodo di cui all'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724. Si evidenzia che la maggiore quota di ammortamento del periodo d'imposta (derivante dalla maggiorazione) riduce il reddito minimo presunto rilevante nella disciplina delle società di comodo; tale disciplina, infatti, non implica il venir meno delle agevolazioni fiscali previste da specifiche disposizioni di legge (cfr. circolare n. 25/E del 2007 e circolare n. 53/E del 2009). Ciò vale anche ai fini della disciplina delle società in perdita sistematica di cui all'articolo 2, commi 36-decies e seguenti, del decreto legge 13 agosto 2011, n. 138".*

Per quanto riguarda l'ultimo aspetto, si deve concludere che se una società consegue il reddito minimo richiesto dalla normativa sulle società di comodo, ma per effetto dei super ammortamenti il reddito finale dichiarato scende al di sotto di questo livello, oppure la società va in perdita, si deve considerare comunque rispettato il requisito di società operativa. Così, a titolo esemplificativo, se una società dichiarasse un imponibile pari a 200 che però scende a 60 per effetto del bonus (una variazione in diminuzione pari a 140) e il reddito minimo da dichiarare fosse pari a 120, si dovrebbe operare il confronto tra questo importo (120) e quello determinato senza l'applicazione del bonus (200).

Infine, il comma 97 della Legge 208/16 prevede espressamente che le disposizioni sulla maggiorazione del costo non producono effetto sui valori attualmente stabiliti per l'elaborazione e il calcolo degli studi di settore previsti dall'articolo 62 bis del decreto legge 331/1993.

### 14.8.7 La variazione in diminuzione

La norma prevede che il costo di acquisizione dei beni agevolati venga maggiorato del **40%** o del **150%**. Per i canoni di locazione finanziaria il beneficio per l'utilizzatore riguarda la quota capitale inclusa nel canone. Si tratta di un aumento figurativo, che vale solo a fini fiscali. Più precisamente, questa maggiorazione si deve applicare "ai fini delle imposte sui redditi" e quindi essa non esplica nessun effetto nella determinazione dell'Irap.

Dal punto di vista pratico, la maggiore quota di ammortamento che può essere dedotta deve essere indicata come una variazione in diminuzione del reddito imponibile.

Per i beni il cui costo unitario non supera i 516,46 euro, la maggiorazione del 40% prevista dall'agevolazione porta ad un costo maggiorato di 722,40 euro. Tale costo maggiorato (722,40 euro) può essere dedotto integralmente nell'esercizio (circolare 12/E dell'8 aprile 2016, par. 10.6).

È importante sottolineare l'assenza di legame tra ammortamenti civilistici e la variazione in diminuzione a fini fiscali, soprattutto quando l'importo imputato a bilancio è inferiore a quanto previsto dal DM 31 dicembre 1988. Ad esempio, per un bene di costo 100, con coefficiente di ammortamento 10, la variazione in diminuzione è pari a 4 (cioè al 10% del maggior costo figurativo di 40). Se l'impresa imputa a conto economico un ammortamento ridotto, per esempio pari a 8, è sempre possibile effettuare la variazione in diminuzione a fini fiscali pari a 4, in considerazione del fatto che la maggiorazione del 40% si concretizza in una deduzione che opera in via extracontabile, non correlata alle valutazioni di bilancio. Per converso, le eventuali maggiorazioni degli ammortamenti non utilizzate nella dichiarazione dei redditi non potranno essere recuperate nei periodi successivi. La separazione della gestione fiscale da quella contabile degli ammortamenti permette pertanto di migliorare il risultato del conto economico (grazie ad una riduzione delle imposte sui redditi) senza doverlo aggravare con l'imputazione di ammortamenti maggiori rispetto a quelli derivanti dal piano sistematico civilistico.

Di seguito si riporta un esempio numerico da cui si evince che **la distribuzione del beneficio fiscale del superammortamento (maggiorazione del 40%) nel leasing ha un effetto più immediato rispetto all'acquisto del bene in proprietà**. Tale circostanza consegue, in primis, dalla minore durata "fiscale" del contratto di leasing prevista dalle norme sulla locazione finanziaria, e in via subordinata, dall'assenza di riduzioni delle quote deducibili dei canoni di leasing nel primo anno di entrata in funzione del bene (riduzioni, invece, previste per le quote di ammortamento relative ai beni acquistati in proprietà).

Beta SpA acquista un macchinario in leasing (decorrenza contratto 1 gennaio 2016).

Costo del bene: €200.000

Canoni di leasing complessivi: €210.000 ( €180.000 quota capitale, €30.000 quota interessi)

Riscatto: €20.000 (10% del costo del bene)

Coefficiente di ammortamento fiscale del bene: 20%

La durata contrattuale del leasing è pari alla durata fiscale: 2,5 anni

Di seguito il confronto con l'acquisto in proprietà

Anno	Acquisto			Leasing			
	Ammortamento	Extra-deduzione	Totale dedotto	Quota capitale canoni	Amm.to riscatto	Extra-deduzione	Totale dedotto
1	20.000	8.000	28.000	72.000		28.800	100.800
2	40.000	16.000	56.000	72.000		28.800	100.800
3	40.000	16.000	56.000	36.000	2.000	15.200	53.200
4	40.000	16.000	56.000		4.000	1.600	5.600
5	40.000	16.000	56.000		4.000	1.600	5.600
6	20.000	8.000	28.000		4.000	1.600	5.600
7					4.000	1.600	5.600
8					2.000	800	2.800
Totale	200.000	80.000	280.000	180.000	20.000	80.000	280.000

### 14.8.8 Gli investimenti “Industria 4.0”

La Legge 11.12.2016 n. 232 ha introdotto due nuove possibilità:

- la maggiorazione del 150 % del costo di acquisto dei beni materiali indicati nell'allegato A;
- la maggiorazione del 40 % costo di acquisto dei beni immateriali indicati nell'allegato B.

Per quanto riguarda i beni immateriali, trattandosi sostanzialmente di software, è richiesto che l'investimento avvenga congiuntamente ad acquisizioni di beni materiali nuovi indicati nell'allegato A. Nel corso di Telefisco 2017 è stato chiarito che se l'acquisto del bene immateriale industria 4.0 avviene nel 2017, ma il software viene utilizzato per impianti acquistati in precedenza, il bonus non spetta. In altri termini, per beneficiare dell'agevolazione sui beni immateriali è necessario che esista almeno un bene materiale che fruisce della maggiorazione del 150%. Per converso, non è necessario che il bene immateriale sia specificatamente riferito al bene materiale che fruisce dell'iper ammortamento: si può trattare, quindi, anche di un software non riferibile allo specifico bene materiale agevolato. Se l'investimento riguarda un bene materiale che già comprende un software necessario per il suo funzionamento (software embedded), l'intero corrispettivo di acquisto fruisce della maggiorazione del 150% senza bisogno di distinguere la componente materiale da quella immateriale. Nelle risposte di Telefisco 2017 viene specificato che questa interpretazione deriva dal fatto che i beni indicati nell'allegato B sono software stand alone e quindi non necessari al funzionamento specifico del bene.

Sempre nel corso di Telefisco 2017 l'Amministrazione finanziaria ha precisato che se un bene è stato consegnato nel 2016, anche se entra in funzione e viene interconnesso al sistema aziendale nel 2017, la misura del beneficio rimane quella vigente l'anno precedente ovvero pari al 40%.

Per i beni materiali, è di tutta evidenza che il beneficio fiscale viene ad essere particolarmente rilevante. Se ipotizziamo l'acquisto di un bene di costo 100, il maggiore ammortamento deducibile nel corso degli anni è pari a 150 e consente un risparmio di imposta (calcolato con la nuova aliquota del 24 %) pari a 36: questo equivale a dire che la misura fiscale consente di recuperare il 36 % dell'importo investito.

In termini di adempimenti specifici, segnaliamo che per la fruizione dei benefici l'impresa è tenuta a produrre una dichiarazione resa dal legale rappresentante ovvero, per beni aventi ciascuno un costo di acquisizione superiore a euro 500.000, una perizia tecnica giurata (redatta per singolo bene acquisito) rilasciata da un professionista iscritto all'albo, attestante che i beni presentano le caratteristiche tecniche tali da poter essere inclusi negli elenchi dei beni agevolabili e che sono interconnessi al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.

L'Amministrazione finanziaria nel corso di Telefisco 2017 ha chiarito che, affinché un bene, coerentemente

con quanto stabilito dall'articolo 1, comma 11, della legge n. 232/2016, possa essere definito "interconnesso" ai fini dell'ottenimento del beneficio dell'iper ammortamento del 150%, è necessario e sufficiente che:

1. scambi informazioni con sistemi interni (es.: sistema gestionale, sistemi di pianificazione, sistemi di progettazione e sviluppo del prodotto, monitoraggio, anche in remoto, e controllo, altre macchine dello stabilimento, ecc.) e/o esterni (es.: clienti, fornitori, partner nella progettazione e sviluppo collaborativo, altri siti di produzione, supply chain, ecc.) per mezzo di un collegamento basato su specifiche documentate, disponibili pubblicamente e internazionalmente riconosciute (esempi: TCP-IP, HTTP, MQTT, ecc.);
2. sia identificato univocamente, al fine di riconoscere l'origine delle informazioni, mediante l'utilizzo di standard di indirizzamento internazionalmente riconosciuti (es.: indirizzo IP).

### 14.8.9 Irrilevanza per gli acconti

Come avviene di consueto per le norme agevolative, è previsto che il bonus non produca effetti sugli acconti. Questo vale innanzitutto per l'anno 2017, il cui acconto deve essere determinato considerando, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata in assenza del beneficio fiscale in argomento. Anche per il 2018 sono sterilizzati gli effetti finanziari, nel senso che l'acconto dovuto deve essere ricalcolato partendo dalle imposte dovute per l'anno precedente senza però tenere conto dell'eventuale agevolazione di cui l'impresa ha fruito. Nulla viene previsto per i periodi di imposta successivi, per cui a partire dal calcolo degli acconti per il 2019 si avranno anche effetti finanziari positivi dovuti alla piena applicazione della norma agevolativa.

## 15. I VEICOLI AZIENDALI

### 15.1 Il regime di deducibilità dei costi relativi ai veicoli

L'articolo 15-bis, commi 7 e 8, del Decreto Legge 81/2007 ha introdotto alcune modifiche al trattamento fiscale applicabile ai veicoli<sup>13</sup> posseduti in regime d'impresa disciplinato dall'articolo 164 del TUIR<sup>14</sup> rispetto a quelle che, in precedenza, erano già state operate dal Decreto Legge 3 ottobre 2006, n. 262<sup>15</sup>.

Per effetto di questa disposizione, e delle successive modifiche intervenute, la deducibilità dei costi<sup>16</sup> relativi ai veicoli posseduti in regime d'impresa è stabilita nelle seguenti misure:

<sup>13</sup> Si ricorda che, ai sensi dell'articolo 164 del TUIR, con il termine "veicoli" devono intendersi le autovetture, gli autocaravan, i motocicli e i ciclomotori.

<sup>14</sup> Nella risoluzione del 22 agosto 2007 n. 231/E l'Agenzia delle Entrate ha riconosciuto l'impossibilità di ricorrere all'istituto dell'interpello previsto dall'articolo 37-bis, comma 8, del D.P.R. n. 600/73 per evitare le limitazioni alla deducibilità dei costi relativi ai veicoli previsti dall'articolo 164 del TUIR, e ciò in considerazione del fatto che la norma in esame non avrebbe una finalità antielusiva, ma sarebbe "diretta a forfettare il requisito dell'inerenza relativamente ai costi connessi all'acquisto ed alla gestione delle autovetture".

<sup>15</sup> Convertito nella legge 24 novembre 2006, n. 286.

<sup>16</sup> La circolare 18 giugno 2008, n. 47/E, paragrafo 5.3, chiarisce che tra i costi rientranti nella disciplina dell'articolo 164 del Tuir rientrano anche gli interessi passivi relativi a finanziamenti ottenuti specificatamente per l'acquisto di un automezzo, infatti "l'articolo 164 del Tuir costituisce una disciplina di carattere speciale in relazione a tutti i costi (<<indipendentemente dalla loro natura>> come affermato nella circolare n. 48/E del 10 febbraio 1998) sostenuti in relazione ai particolari cespiti in esso contemplati,

- 20%<sup>17</sup>, per i veicoli diversi da quelli strumentali o assegnati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta (con un limite massimo di costo d'acquisto pari a € 18.076 per le autovetture e gli autocaravan, € 4.131,66 per i motocicli ed € 2.065,83 per i ciclomotori);
- 70%<sup>18</sup>, per i veicoli assegnati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta (senza limite massimo di costo d'acquisto);
- 80%, per i veicoli utilizzati dagli agenti e rappresentanti di commercio (fino ad un limite massimo di costo d'acquisto pari a € 25.823 per gli autoveicoli).

In considerazione del diverso regime sopra citato, di seguito analizziamo il trattamento fiscale relativo ai veicoli posseduti in regime d'impresa in funzione:

- delle diverse modalità di utilizzo degli stessi;
- dei soggetti utilizzatori.

#### A) Veicoli ad uso strumentale

L'attuale disciplina conferma la deducibilità integrale (100%) dei costi<sup>19</sup> relativi ai veicoli che vengono considerati "strumentali" all'attività d'impresa esercitata. A quest'ultimo riguardo, tuttavia, è opportuno sottolineare che, nonostante le modifiche operate dal Decreto Legge n. 81/2007, secondo l'Agenzia dell'Entrate il concetto della "strumentalità" dei veicoli all'attività d'impresa deve continuare ad essere interpretato in modo restrittivo. In questo senso, infatti, è stato precisato che:

- devono considerarsi tali "... i veicoli senza i quali l'attività stessa non può essere esercitata" (a titolo esemplificativo rientrano nella fattispecie in esame le autovetture per le imprese che effettuano attività di noleggio, gli aeromobili da turismo e le imbarcazioni da diporto utilizzati dalle scuole per l'addestramento al volo e alla navigazione);<sup>20</sup>
- devono essere esclusi da questa definizione "... tutti i mezzi di trasporto non a motore, come pure i veicoli alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa anche se temporaneamente utilizzati per fini pubblicitari o promozionali"<sup>21</sup>.

#### B) Veicoli assegnati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta

Prima di analizzare nel dettaglio gli aspetti fiscali relativi ai veicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti, può essere opportuno ricordare due aspetti fondamentali, ovvero che:

- il veicolo viene considerato assegnato in "uso promiscuo" al dipendente (non necessariamente il medesimo) quando il relativo utilizzo è previsto in parte per scopi aziendali (ad esempio per trasferte aziendali o visite ai clienti) e, in parte, per scopi personali (ad esempio per viaggi in orari extralavorativi, viaggi personali al sabato e alla domenica, viaggi durante le ferie, viaggi in orario extra lavoro);

---

*ivi compresi gli interessi passivi, si ritiene che qualunque componente negativo sostenuto relativamente ai veicoli di cui la citato articolo 164 deve essere assoggettato esclusivamente alla disciplina di tale articolo".*

<sup>17</sup> Tale percentuale è stata introdotta con decorrenza 1° gennaio 2013, dall'articolo 1, comma 501, L. 24 dicembre 2012, n. 228. La precedente percentuale di deducibilità era stabilita in misura pari al 40%.

<sup>18</sup> Tale percentuale è stata introdotta dall'articolo 4, comma 72, lett. b), L. 28 giugno 2012, n. 92, con decorrenza dal periodo d'imposta successivo alla data del 18 luglio 2012. La precedente percentuale di deducibilità era stabilita in misura pari al 90%.

<sup>19</sup> In particolare si tratta dei costi relativi:

- alle quote di ammortamento;
- ai canoni di leasing e/o noleggio;
- a tutti gli altri costi relativi al veicolo (a titolo esemplificativo: carburanti e lubrificanti, assicurazioni, bolli).

<sup>20</sup> In questo senso, tra le altre, si vedano le circolari: 19 gennaio 2007 n. 1/E; 16 febbraio 2007 n. 11/E; 23 marzo 2007 n. 59/E, e le risoluzioni 27 luglio 2007 n. 190/E e 22 agosto 2007, n. 231/E.

<sup>21</sup> Circolare 10 febbraio 1998, n. 48/E e risoluzione 27 luglio 2007, n. 190/E.

- la “maggior parte del periodo d’imposta” implica, invece, che:
  - (in linea generale) il veicolo deve essere assegnato ai dipendenti per un lasso temporale non inferiore a 183 giorni (ovvero la metà di 365 giorni, anche non consecutivi);
  - per i veicoli acquistati o ceduti in corso d’anno, l’assegnazione in uso promiscuo deve essere effettuata per un lasso temporale superiore alla metà del periodo di possesso<sup>22</sup>.

### B.1) Veicoli acquistati dalla società a titolo di proprietà

Per i veicoli acquistati in proprietà dalla società ed assegnati in uso ai dipendenti per la maggior parte del periodo d’imposta, è previsto il seguente trattamento fiscale:

- in capo alla società: tutti i costi sostenuti sono deducibili al 70%<sup>23</sup> senza alcun limite massimo<sup>24</sup>;
- in capo al dipendente: il relativo *benefit* è quantificato forfetariamente in misura pari al 30% dell’importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale del veicolo pari a 15.000 Km annui calcolati sulla base del costo chilometrico indicato dalle tabelle nazionali ACI<sup>25</sup>.

Inoltre si ricorda che:

- il *benefit* così determinato, costituendo un importo forfetario, deve essere tassato in busta paga anche nel caso in cui la percorrenza effettiva del veicolo dovesse risultare inferiore a 4.500 Km (ovvero al 30% di 15.000 Km);
- la base imponibile del *benefit* tassato in capo al dipendente deve essere determinata al netto delle somme eventualmente trattenute allo stesso per l’utilizzo del veicolo.

### Esempio

Somme riaddebitate al dipendente (1.000 + Iva 22%)	€ 1.220,00
<i>Benefit</i> (30% x 15.000 x tariffa ACI)	€ 4.500,00
<i>Benefit</i> assoggettato a tassazione in capo al dipendente (4.500 – 1.220)	€ 3.280,00

### B.2) Veicoli utilizzati dalla società con contratto di leasing

Per i veicoli acquisiti dalla società in base ad un contratto di leasing e successivamente assegnati ai dipendenti per la maggior parte del periodo d’imposta, il trattamento fiscale è il seguente:

- in capo alla società: il costo sostenuto (ovvero il canone di leasing) è deducibile in misura pari al 70% del relativo ammontare;

<sup>22</sup> Ad esempio, in caso di autovettura acquistata il 30 aprile 2007 (con conseguente possesso della stessa per 245 giorni nel 2007), per poter usufruire dell’agevolazione è sufficiente che l’autovettura sia assegnata in uso promiscuo ai dipendenti per almeno 123 giorni (specularmente anche il valore del *benefit* tassato in capo al dipendente dovrà essere rapportato all’anno).

<sup>23</sup> Come confermato dalla circolare 18 giugno 2008, n. 47/E, paragrafo 5.1, la percentuale di deducibilità è riferita all’intero ammontare dei costi, comprensivi del fringe benefit, riferiti ai veicoli assegnati al dipendente.

<sup>24</sup> Articolo 164, comma 1, lettera b-bis) del TUIR.

<sup>25</sup> In buona sostanza l’articolo 5, comma 7, del Decreto Legge n. 81/2007 ha modificato il testo dell’articolo 51 del TUIR, ripristinando al 30% la percentuale per la determinazione del *benefit* tassato in capo al dipendente e in ciò accantonando, quindi, il precedente incremento al 50% che era stato introdotto dal Decreto Legge n. 262/2006 (e fatto slittare al periodo d’imposta 2007 dall’articolo 1, comma 324, della legge finanziaria 2007). Si precisa che, nel caso in cui l’azienda dovesse fornire gratuitamente al dipendente anche dei servizi (quali ad esempio il garage per custodire il veicolo), questi dovrebbero essere valutati separatamente ed aggiunti all’importo da assoggettare a tassazione in capo al dipendente.

- a) senza limite massimo;
- b) in un periodo minimo pari alla metà del periodo di ammortamento (2 anni)<sup>26</sup>;
- in capo al dipendente: la modalità di tassazione è la medesima vista in precedenza per i veicoli acquistati dall'azienda a titolo di proprietà (ovvero il 30% della tariffa ACI corrispondente al veicolo utilizzato in base ad una percorrenza media di 15.000 Km annui).

### **B.3) Veicoli utilizzati dalla società con contratto di noleggio**

Nel caso in cui il veicolo venga acquisito in base ad un contratto di noleggio:

- in capo alla società: il costo sostenuto è deducibile in misura pari al 70% della quota finanziaria dei canoni di noleggio corrisposti<sup>27</sup> (in particolare si precisa che, anche in questo caso, non opera il limite massimo di spesa annua pari a €. 3.615,20);
- in capo al dipendente: la modalità di tassazione è la medesima vista in precedenza per i veicoli acquisiti dall'azienda a titolo di proprietà (ovvero il 30% della tariffa ACI corrispondente al veicolo utilizzato in base ad una percorrenza media di 15.000 Km annui).

Alla luce di quanto visto sopra, diventa importante la rigorosa distinzione tra i veicoli assegnati in uso promiscuo ai dipendenti e le altre modalità di utilizzo degli stessi. In particolare, le disposizioni possono rappresentare un buon incentivo per dipendenti e manager, in quanto da un lato si può verificare un basso livello di tassazione in capo al dipendente/collaboratore e, dall'altro, l'azienda ha possibilità di ottenere la quasi integrale deducibilità dei costi.

## **C) Veicoli ad uso aziendale**

### **C.1) Veicoli acquisiti dalla società a titolo di proprietà**

Per i veicoli acquisiti dalla società a titolo di proprietà (diversi da quelli ad uso strettamente strumentale e da quelli assegnati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta visti in precedenza) in capo alla società il costo sostenuto è deducibile, in misura pari al 20% del relativo ammontare con un limite massimo di costo d'acquisto pari a:

- a) € 18.075,99 per le autovetture e gli autocaravan;
- b) € 4.131,66 per i motocicli;
- c) € 2.065,83 per i ciclomotori.

Stante quanto sopra, quindi:

- se il costo fiscale del veicolo (comprensivo dell'IVA indetraibile) è uguale o inferiore ai limiti sopra citati: la quota di ammortamento deducibile sarà pari al 20% dell'importo risultante in bilancio;

<sup>26</sup> Si veda circolare dell'agenzia delle entrate n. 10/E, del 14 maggio 2014, par. 6.3 "Per i veicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo di imposta, disciplinati dalla lettera b-bis) del comma 1 dell'articolo 164 del TUIR – al pari degli altri beni mobili dell'impresa - la deduzione dei canoni di leasing relativi a contratti stipulati a decorrere dal 1 gennaio 2014, a seguito delle modifiche recate al comma 7 dell'articolo 102 del TUIR dall'articolo 1, comma 162, della legge n. 147 del 2013 (legge di stabilità per il 2014), deve avvenire in un periodo minimo pari alla metà del periodo di ammortamento (2 anni)".

<sup>27</sup> La precisazione è legata all'esistenza di contratti di noleggio c.d. full service in cui, oltre al semplice noleggio del veicolo, sono previsti una serie di servizi aggiuntivi. In questi casi il limite di €. 3.615,20 deve essere considerato assumendo a riferimento il solo costo del noleggio (quota finanziaria) e, quindi, escludendo i relativi servizi.

- se il costo fiscale del veicolo è superiore ai limiti suddetti: la quota deducibile dovrà essere determinata in base al seguente rapporto:

$[(\text{Quota ammortamento} \times (\text{Limite massimo di costo di acquisizione} : \text{Costo veicolo}) \times 20\%]$ .

### **C.2) Veicoli acquisiti dalla società con contratto di leasing**

Il trattamento fiscale è analogo a quello visto al precedente paragrafo C.1) (ovviamente, in questo caso, il limite massimo di costo di acquisizione deve essere riferito alla spesa sostenuta dalla società di leasing per l'acquisizione del veicolo concesso in locazione finanziaria). Con riferimento all'ipotesi di cessione di un veicolo utilizzato in leasing prima del relativo riscatto, nella circolare del 18 giugno 2008, n. 47/E l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, in conformità a quanto previsto dal comma 2 dell'articolo 164 del TUIR:

- *“i componenti negativi sostenuti con riferimento al cespite oggetto di alienazione sono stati parzialmente sterilizzati per effetto della particolare disciplina limitativa dell'articolo 164, comma 1, lett. b) del TUIR”;*
- *(e che, di conseguenza) “il componente risultante dal realizzo (plusvalenza o minusvalenza) concorre alla formazione dell'imponibile nella medesima misura nella quale hanno in precedenza avuto rilevanza fiscale i predetti costi”.*<sup>28</sup>

### **C.3) Veicoli acquisiti dalla società con contratto di noleggio**

Per i veicoli acquisiti dalla società con contratto di noleggio, in capo alla società il costo è deducibile in misura pari al 20% dei canoni di noleggio (nettati di costi riferibili a prestazioni accessorie quali, manutenzione ordinaria, assicurazione, tassa di proprietà, ecc.), con un limite massimo di spesa annua non superiore a:

- a) € 3.615,20 per le autovetture e autocaravan;
- b) € 774,69 per i motocicli;
- c) € 413,17 per i ciclomotori.

### **D) Veicoli concessi in uso promiscuo ai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa e agli amministratori<sup>29</sup>**

L'articolo 164 del TUIR non prevede nulla in merito al trattamento fiscale da riservare ai veicoli concessi in uso promiscuo agli amministratori (non dipendenti e non professionisti). Nonostante ciò, di seguito, riepiloghiamo il regime fiscale che dovrebbe risultare applicabile sulla base dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate nella circolare 19 gennaio 2007 n. 1/E con riferimento al previgente regime introdotto dal Decreto Legge n. 262/2006.

#### **D.1) Veicoli acquisiti dalla società a titolo di proprietà**

<sup>28</sup> A titolo esemplificativo, si consideri un'autovettura detenuta in leasing, non utilizzata esclusivamente nell'attività propria d'impresa e le cui spese sono deducibili nella misura del 20% ai sensi dell'articolo 164, comma 1, lettera b) del Tuir. Nel periodo d'imposta  $n$  il bene è stato riscattato ad un prezzo di 200, ammortizzato civilisticamente per 40 e fiscalmente dedotto per 8 (20% di 40). Se nel periodo d'imposta  $n+1$  il bene è ceduto ad un prezzo pari a 240 il contribuente rileva una plusvalenza civilistica pari a 80 (240-160). Per determinare la base imponibile occorre, in primo luogo, rapportare l'ammortamento fiscalmente dedotto (8) a quello imputato a conto economico (40). Applicando la percentuale ottenuta (20%) al valore della plusvalenza civilistica (80) si ottiene il valore rilevante (16) per la determinazione del reddito d'impresa.

<sup>29</sup> Si precisa che, nell'ipotesi in cui l'amministratore fosse dipendente della società e la carica di amministratore dovesse rientrare tra i compiti istituzionali dell'attività di dipendente, in base a quanto precisato dalla circolare n. 1/E/2007, i redditi percepiti nell'ambito di questa attività sarebbero attratti nel reddito di lavoro dipendente e, pertanto, la disciplina da applicare sarebbe quella relativa ai veicoli concessi in uso ai dipendenti.

Nell'ipotesi in cui il veicolo venga acquisito dalla società a titolo di proprietà:

- in capo alla società : il costo deducibile è costituito da:
  - il *benefit* tassato in capo all'amministratore (fino a concorrenza delle spese sostenute dalla stessa società)<sup>30</sup>;
  - il 20% delle spese eccedenti, tenuto conto del limite massimo di costo d'acquisto del veicolo pari a:
    - a) € 18.075,99 per le autovetture e gli autocaravan;
    - b) € 4.131,66 per i motocicli;
    - c) € 2.065,83 per i ciclomotori.
- in capo all'amministratore: l'assegnazione dell'autovettura costituisce un compenso in natura tassabile in base al relativo valore normale determinato attraverso l'applicazione dei criteri previsti dall'articolo 9, comma 3, del TUIR.<sup>31</sup>

Con riferimento a quanto sopra è possibile osservare che:

- la previsione di questo limite massimo di costo d'acquisizione del veicolo rappresenta una differenza sostanziale rispetto all'ipotesi dei veicoli assegnati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta (in cui, come visto in precedenza, non è previsto alcun limite massimo);
- la deduzione del *benefit* è prevista in misura integrale anche ai fini Irap<sup>32</sup>.

Di seguito si propone un esempio che illustra le modalità di deduzione dei costi relativi ai veicoli assegnati agli amministratori.

Costo dell'auto concessa in uso ad amministratore	€. 30.000,00
Ammortamento effettivo (30.000 x 25%)	€. 7.500,00
Ammortamento fiscalmente deducibile (18.076 x 25%)	€. 4.519,00
Ammortamento eccedente da riprendere a tassazione (7.500 – 4.519)	€. 2.981,00
Spese d'uso	€. 5.000,00
Costi fiscalmente riconosciuti (4.519 + 5.000)	€. 9.519,00
Totale spese a conto economico (7.500 + 5.000)	€. 12.500,00
<i>Benefit</i> tassato in capo all'amministratore	€. 3.000,00
Costo integralmente deducibile relativo al <i>benefit</i>	€. 3.000,00

<sup>30</sup> Articolo 95, comma 1, del TUIR: "Le spese per prestazioni di lavoro dipendente deducibili nella determinazione del reddito comprendono anche quelle sostenute in denaro o in natura a titolo di liberalità a favore dei lavoratori, salvo il disposto dell'articolo 100, comma 1".

<sup>31</sup> Nello specifico, in virtù di quanto previsto dall'articolo 9, comma 3, del TUIR, in questa ipotesi il valore normale del servizio sarà costituito dalle tariffe ordinariamente applicate per il noleggio dei veicoli della stessa specie.

<sup>32</sup> In base a quanto previsto dalle istruzioni ministeriali, infatti, i costi sostenuti per l'acquisizione di beni e servizi che, costituendo elementi accessori della retribuzione non rientrano nelle voci B9 e B14 del conto economico, sono deducibili ai fini Irap nei limiti e alle condizioni previste ai fini delle imposte sui redditi.

Costi eccedenti deducibili al 20% (5.000 + 4.519 – 3.000)	€. 6.519,00
Importo deducibile (6.519 x 20%)	€. 1.303,80
Totale variazione in aumento in Unico 2008 (12.500 – 3.000 – 1.303,80)	€. 8.196,20

Se, per ipotesi, nell'esempio precedente i costi fiscalmente riconosciuti relativi all'autovettura fossero stati pari a 2.500 € (anziché a 9.519 €), a parità di *benefit* tassato in capo all'amministratore (3.000 €), l'azienda avrebbe potuto dedurre soltanto 2.500 € (ovvero i costi effettivamente sostenuti).

### **D.2) Veicoli acquisiti dalla società con contratto di leasing**

Il trattamento fiscale è analogo a quello visto al precedente paragrafo D.1) (ovviamente il limite massimo di costo d'acquisto è riferito alla spesa sostenuta dalla società di leasing), tenuto conto del periodo minimo di deduzione dei canoni di leasing previsto dall'articolo 102, comma 7 del Tuir (48 mesi).

### **D.3) Veicoli acquisiti dalla società con contratto di noleggio**

Per i veicoli acquisiti dalla società con contratto di noleggio e successivamente assegnati ad un amministratore, in capo alla società sarà deducibile un importo pari a:

- il *benefit* tassato in capo all'amministratore;
- il 20% dei costi eccedenti, tenuto in considerazione il limite massimo di spesa annua pari a:
  - a) € 3.615,20 per le autovetture e gli autocaravan;
  - b) € 774,69 per i motocicli;
  - c) € 413,17 per i ciclomotori.

## **15.1.1 Implicazioni ai fini IVA**

### **A) Le novità introdotte dalla legge 24 dicembre 2007, n. 244 (c.d. "legge finanziaria 2008")**

L'articolo 1, comma 261, lettera e), della legge finanziaria 2008 (coerentemente con la nuova disciplina di detrazione dell'IVA relativa alle autovetture stabilita dalla decisione del Consiglio dell'Unione Europea 18 giugno 2007 n. 441/CEE) ha modificato la detrazione dell'IVA relativa alle operazioni d'acquisto di veicoli stradali a motore.

In questo senso, infatti, questa disposizione ha:

- abrogato il precedente riferimento contenuto in corrispondenza dell'articolo 19-bis1, comma 1, lettera e), del D.P.R. n. 633/72 che prevedeva l'indetraibilità dell'imposta relativa ai pedaggi autostradali;
- sostituito interamente le lettere a), b), c) e d) del citato articolo 19-bis1 per effetto del quale è riconosciuta:
  - la detraibilità dell'IVA relativa all'acquisto o importazione di aeromobili e relativi componenti e ricambi nel caso in cui gli stessi costituiscano l'oggetto dell'attività propria dell'impresa o vengano utilizzati esclusivamente quali "beni strumentali" nell'attività propria dell'impresa (la detraibilità è in ogni caso esclusa per i professionisti);

- la detraibilità dell'IVA relativa all'acquisto o importazione di veicoli stradali a motore (e dei relativi componenti e ricambi quali le spese di manutenzione, riparazione, custodia e impiego e inclusi i pedaggi stradali) in misura pari al 40% nel caso in cui gli stessi non siano utilizzati esclusivamente nell'esercizio dell'impresa, dell'arte o della professione (la stessa limitazione risulta applicabile nell'ipotesi in cui i veicoli vengano acquisiti tramite contratti di noleggio e/o locazione finanziaria)<sup>33</sup>;
- l'indetraibilità oggettiva dell'IVA relativa all'acquisto o locazione, anche finanziaria, dei motocicli di cilindrata superiore a 350 centimetri cubici, dei relativi componenti e ricambi e delle spese relative, tranne che per i soggetti per i quali questi beni costituiscono l'oggetto dell'attività propria d'impresa;
- la detraibilità integrale dell'IVA relativa ai veicoli stradali a motore nel caso in cui gli stessi formino oggetto dell'attività propria dell'impresa e per gli agenti e rappresentanti di commercio;
- la detraibilità dell'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di carburanti e lubrificanti destinati ad aeromobili, natanti da diporto e veicoli stradali a motore nella stessa misura in cui è ammessa in detrazione l'IVA relativa all'acquisto o importazione degli stessi aeromobili, natanti e veicoli stradali a motore.

### **B) L'utilizzo personale o familiare dei veicoli o la messa a disposizione degli stessi a favore dei dipendenti**

In virtù di quanto previsto dal novellato articolo 3 del D.P.R. n. 633/72, è escluso dal campo di applicazione dell'IVA (in quanto non costituente "prestazioni di servizi"):

- la destinazione all'uso personale o familiare da parte dell'imprenditore di veicoli a motore ovvero la messa a disposizione degli stessi a titolo gratuito a favore dei dipendenti;
- nel caso in cui, all'atto dell'acquisto del veicolo (ovvero al momento di acquisizione dello stesso in locazione, anche finanziaria, o noleggio), l'IVA sia stata detratta in misura pari al 40% del relativo ammontare (coerentemente con l'articolo 19-bis1, comma 1, lettera c, sopra illustrato).

Questa esclusione non è applicabile per i veicoli utilizzati esclusivamente nell'ambito dell'attività professionale (tra i quali, in particolare, sono ricompresi quelli che formano l'oggetto dell'attività propria dell'impresa) per i quali questa tipologia di utilizzo deve essere assoggettata ad imposta in base al relativo valore normale:

- da determinare in conformità ai criteri previsti dall'articolo 51, comma 3, lettera a) del TUIR (ovvero assumendo il 30% dell'importo convenzionale corrispondente alla percorrenza di 15.000 Km calcolato sulla base delle tariffe ACI);
- comprensivo delle somme trattenute al dipendente al netto dell'imposta stessa.

In ogni caso, in questa ipotesi, la rivalsa dell'imposta sarà facoltativa ai sensi dell'articolo 18, comma 3, del D.P.R. n. 633/72.

### **C) I veicoli a detraibilità integrale**

<sup>33</sup> A riguardo, la circolare dell'Agenzia delle Entrate dell' 8 marzo 2009, n. 8/E (risposta 6.1) ha chiarito che:

- l'imposta relativa alle prestazioni citate al terzo comma dell'articolo 16 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, tra cui rientrano quelle "dipendenti da contratti di locazione finanziaria relativi a veicoli stradali a motore, è ammessa in detrazione nella stessa misura in cui è ammessa in detrazione l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di detti beni";
- "attraverso la cessione del contratto di leasing (che ai fini IVA costituisce una prestazione di servizi, ex articolo 3 del D.P.R. n. 633 del 1972) si consente al cessionario di acquistare il bene interessato alle limitazioni della detrazione, si ritiene che la predetta cessione del contratto di leasing debba essere trattata, ai fini in discorso, alla stregua di una cessione di beni";
- (di conseguenza) "qualora la cessione riguardi veicoli ad uso promiscuo, per i quali è prevista la possibilità di portare in detrazione solo il 40 per cento dell'imposta relativa all'acquisto, la base imponibile sarà ridotta al 40% ai sensi dell'articolo 13, quarto comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, ancorché tale norma faccia letteralmente riferimento alle cessioni di beni per i quali la detrazione è stata ridotta in forza di previsioni normative di in detraibilità oggettiva".

Le ipotesi in cui l'Iva assolta sugli acquisti degli autoveicoli risulta interamente detraibile si ricavano indirettamente dalla norma (articolo 19-bis 1 del D.P.R. n. 633/1972). In particolare, questi casi riguardano:

- gli aeromobili e i relativi componenti e ricambi se i beni formano oggetto dell'attività propria dell'impresa o sono *destinati esclusivamente ad essere utilizzati come strumentali nell'attività propria dell'impresa*);
- i beni elencati nella tabella B<sup>34</sup> e delle navi e imbarcazioni da diporto nonché dei relativi componenti e ricambi soltanto se i beni formano oggetto dell'attività propria dell'impresa o sono *destinati esclusivamente ad essere utilizzati come strumentali nell'attività propria dell'impresa*;
- i veicoli stradali a motore<sup>35</sup> diversi da quelli indicati nella lettera f) della tabella B allegata al D.P.R. n. 633/72 e dei relativi componenti e ricambi se formano oggetto dell'attività propria dell'impresa nonché per gli agenti e rappresentanti di commercio o per i promotori finanziari<sup>36</sup>. A tal riguardo, la risoluzione 13 febbraio 2003, n. 34/E ha precisato che questa disciplina di favore concessa agli agenti e rappresentanti di commercio risiede nella *"presunzione di strumentalità riconosciuta ai mezzi di trasporto a motore, specificamente indicati dal legislatore, quando essi vengono impiegati da tali soggetti nello svolgimento delle proprie attività istituzionali di agenzia o rappresentanza di commercio"*<sup>37</sup>.

Si osserva, inoltre, che in base al disposto dell'articolo 19-bis 1, comma 1, lettera d), del D.P.R. n. 633/72 l'imposta relativa all'acquisto o importazione *"di carburanti e lubrificanti destinati ad aeromobili, natanti da diporto e veicoli stradali a motore, nonché alle prestazioni"* indicate nel comma 3 dell'articolo 16<sup>38</sup> del D.P.R. n. 633/72 *"e alle prestazioni di custodia, manutenzione, riparazione e impiego, compreso il transito stradale, dei beni stessi è ammessa in detrazione nella stessa misura in cui è ammessa in detrazione l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di detti aeromobili, natanti e veicoli stradali a motore"*.

Viceversa, per veicoli quali autobus, autocarri, trattori stradali, autoveicoli per trasporti specifici, autoveicoli per uso speciale ed autotreni, risulta applicabile la disciplina generale prevista nell'articolo 19 del D.P.R. n. 633/1972, mancando un esplicito riferimento nell'articolo in esame.

La distinzione tra i beni che **formano l'oggetto dell'attività d'impresa** e i **beni utilizzati come strumentali** nella stessa è stata chiarita dal Ministero delle finanze in più occasioni. In particolare, è stato chiarito che:

- per *"beni oggetto dell'attività propria dell'impresa devono intendersi quelli il cui impiego qualifica e realizza l'attività normalmente esercitata e per beni strumentali utilizzati nell'esercizio dell'attività propria quelli impiegati esclusivamente come mezzo per l'esercizio di detta attività e, pertanto, diversamente dai primi, inidonei, come tali, a qualificare la natura dell'attività svolta"* (circolare ministeriale 3 agosto 1979 n. 25/364695);

<sup>34</sup> Tabella B allegata al D.P.R. n. 633/72 così come modificata dall'articolo 1, comma 261, lettera g), della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (c.d. legge finanziaria 2008): "f) motocicli per uso privato con motore di cilindrata superiore a 350 centimetri cubici".

<sup>35</sup> Articolo 19-bis 1 del D.P.R. n. 633/72 (così come modificato dall'articolo 1, comma 261, lettera e), numero 1, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 c.d. "legge finanziaria 2008"): *"Per veicoli stradali a motore si intendono tutti i veicoli a motore, diversi dai trattori agricoli o forestali, normalmente adibiti al trasporto stradale di persone o beni la cui massa massima autorizzata non supera 3.500 kg e il cui numero di posti a sedere, escluso quello del conducente, non è superiore a otto"*.

<sup>36</sup> Cfr. Risoluzione ministeriale 11 novembre 1995, n. 267/E.

<sup>37</sup> La risoluzione 13 febbraio 2003, n. 34/E ha affermato che il carattere di "strumentalità" delle autovetture non viene meno anche nell'ipotesi in cui l'attività di agenzia o rappresentanza di commercio venga esercitata in forma collettiva (pertanto, la detrazione integrale dell'Iva potrà essere operata anche quando gli agenti ed i rappresentanti di commercio operano in forma societaria per lo svolgimento esclusivo delle attività istituzionali).

<sup>38</sup> Articolo 16, comma 3, del D.P.R. n. 633/72: *"le prestazioni di servizi dipendenti da contratti di locazione finanziaria, di noleggio e simili, l'imposta si applica con la stessa aliquota che sarebbe applicabile in caso di cessione dei beni ... dati con contratti di locazione finanziaria, noleggio simili"*.

- (inoltre) sono considerati “*utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell’attività propria dell’impresa i veicoli senza i quali l’attività stessa non può essere esercitata (rientrano, ad esempio, nella fattispecie in esame le autovetture per le imprese che effettuano attività di noleggio delle stesse, gli aeromobili da turismo e le imbarcazioni da diporto utilizzate dalle scuole per l’addestramento al volo e alla navigazione)*” (circolare ministeriale 13 febbraio 1997 n. 37/E; circolare ministeriale 10 febbraio 1998 n. 48/E).

Per quanto riguarda, infine, la cessione del veicolo, nei casi in cui l’Iva assolta sull’acquisto dello stesso sia stata regolarmente detratta e non abbia subito le limitazioni previste dalla norma, ricordiamo che si tratta di una operazione normalmente imponibile.

La disciplina in questione si applica alle autovetture acquistate nuove. Per quelle acquistate usate occorre verificare se si rende applicabile il regime del margine previsto dall’articolo 36 del decreto legge 23 febbraio 1995 n. 41 (convertito con la legge 22 marzo 1995 n. 85).

## 16. L’AMMORTAMENTO DEI BENI DELL’AZIENDA CONCESSA IN AFFITTO O IN USUFRUTTO

Relativamente alle aziende date in affitto o in usufrutto, le quote di ammortamento dei relativi cespiti, sono deducibili nella determinazione del reddito dell’affittuario o usufruttuario (articolo 102, comma 8 del TUIR).

È possibile derogare alle norme previste dall’articolo 2561 del Codice civile concernenti l’obbligo di conservazione dell’efficienza dei beni ammortizzabili. Ne consegue che:

- in caso di deroga, le quote di ammortamento sono deducibili nella determinazione del reddito del locatore o del nudo proprietario;
- in mancanza di deroga, le quote di ammortamento sono deducibili nella determinazione del reddito dell’affittuario o dell’usufruttuario.

Come disposto dall’articolo 102, comma 8 del TUIR che ha recepito l’articolo 14 del D.P.R. n. 42 del 4 febbraio 88 tramite il Decreto legislativo n. 247 del 18 novembre 2005, **le quote di ammortamento:**

- sono commisurate al costo originario dei beni quale risulta dalla contabilità concedente;
- sono deducibili, ma a seconda che il concedente abbia regolarmente tenuto o meno il registro dei beni ammortizzabili, si ha che:
  - se è stato regolarmente tenuto, sono deducibili fino a concorrenza del costo non ammortizzato;
  - se non è stato regolarmente tenuto, sono deducibili considerando già dedotte le quote relative al periodo di ammortamento già decorso per il 50% del loro ammontare.

Nel caso in cui le quote di ammortamento siano deducibili nella determinazione del reddito dell’affittuario o dell’usufruttuario, nella sentenza della Corte di Cassazione, sez. tributaria, 24 gennaio 2001, n. 997, è stato precisato che “*il principio di diritto che va affermato è che fino a quando i beni restano nella libera disponibilità dell’affittuario, al proprietario non può competere alcuna deduzione delle quote di ammortamento*”.

Nel caso, invece, di deroga convenzionale alle norme dell’articolo 2561 del Codice civile, le quote di ammortamento sono deducibili da parte dell’imprenditore che ha affittato l’azienda (in tal senso si è espressa anche la Circolare ministeriale 18 giugno 2001, n. 57/E al punto 1.1). Qualora dovesse trattarsi di affitto dell’unica azienda la Relazione Ministeriale del 28 novembre 2002, n. 374/E, sostiene che il contribuente si trova nella situazione di aver perso la qualifica di imprenditore. Infatti il reddito dallo stesso percepito per l’affitto dell’unica azienda non si inquadra tra i redditi d’impresa, ma tra i redditi diversi dell’articolo 67, comma 1, lettera h) del TUIR.

In caso di concessione in usufrutto dei beni strumentali le quote di ammortamento dei beni devono essere computate, e sono deducibili, dal concedente e non dall'usufruttuario, secondo la Relazione Ministeriale n. 9/1740 del 13 settembre 1984.

La deducibilità richiede la tenuta del registro dei beni ammortizzabili da parte dell'affittuario o usufruttuario, da compilare sulla base dei dati desumibili dallo stesso registro tenuto dal locatore o nudo proprietario.

Circa la regolare tenuta del registro dei beni ammortizzabili si ricorda che per effetto dell'articolo 2 del D.P.R. n. 695 del 9 dicembre 1996, le annotazioni da effettuare nel registro possono essere eseguite anche nel libro degli inventari.

Le quote così determinate non costituiscono quote di ammortamento in senso tecnico, bensì quote finalizzate alla costituzione di un fondo necessario a fronteggiare l'eventuale perdita di valore subita dai beni nel periodo di durata dell'affitto o dell'usufrutto. Al termine dell'affitto o dell'usufrutto, infatti, il **conguaglio** dovuto dall'affittuario o usufruttuario al locatore o nudo proprietario (pari alla differenza tra il valore dell'inventario di inizio affitto o usufrutto ed il valore dell'inventario alla fine dell'affitto o dell'usufrutto) darà origine, nei confronti dell'affittuario o dell'usufruttuario, alternativamente:

- a una sopravvenienza passiva (pari alla differenza tra il conguaglio e le quote accantonate): nell'ipotesi in cui il conguaglio sia superiore alle quote accantonate, deducibile nella determinazione del proprio reddito d'impresa;
- a una sopravvenienza attiva (pari alla differenza tra le quote accantonate ed il conguaglio): nell'ipotesi in cui il conguaglio sia inferiore alle quote accantonate, tassabile nella determinazione del reddito imponibile.

Al termine dell'affitto o dell'usufrutto l'ammortamento continua in capo al locatore o nudo proprietario (tenendo conto naturalmente anche delle quote già dedotte da parte dell'affittuario o usufruttuario).

*La deducibilità della svalutazione crediti nell'affitto di azienda (risoluzione 5 novembre 2008, n. 424/E)*

Nella risoluzione 5 novembre 2008 n. 424/E, l'Agenzia delle Entrate ha fornito il proprio orientamento in merito alla deducibilità fiscale delle svalutazioni dei crediti trasferiti all'affittuario per effetto della stipulazione di un contratto di affitto di ramo d'azienda. In particolare, nel caso esaminato, prima della cessione in affitto dell'azienda, la società concedente aveva operato accantonamenti a titolo di "svalutazione crediti" per un importo superiore a quello fiscalmente riconosciuto dall'articolo 106 del TUIR. Con riferimento a quanto sopra l'Agenzia delle Entrate:

- dopo avere osservato che:
- *"la disciplina civilistica del contratto in questione delinea in capo all'affittuario il diritto ad utilizzare, sebbene a titolo di mero godimento pro tempore, gli elementi dell'organizzazione aziendale trasferita, obbligandolo, tuttavia, a mantenere l'efficienza produttiva di un complesso aziendale economicamente equivalente a quello a suo tempo ricevuto in gestione";*
- *e che "l'affittuario, peraltro, può discrezionalmente disporre, in via generale, dei predetti elementi patrimoniali, fermo restando l'obbligo di mantenere l'efficienza dell'azienda, ai sensi dei citati articoli 2561 e 2562 del codice civile";*
- *ha concluso che "... i valori fiscali dei crediti e dei beni costituenti il magazzino trasferiti in affitto, nonché i relativi fondi svalutazione tassati, sono riconosciuti in capo all'affittuario: di conseguenza, nell'eventualità che gli stessi siano realizzati in pendenza del rapporto di affitto (come, ad esempio, nel caso dell'incasso di crediti compresi nel patrimonio aziendale affittato), l'affittuario potrà dare rilevanza alle eventuali perdite - ovviamente, solo se le stesse "risultano da elementi certi e precisi", secondo quanto prescritto dall' \_\_\_\_\_, comma 5, del TUIR - effettuando una variazione in diminuzione per l'importo del fondo tassato utilizzato a copertura delle predette perdite".*

In buona sostanza, secondo l'orientamento espresso dall'Amministrazione Finanziaria, nell'ipotesi di affitto d'azienda:

- (da un lato) in capo al relativo soggetto concedente non si verifica il realizzo delle svalutazioni già tassate;
- (dall'altro) il soggetto affittuario:
  - si sostituisce al concedente nelle posizioni fiscali relative agli elementi patrimoniali trasferiti con le stesse modalità del proprietario (pertanto i valori fiscali, generatisi in capo al concedente sono attratti nella sfera giuridico-tributaria dell'affittuario);
  - (dall'altro, di conseguenza) deve poter assumere gli elementi patrimoniali relativi all'azienda affittata (nello specifico: i crediti e i relativi fondi di svalutazione) in base ai relativi valori fiscali che gli stessi avevano in capo al concedente.

Per completezza, infine, osserviamo che il sopra citato orientamento espresso dall'Agenzia delle Entrate:

- (da un lato) sembrerebbe confermare quanto precisato dall'Assonime nella circolare 10 maggio 2000 n. 34 in cui è stata affermata la possibilità da parte dell'affittuario di iscriverne i beni che compongono l'azienda ricevuta nell'attivo dello stato patrimoniale del proprio bilancio (e non, invece, nei conti d'ordine come affermato dalla nota 7 ottobre 1996 n. 42049 della D.R.E. dell'Emilia Romagna), con conseguente imputazione a conto economico delle quote di ammortamento relative ai beni affittati (e non, invece, di meri accantonamenti);
- (dall'altro) sembrerebbe confermare la possibilità dell'affittuario di dedurre ai fini fiscali le eventuali spese di manutenzione sostenute sui beni ricevuti in affitto con le stesse modalità previste per i beni posseduti a titolo di proprietà, ovvero nei limiti del plafond costituito dal 5% del costo relativo ai beni ammortizzabili (e non, invece, per quelle previste per i beni di terzi) in conformità a quanto previsto dall'articolo 102, comma 6, del TUIR.

## 17. LE SVALUTAZIONI

### 17.1 Aspetti civilistici

Le svalutazioni delle immobilizzazioni materiali possono essere determinate da:

- perdite di valore dei beni che continuano ad essere utilizzati nel ciclo produttivo;
- perdite di beni causate da eventi indipendenti dall'impresa;
- l'eliminazione di beni strumentali dal ciclo produttivo.

L'articolo 2426, comma 1, n. 3, del Codice civile stabilisce che *"l'immobilizzazione che alla data di chiusura del bilancio, risulti durevolmente di valore inferiore a quello di bilancio, deve essere iscritta a questo minor valore; questo minor valore non può essere mantenuto nei successivi bilanci se sono venuti meno i motivi della rettifica effettuata. Questa disposizione non si applica a rettifiche di valore relative all'avviamento"*.

La norma civilistica non specifica a quale valore occorre fare riferimento per procedere con la "svalutazione". I principi contabili, a questo proposito, divengono un indispensabile strumento interpretativo.

Nello specifico, il principio contabile che ha affrontato questo aspetto è l'OIC n. 9 (*"svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali ed immateriali"*).

Il nuovo OIC 9 prevede l'iscrizione delle perdite durevoli di valore nella voce B.10c) del conto economico fra le *"altre svalutazioni delle immobilizzazioni"*.

Per quanto riguarda i ripristini di valore, questi devono essere iscritti nella voce A.5 del conto economico fra gli “Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio”<sup>39</sup> a partire dai bilanci 2016 (si faccia riferimento agli OIC 12 e OIC 29 [dicembre 2016]).

Inoltre, sono stati aggiunti all'interno del nuovo OIC 16 i paragrafi 12 e 13 relativi alle società che redigono il bilancio in forma abbreviata (ex articolo 2435-bis del c.c.) e alle micro imprese (ex articolo 2435-ter del c.c.).

Per le società che redigono il bilancio in forma abbreviata è stato previsto il raggruppamento delle voci relative all'ammortamento delle immobilizzazioni immateriali, materiali e delle altre svalutazioni delle immobilizzazioni in un'unica voce denominata “*ammortamento delle immobilizzazioni immateriali e materiali, altre svalutazioni delle immobilizzazioni*”.

Per le società che redigono il bilancio delle micro imprese valgono le stesse semplificazioni.

Nell'OIC n. 9 la determinazione della svalutazione per perdite durevoli di valore è trattata in base alle dimensioni dell'impresa.

#### Imprese di grandi dimensioni

L'OIC n. 9 ha stabilito una serie di indicatori che le imprese devono prendere a riferimento per valutare l'esistenza di perdite durevoli di valore. In particolare per le imprese di grande dimensione, gli indicatori sono i seguenti:

- il **valore di mercato** di un'attività è diminuito significativamente durante l'esercizio, più di quanto si prevedeva sarebbe accaduto con il passare del tempo o con l'uso normale dell'attività in oggetto;
- durante l'esercizio si sono verificate, o si verificheranno nel futuro prossimo, **variazioni significative** con effetto negativo per la società nell'ambiente tecnologico, di mercato, economico o normativo in cui la società opera o nel mercato cui un'attività è rivolta;
- nel corso dell'esercizio sono aumentati i **tassi di interesse** di mercato o altri tassi di rendimento degli investimenti, ed è probabile che tali incrementi condizionino il tasso di attualizzazione utilizzato nel calcolo del valore d'uso di un'attività e riducano il *fair value*;
- il **valore contabile** della attività nette delle società è superiore al loro valore equo stimato della società;
- l'**obsolescenza** o il deterioramento fisico di un'attività risulta evidente;
- nel corso dell'esercizio si sono verificati **significativi cambiamenti** con effetto negativo sulla società, oppure si suppone che si verificheranno nel prossimo futuro, nella misura o nel modo in cui un'attività viene utilizzata o ci si attende sarà utilizzata. Questi cambiamenti includono casi quali:
  - l'attività diventa inutilizzata;
  - piani di dismissione o ristrutturazione del settore operativo al quale l'attività appartiene;
  - piani di dismissione dell'attività prima della data prima prevista;
  - rideterminazione della vita utile dell'immobilizzazione;

<sup>39</sup> Prima delle modifiche apportate dal D.lgs 139/2015, le perdite durevoli di valore erano rilevate nel conto economico nella voce B10c), se riconducibili alla gestione ordinaria, e nella voce E21, se di natura straordinaria; inoltre, i ripristini di valore erano rilevati nella voce A.5 se la precedente perdita di valore era riconducibile alla gestione ordinaria, ovvero nella voce E.20 se la precedente perdita di valore era di natura straordinaria.

- dall'informativa interna risulta evidente che l'**andamento economico** di un'attività è, o sarà, peggiore di quanto previsto.

Questi indicatori non impongono la rilevazione automatica di una svalutazione al verificarsi di determinate condizioni, ma sono elementi da cui trarre spunto per effettuare il test di verifica della recuperabilità. La rilevazione delle perdite avverrà solo nel caso in cui il test abbia avuto esito negativo e, pertanto, nel caso in cui il valore recuperabile di un'immobilizzazione è inferiore al suo valore netto contabile. In questo caso, l'immobilizzazione dovrà essere iscritta in bilancio per un ammontare pari al suo valore recuperabile e la differenza sarà imputata a conto economico come perdita durevole di valore<sup>40</sup>. Il valore recuperabile dell'immobilizzazione è costituito dal maggiore tra il suo valore d'uso e il suo **fair value**. In base all'OIC n. 9:

- *“si definisce valore d'uso il valore attuale dei flussi di cassa attesi da un'attività o da un'unità generatrice di flussi di cassa”;*
- *“il fair value è il prezzo che si percepirebbe per la vendita di un'attività ovvero che si pagherebbe per il trasferimento di una passività in una regolare operazione tra operatori di mercato alla data di valutazione”.*

Le modalità di determinazione del **fair value** e del valore d'uso sono state dettagliatamente riportate nell'OIC n. 9. Al riguardo, le principali linee guida che sono state dettate dall'OIC risultano essere le seguenti:

- se le imprese non possono stimare il valore della singola immobilizzazione, occorrerà determinare il valore recuperabile dell'unità generatrice dei flussi di cassa alla quale appartiene l'immobilizzazione;
- non è sempre necessario determinare sia il **fair value** di un'attività sia il suo valore d'uso (infatti, se uno dei due valori risulta superiore al valore contabile, l'attività non ha subito una riduzione di valore e, dunque, non è necessario stimare l'altro importo);
- la determinazione del valore d'uso comporta la necessità di stimare i flussi futuri in entrata e in uscita che deriveranno dall'uso continuativo dell'attività e dalla sua dismissione e l'applicazione, a tali flussi, del tasso di attualizzazione appropriato;
- i budget e le previsioni non dovrebbero superare l'orizzonte temporale di cinque anni;
- la svalutazione dell'unità generatrice dei flussi di cassa deve essere imputata prioritariamente all'avviamento allocato alla stessa e, successivamente, in proporzione al valore contabile di ciascuna attività facente parte dell'unità generatrice dei flussi di cassa.

### Imprese di minori dimensioni

Le modalità di determinazione delle perdite durevoli di valore descritte in precedenza per le imprese di grandi dimensioni, si applicano anche alle imprese di minori dimensioni<sup>41</sup>. Per queste ultime, tuttavia, l'OIC

<sup>40</sup> In base all'OIC n. 9 *“Si definisce perdita durevole di valore la diminuzione di valore che rende il valore recuperabile di un'immobilizzazione, determinato in una prospettiva di lungo termine, inferiore rispetto al suo valore netto contabile”.*

<sup>41</sup> Il nuovo OIC n. 9 definisce le imprese di minori dimensioni *“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 superiore a 50;*
- *totale attivo di bilancio superiore a 4,4 milioni di euro;*
- *ricavi netti delle vendite e delle prestazioni superiori a 8,8 milioni di euro”.*

n. 9 prevede anche la possibilità di optare per la determinazione delle perdite durevoli di valore in base ad un **metodo semplificato** basato sulla capacità di ammortamento.

Questo metodo semplificato può essere adottato anche dalle micro imprese ex articolo 2435-ter del Codice civile.

Anche per le imprese di minori dimensioni l'OIC n. 9 ha stabilito una serie di indicatori che devono essere presi a riferimento per valutare se un'attività possa aver subito una perdita durevole di valore. Nello specifico, in questo caso, gli indicatori sono i seguenti:

- il **valore di mercato** di un'attività (se diminuito significativamente durante l'esercizio, più di quanto si prevedeva sarebbe accaduto con il passare del tempo o con l'uso normale dell'attività in oggetto);
- se durante l'esercizio si sono verificate, o si verificheranno nel futuro prossimo, **variazioni significative** con effetto negativo per la società nell'ambiente tecnologico, di mercato, economico o normativo in cui la società opera o nel mercato cui un'attività è rivolta;
- se il **valore contabile** della attività nette delle società è superiore al loro valore equo stimato della società;
- se l'**obsolescenza** o il deterioramento fisico di un'attività risulta evidente;
- se nel corso dell'esercizio si sono verificati **significativi cambiamenti** con effetto negativo sulla società, oppure si suppone che si verificheranno nel prossimo futuro, nella misura o nel modo in cui un'attività viene utilizzata o ci si attende sarà utilizzata. Questi cambiamenti includono casi quali:
  - l'attività diventa inutilizzata;
  - piani di dismissione o ristrutturazione del settore operativo al quale l'attività appartiene;
  - piani di dismissione dell'attività prima della data prima prevista;
  - la ridefinizione della vita utile dell'immobilizzazione;
  - dall'informativa interna risulta evidente che l'**andamento economico** di un'attività è, o sarà, peggiore di quanto previsto.

Come visto in precedenza per le imprese di grandi dimensioni, questi indicatori non impongono la rilevazione automatica di una svalutazione al verificarsi di determinate condizioni, ma sono elementi da cui trarre spunto per effettuare il test di verifica della recuperabilità. La rilevazione delle perdita avverrà solo nel caso in cui il test abbia avuto esito negativo e, pertanto, nel caso in cui il valore recuperabile di un'immobilizzazione è inferiore al suo valore netto contabile. In questo caso, l'immobilizzazione si iscrive in bilancio per un ammontare pari al suo valore recuperabile e la differenza si imputa a conto economico come perdita durevole di valore. Nel caso in cui l'impresa dovesse optare per l'applicazione del metodo semplificato, il valore recuperabile dell'immobilizzazione dovrà essere determinato sulla base della capacità di ammortamento dei futuri esercizi ovvero, se maggiore, sulla base del valore equo. Il metodo basato sulla capacità di ammortamento è dettagliatamente descritto all'interno dell'OIC n. 9 che nei casi applicativi riporta due esempi operativi. Da questi ultimi è possibile ritrarre le seguenti considerazioni:

- prima di effettuare il test di verifica deve essere calcolato l'ammortamento dell'esercizio;
- i budget annuali comportano la necessità di stimare i ricavi, i costi variabili e fissi nonché gli oneri finanziari (infatti, dalla somma algebrica tra questi valori emerge la capacità di ammortamento, che deve essere confrontata con il totale degli ammortamenti);

- se al termine del periodo di previsione, per alcune immobilizzazioni residua un valore economico significativo, questo valore concorre alla determinazione della capacità di ammortamento e, pertanto, si somma alla stessa.

## 17.2 Aspetti fiscali

Dal punto di vista fiscale, l'eventuale svalutazione di una immobilizzazione materiale non rappresenta, un costo fiscalmente deducibile, poiché si tratta di minusvalenze non realizzate (articolo 101, comma 1 del TUIR). L'eventuale rivalutazione effettuata per ripristinare il valore originario non rappresenta un provento fiscalmente rilevante, poiché si tratta di una plusvalenza iscritta nello stato patrimoniale, e come tale, non rientra tra le fattispecie imponibili previste dall'articolo 86, comma 1, del TUIR.

Qualora la svalutazione di una immobilizzazione venga effettuata mediante un accantonamento indeducibile ad un apposito fondo di svalutazione, al venir meno dei motivi per i quali l'immobilizzazione era stata svalutata, la sua rivalutazione, effettuata mediante la riduzione del fondo di svalutazione, non dovrà concorrere a formare il reddito imponibile dell'impresa. Quanto sopra risulta giustificabile anche per effetto del disposto dell'articolo 163 del TUIR, il quale dispone che *"la stessa imposta non può essere applicata più volte in dipendenza dello stesso presupposto, neppure nei confronti di soggetti diversi"*. Pertanto, l'imputazione a conto economico della riduzione di un fondo fiscalmente non rilevante, in quanto costituito con accantonamenti non dedotti dal reddito imponibile, non deve concorrere a formare il reddito imponibile.

In linea con quanto sopra, anche la Circolare ministeriale del 18 giugno 2001, n. 57/E, ha affermato che *"nel caso in cui siano state effettuate svalutazioni o rettifiche di valore fiscalmente non rilevanti, laddove si intenda procedere alla rivalutazione, è consentito effettuare il ripristino di valore imputando le differenze a conto economico senza, tuttavia, che le stesse assumano rilevanza fiscale. In tale ipotesi potrà essere portata in dichiarazione dei redditi la variazione in diminuzione corrispondente al maggior valore del bene imputato al conto economico"*.

In seguito alla svalutazione, il maggior ammortamento fiscale (calcolato sul costo del bene prima della svalutazione) rispetto a quello civilistico (calcolato sui valori determinati dopo la svalutazione) risulta deducibile. Infatti, l'articolo 109, comma 4 del D.P.R. 917/1986 nello stabilire che *"le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati al conto economico relativo all'esercizio di competenza"*, precisa altresì che *"sono tuttavia deducibili quelli che pur non essendo imputabili al conto economico sono deducibili per disposizione di legge"*. A questa conclusione è giunta anche la Risoluzione ministeriale n. 235/E dell'11 agosto 1995 riguardante la *"deduzione di quote di ammortamento di beni immateriali svalutati a seguito della rideterminazione del patrimonio netto societario"*. Infatti, la Risoluzione ha affermato che *"il mancato adempimento dell'imputazione al conto economico deriva dall'impossibilità tecnica di imputare al conto economico, a titolo di ammortamento, costi che non risultano in contabilità per effetto della disposizione di legge che, ai soli fini civilistici, ha previsto la rideterminazione dei valori patrimoniali dei cespiti escludendo la possibilità di detta imputazione"*.

Ad ulteriore conferma di quanto sopra, nella risoluzione 19 dicembre 2013, n. 98/E l'Amministrazione Finanziaria:

- dopo aver precisato che *"conformemente al principio enunciato nella citata circolare n. 26/E del 2012<sup>42</sup>, si è del parere che anche nel caso di specie possano essere dedotte ai fini IRES delle quote di ammortamento più alte rispetto a quelle imputate al conto economico, effettuando delle variazioni in diminuzione nella dichiarazione dei redditi"*;

<sup>42</sup> Nella circolare 26 giugno 2012, n. 26/E, avente ad oggetto la determinazione della base imponibile Irap, l'Agenzia delle Entrate ha avuto modo di precisare che *"ai fini IRES, il maggior ammortamenti fiscale (calcolato sul costo al lordo della svalutazione fiscalmente non rilevante) rispetto a quello transitato a conto economico potrà essere dedotto attraverso una variazione in diminuzione ... ai sensi dell'articolo 109, comma 4, lettera a), del TUIR, nel presupposto che il costo è transitato a conto economico a titolo di svalutazione in un esercizio precedente"*.

- e che “a tal proposito, si ritiene che le predette variazioni in diminuzione debbano essere determinate nella misura massima pari alla differenza tra la quota di ammortamento fiscale calcolata in base al coefficiente previsto dal decreto ministeriale 31 dicembre 1988 e la quota di ammortamento imputata a conto economico”;
- ha concluso che:
  - “tale soluzione, da un lato, rispetta l’esigenza di cautela imposta dalla normativa fiscale (che è finalizzata a limitare la discrezionalità degli amministratori nella determinazione di componenti negativi di reddito deducibili e ad evitare la deduzione di quote di costo del bene strumentale in misura eccedente i limiti fiscali previsti dal richiamato decreto ministeriale); dall’altro lato, consente di riassorbire, nel minor tempo possibile, il disallineamento tra valore civile e valore fiscale del bene strumentale generato dalla svalutazione del bilancio”;
  - e che “in altri termini, la deduzione del costo imputato a conto economico con la svalutazione e rinviata ai successivi esercizi deve essere effettuata obbligatoriamente, applicando l’articolo 109, comma 4, lettera a), del TUIR, nella misura massima consentita dalla normativa fiscale, a partire dall’esercizio in cui si generano le condizioni per la sua deducibilità, in modo da evitare ogni possibile arbitraggio”.

## 18. RIVALUTAZIONE DEI BENI AMMORTIZZABILI

### 18.1 Disciplina generale

Secondo il principio contabile OIC n. 16 (paragrafo 74 e segg.) la rivalutazione delle immobilizzazioni materiali può essere realizzata solo nei casi in cui leggi speciali lo richiedano o lo permettano.

Pertanto, non sono ammesse:

- le rivalutazioni discrezionali o volontarie;
- le rivalutazioni che non derivino da leggi speciali<sup>43</sup>.

I criteri, i modi e i limiti entro cui la rivalutazione viene effettuata sono stabiliti dalla legge speciale che la prevede.

Se la legge speciale non stabilisce criteri, metodologie e limiti da adottare per effettuare la rivalutazione, tutti questi elementi debbono comunque essere determinati in conformità al principio generale della rappresentazione veritiera e corretta del bilancio.

Riepiloghiamo brevemente gli aspetti principali che devono essere tenuti in considerazione quando si rivaluta un bene:

- il limite massimo della rivalutazione è rappresentato dal valore d’uso dell’immobilizzazione stessa che non può in nessun caso essere superato<sup>44</sup>;
- la rivalutazione di un’immobilizzazione non può modificare la residua vita utile del bene, che prescinde dal valore economico del bene;
- l’effetto netto della rivalutazione confluisce sempre nel patrimonio netto nella voce AIII “Riserve di rivalutazione”.

<sup>43</sup> Il documento contabile n. 16 precisa inoltre che il maggior valore del bene derivante dal processo inflattivo non è motivo sufficiente per procedere alla rivalutazione, né costituisce “caso eccezionale” di deroga al divieto di rivalutare.

<sup>44</sup> In realtà l’articolo 11 della Legge n. 342/2000 indica come limite massimo per la rivalutazione il maggiore tra il valore di mercato e il valore di impiego residuo del bene.

I conti accesi ai cespiti devono necessariamente riflettere l'investimento nei beni in funzionamento o ancora in costruzione. Ai fini della capitalizzazione risulta di fondamentale importanza la distinzione tra le spese di competenza del periodo che non possono mai essere capitalizzate e i costi capitalizzabili che determinano un incremento della capacità produttiva ovvero quelli che determinano un prolungamento della vita utile dei cespiti.

Le ultime disposizioni di rivalutazione sono state introdotte dal D.L. n. 185/2008 (illustrato al paragrafo 18.2), dalla L. n. 208/2015 (Legge di Stabilità 2016), di cui si occupa il successivo paragrafo 18.3) e dalla L. 232/2016 (Legge di bilancio 2017) esposta al paragrafo 18.4.

Per completezza ricordiamo le precedenti Leggi di rivalutazione: Legge n. 413/91, Legge n. 408/90, Legge n. 72/83 e Legge n. 576/75 e la Legge n. 342/2000.

La Legge 342/2000 è stata prorogata tre volte: la prima dalla Legge 28 dicembre 2001, n. 448, la seconda volta dalla Legge 24 dicembre 2003, n. 350 e da ultimo dalla legge 23 dicembre 2005 n. 266 (legge Finanziaria 2006). Quest'ultima ha disposto, all'articolo 1, comma 469 e seguenti, una nuova possibilità di rivalutazione dei beni d'impresa (beni ammortizzabili, beni non ammortizzabili, partecipazioni e aree fabbricabili) risultanti dal bilancio relativo all'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2004. Inoltre, la norma prevede la possibilità di rivalutare le aree fabbricabili non ancora edificate, o risultanti tali a seguito della demolizione degli edifici esistenti, incluse quelle alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa.

## 18.2 La rivalutazione degli immobili prevista dal D.L. n. 185/2008

L'articolo 15 del D.L. n. 185/08 (convertito nella legge 28 gennaio 2009 n. 2) ha reintrodotto la possibilità per le imprese di rivalutare gli immobili posseduti.

Per espressa previsione normativa (articolo 15, comma 23, D.L. n. 185/2008) con riferimento alla disciplina in esame (che, di seguito verrà illustrata) sono applicabili, in quanto compatibili, le precedenti disposizioni stabilite dagli articoli 11, 13 e 15 della legge di rivalutazione 21 novembre 2000 n. 342<sup>45</sup> e quelle previste dai decreti 13 aprile 2001 n. 162 e 19 aprile 2002 n. 86 (stante questo rinvio, quindi, devono ritenersi ancora validi gli orientamenti che, in precedenza, erano stati forniti dall'Agenzia delle Entrate in occasione delle precedenti leggi di rivalutazione).

### 18.2.1 I soggetti interessati

La norma (comma 16) individua inizialmente i potenziali fruitori del provvedimento nei "soggetti indicati nell'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), del TUIR". Si tratta di:

- società per azioni e in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, società cooperative e società di mutua assicurazione, società europee e società cooperative europee residenti nel territorio dello Stato;
- enti pubblici e privati diversi dalle società, *trust* residenti nel territorio dello Stato che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.

Inoltre, in virtù dello specifico rinvio alle disposizioni contenute nell'articolo 15 della legge n. 342/2000 operate dal comma 23 dell'articolo 15 in esame, la rivalutazione in esame può essere fruita anche dalle società di persone in contabilità semplificata e dalle imprese individuali<sup>46</sup>.

---

<sup>45</sup> In particolare, l'articolo 11 riguarda i criteri da applicare per la determinazione del maggior valore assegnato ai beni nonché gli obblighi a carico degli amministratori e dei sindaci, l'articolo 13 disciplina le ipotesi di riduzione della riserva relativa al saldo attivo di rivalutazione e l'articolo 15 reca disposizioni con riferimento ai soggetti beneficiari e ai regimi di contabilità semplificata.

<sup>46</sup> In senso conforme si veda anche la risposta fornita dall'Agenzia delle Entrate in occasione della teleconferenza del 17 gennaio 2009 organizzata da "Italia oggi".

Sottolineiamo, infine, che la norma riguarda i soggetti che non adottano i principi contabili internazionali (IAS) nella redazione del bilancio d'esercizio.

## 18.2.2 I bilanci di riferimento

Nello specifico, la rivalutazione in esame deve essere:

- eseguita nel bilancio relativo all'esercizio successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 2007 per il quale il termine di approvazione scade successivamente alla data del 29 novembre 2008 (data di entrata in vigore del decreto legge), ovvero, nella generalità dei casi, nel bilancio relativo all'esercizio 2008;
- annotata nel relativo inventario e nella nota integrativa.

Oltre a ciò occorre considerare che i beni rivalutabili:

- sono quelli presenti e iscritti tra le immobilizzazioni nel bilancio relativo al periodo in corso al 31 dicembre 2007 (ovvero, per le imprese con esercizio coincidente con l'anno solare, il bilancio 2007);
- devono avere la medesima destinazione in entrambi i bilanci 2007 e 2008 (in questo senso, quindi, non possono essere rivalutati gli immobili classificati tra i beni-merce nel bilancio 2007 e rilevati tra le immobilizzazioni soltanto nel bilancio 2008)<sup>47</sup>.

Alla luce dei chiarimenti forniti per le passate normative analoghe, possiamo ricordare che

- la presenza degli immobili nel bilancio relativo all'esercizio 2007 deve essere intesa come una situazione giuridica di appartenenza dei beni al patrimonio dell'impresa alla data di riferimento del bilancio. Pertanto, deve ritenersi ammessa anche la rivalutazione di beni che non figurano più nell'attivo dello stato patrimoniale in quanto completamente ammortizzati "in conto" (in questo caso, però, la conservazione degli stessi nell'azienda dovrà comunque risultare nella nota integrativa o nell'inventario o, infine, per i soggetti in contabilità semplificata, nel registro dei beni ammortizzabili e/o dal registro degli acquisti ai fini IVA);
- oltre ai beni posseduti a titolo di proprietà, la rivalutazione può essere effettuata anche per i beni immobili sui quali sono vantati diritti reali di godimento parziali (ad esempio: uso, usufrutto);
- possono, altresì, essere rivalutati i beni precedentemente detenuti in leasing per i quali sia stato esercitato il diritto di riscatto entro l'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2007.<sup>48</sup>

## 18.2.3 I beni rivalutabili e le categorie omogenee

La norma fa riferimento ai beni immobili in generale, escludendo solo le aree fabbricabili e gli immobili – merce (siano essi terreni o fabbricati). A quest'ultimo riguardo si ricorda che, ai fini della rivalutazione in esame, un'area deve considerarsi "fabbricabile" quando risulta iscritta come tale dalle risultanze di un piano regolatore generale approvato entro la data di chiusura dell'esercizio in corso a 31 dicembre 2007 (in questo senso si vedano anche la circolare Agenzia delle Entrate 13 giugno 2006 n. 18/E e la risoluzione 25 luglio 2006 n. 94/E).

Nello specifico, la rivalutazione deve essere effettuata:

- su tutti i beni immobili che appartengono ad una medesima categoria, da individuare in funzione delle caratteristiche e della destinazione che gli immobili hanno alla chiusura dell'esercizio in cui è stata

<sup>47</sup> In senso conforme si veda anche la risposta fornita dall'Agenzia delle Entrate in occasione della teleconferenza del 17 gennaio 2009 organizzata da "Italia oggi".

<sup>48</sup> In senso conforme si veda anche la risposta fornita dall'Agenzia delle Entrate in occasione della teleconferenza del 17 gennaio 2009 organizzata da "Italia oggi".

eseguita la rivalutazione (ovvero, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, in base alla destinazione degli immobili nel bilancio chiuso alla data del 31 dicembre 2008);

- mediante l'applicazione di un criterio di valutazione omogeneo per tutti i beni che appartengono ad una medesima categoria (ad esempio: mediante l'utilizzo del criterio del "valore di mercato").

In particolare, al riguardo, il decreto legge prevede espressamente la suddivisione in due categorie, ovvero:

- gli "immobili ammortizzabili" (si tratta, in linea di massima, dei fabbricati classificabili tra quelli "strumentali" ai sensi dell'articolo 43, comma 2, del TUIR);
- gli "immobili non ammortizzabili" (si tratta dei terreni agricoli, gli immobili abitativi non utilizzati direttamente come beni strumentali ma concessi in locazione o in comodato a terzi, ovvero gli immobili inutilizzati. In questo senso si veda la risoluzione Agenzia delle Entrate 25 luglio 2006 n. 94/E)

Queste categorie assumono poi una particolare valenza anche ai fini fiscali considerato che, come vedremo nel dettaglio al successivo paragrafo 2.3.6, la misura dell'imposta sostitutiva è diversa nei due casi.

Si ricorda che, secondo l'orientamento espresso dall'Agenzia delle Entrate, nell'ipotesi di mancata rivalutazione di tutti i beni appartenenti ad una categoria omogenea, "il contribuente può impedire la caducazione degli effetti della rivalutazione sui beni rimanenti qualora, anche in sede di accertamento, provveda al versamento dell'imposta sostitutiva non versata con riferimento al bene illegittimamente escluso, maggiorata di sanzioni e interessi previsti per legge; resta inteso che l'assolvimento di tale onere non comporta anche il riconoscimento del maggior valore relativo ai beni esclusi dalla rivalutazione" (circolare 13 giugno 2006 n. 18/E).

Per effetto della rivalutazione, il valore attribuito ai singoli immobili, al netto dei relativi ammortamenti, non può risultare superiore al valore effettivamente attribuibile agli stessi, determinato assumendo a riferimento l'articolo 11, comma 2, legge n. 342/2000 (espressamente richiamato dal comma 23 dell'articolo 15 del D.L. n. 185/2008), ovvero:

- la relativa consistenza;
- la relativa capacità produttiva;
- l'effettiva possibilità di economica utilizzazione nell'impresa;
- i valori correnti;
- le quotazioni rilevate nei mercati regolamentati italiani o esteri.

## 18.2.4 Gli effetti civilistici

Per quanto riguarda gli effetti derivanti dalla rivalutazione in esame è importante sottolineare che:

- 1) (come visto al precedente paragrafo 2.3.2) la rivalutazione deve essere effettuata nel bilancio civilistico, in deroga ai criteri generali di valutazione previsti dall'articolo 2426 del codice civile;
- 2) il pagamento dell'imposta sostitutiva non è una condizione per poter effettuare la rivalutazione, ma soltanto una facoltà, al fine di ottenerne il relativo riconoscimento anche ai fini fiscali<sup>49</sup>.

Da quanto sopra deriva che, a differenza di quanto stabilito dai precedenti provvedimenti in materia, le imprese potranno limitarsi ad iscrivere maggiori valori sugli immobili in termini esclusivamente civilistici (in questo caso è evidente che i più elevati ammortamenti stanziati in bilancio non saranno fiscalmente deducibili)<sup>50</sup>.

## 18.2.5 Il saldo di rivalutazione

<sup>49</sup> In senso conforme si veda anche la risposta fornita dall'Agenzia delle Entrate in occasione della teleconferenza del 17 gennaio 2009 organizzata da "Italia oggi".

<sup>50</sup> In senso conforme si veda anche la risposta fornita dall'Agenzia delle Entrate in occasione della teleconferenza del 17 gennaio 2009 organizzata da "Italia oggi".

In base a quanto previsto dall'articolo 15, comma 18, del D.L. n. 185/2008, il saldo attivo della rivalutazione può essere, alternativamente, imputato al capitale o accantonato in una speciale riserva che:

- a) (ai fini civilistici) dovrebbe poter essere distribuita (adottando le norme civilistiche per il rimborso del capitale stabilite dall'articolo 2445 del codice civile) con conseguente tassazione ai fini IRES in capo alla società (ma non anche ai fini IRAP);
- b) (ai fini fiscali) si trova in uno *status* di "sospensione d'imposta" ma può essere anche affrancata mediante il versamento di un'imposta sostitutiva con aliquota pari al **10%** (in particolare l'imposta sostitutiva deve essere versata con le stesse modalità previste per il versamento dell'imposta sostitutiva dovuta ai fini della rivalutazione e stabilite dall'articolo 15, comma 22, del D.L. n. 185/2008).

In quest'ultimo caso, l'eventuale distribuzione della riserva:

- in capo alla società: non è più soggetta ad alcuna imposizione (nello specifico la "liberazione" della riserva ha effetto a partire dall'esercizio successivo a quello in cui è stata pagata l'imposta sostitutiva e ciò nonostante il differimento della decorrenza degli effetti della rivalutazione all'anno 2013);
- in capo ai soci: è tassata con le stesse modalità previste per la tassazione dei dividendi (in conformità a quanto previsto dagli articoli 47, 59 e 89 del TUIR).

Per quanto riguarda la base imponibile, occorre chiarire se il saldo attivo dell'affrancamento della riserva in esame debba essere assunto al lordo dell'imposta sostitutiva versata (e, quindi, senza tener conto del fatto che, al contrario, in bilancio il medesimo saldo deve essere esposto al netto dell'imposta sostitutiva computata a diretta riduzione dello stesso). In questo senso si era espressa l'Agenzia delle Entrate, sostenendo che *"posto che ai sensi dell'articolo 13, comma 3, della legge n. 342/2000 e l'articolo 9, comma 2, del D.M. n. 162 del 2001, in caso di distribuzione, il saldo aumentato dell'imposta sostitutiva concorre a formare la base imponibile della società, deve ritenersi specularmente che anche in sede di affrancamento del saldo, vale a dire di assoggettamento dello stesso a tassazione sostitutiva, occorra operare lo stesso aumento"* (circolare 13 giugno 2006 n. 18/E). In senso contrario (ossia in senso favorevole all'affrancamento della riserva di rivalutazione in base al valore del saldo al netto dell'imposta sostitutiva sulla rivalutazione) si veda la circolare Assonime 12 giugno 2006 n. 23 e, più recentemente, anche la Commissione Tributaria Provinciale di Ravenna con la sentenza n. 99/03/2010.

## 18.2.6 L'imposta sostitutiva

Il maggior valore attribuito agli immobili in sede di rivalutazione è riconosciuto ai fini IRES ed IRAP previo versamento dell'imposta sostitutiva che è stata fissata in misura pari al:

- **3%** per gli immobili ammortizzabili;
- **1,5%** per gli immobili non ammortizzabili<sup>51</sup>.

L'imposta sostitutiva in esame può essere versata in un'unica soluzione entro il giugno 2009 (ovvero, al pagamento del saldo delle imposte relative al periodo di effettuazione della rivalutazione) o, alternativamente, in tre rate, con maggiorazione del 3% annuo sulle rate successive alla prima.

Si ricorda che l'imposta sostitutiva in esame deve essere versata ai fini del riconoscimento fiscale del relativo valore rivalutato non solo ai fini IRES (IRPEF) ma anche ai fini IRAP<sup>52</sup>.

## 18.2.7 Gli effetti per gli ammortamenti

Un aspetto importante per valutare la convenienza a conseguire l'effetto fiscale della rivalutazione riguarda il momento in cui esso viene riconosciuto. Sotto questo profilo, il comma 20 dell'articolo 15 in esame prevede che il maggior valore attribuito ai beni in sede di rivalutazione può essere fiscalmente riconosciuto a partire dal quinto periodo successivo a quello in cui la rivalutazione è eseguita (nella maggior parte dei casi questa

<sup>51</sup> Le aliquote sono state così modificate dal comma 1 dell'articolo 5 del decreto legge 10 febbraio 2009, n. 5.

<sup>52</sup> In senso conforme si veda anche la risposta fornita dall'Agenzia delle Entrate in occasione della teleconferenza del 17 gennaio 2009 organizzata da "Italia oggi".

previsione comporterà la possibilità di dedurre ai fini fiscali i maggiori ammortamenti a partire dal periodo d'imposta 2013).

Alla luce di quanto sopra, così come per gli ammortamenti, il maggior valore rivalutato potrà essere utilizzato a partire dall'esercizio che inizia il 1° gennaio 2013 anche ai fini del calcolo del plafond relativo alle spese di manutenzione (articolo 102, comma 6, del TUIR).<sup>53</sup>

### 18.2.8 Gli effetti per le cessioni dei beni rivalutati

Per espressa previsione normativa (articolo 15, comma 21) gli effetti fiscali della rivalutazione vengono meno nell'ipotesi di cessione, assegnazione ai soci, autoconsumo o destinazione a finalità estranee dei beni in data anteriore a quella di inizio del sesto esercizio successivo a quello in cui la rivalutazione è stata effettuata (e, quindi, nella generalità dei casi, anteriormente al 2014).

A titolo esemplificativo la stipula di un contratto di lease-back su un immobile rivalutato effettuata prima del decorso del periodo di osservazione (ovvero ante 2014) è in grado di comportare la perdita dei benefici della rivalutazione effettuata<sup>54</sup>.

In caso di cessione di un bene prima della fine del periodo di tutela:

- a) la relativa plusvalenza o minusvalenza dovrà essere calcolata con riguardo al valore fiscale del bene ceduto determinato senza tener conto del maggior valore iscritto per rivalutazione;
- b) la riserva di rivalutazione riferibile ai beni alienati sarà "liberata" (pertanto, nell'ipotesi di assegnazione ai soci, questa riserva non concorre alla formazione del reddito della società. Ex articolo 3, comma 4, D.M. n. 86/2002);
- c) al soggetto che ha effettuato la rivalutazione verrà attribuito un credito d'imposta di ammortare corrispondente all'imposta sostitutiva riferibile alla rivalutazione dei beni ceduti.

Ricordiamo che non sono in grado di determinare la perdita degli effetti della rivalutazione gli atti di trasferimento dei beni attuati in regime di neutralità fiscale, ad esempio attraverso le operazioni di fusione, scissione e conferimento d'azienda (in questo senso si veda la circolare 13 giugno 2006 n. 18/E).

### 18.2.9 Il trattamento contabile (cenni)

Come visto in precedenza, a livello contabile, il maggior importo iscritto sui beni immobili per effetto della rivalutazione in esame deve essere imputato al capitale o iscritto in una riserva in sospensione d'imposta e l'imposta sostitutiva versata per l'affrancamento deve essere iscritta a riduzione della riserva stessa. Stante il rinvio operato dal comma 23 dell'articolo 15 al D.M. 13 aprile 2001 n. 162, analogamente a quanto era previsto per le precedenti leggi di rivalutazione, le diverse modalità di contabilizzazione dell'operazione in esame dovrebbero essere, quindi, le seguenti:

- (1° metodo) rivalutazione del costo storico del cespite e contestuale rivalutazione del relativo fondo ammortamento (in questo caso sarà possibile mantenere invariata la durata del processo di ammortamento dell'immobile nel termine originario stabilito);
- (2° metodo): rivalutazione del solo costo storico del cespite (e conseguente allungamento della residua vita fiscale dello stesso);
- (3° metodo): rivalutazione imputata a diretta riduzione del fondo ammortamento del cespite.

Con riferimento a quanto sopra si ricorda che:

- l'utilizzo congiunto delle metodologie sopra citate è comunque ammesso in tutti quei casi in cui il risultato raggiunto consente, di fatto, "una migliore rappresentazione della situazione patrimoniale ed economica

<sup>53</sup> In senso conforme si veda anche la risposta fornita dall'Agenzia delle Entrate in occasione della teleconferenza del 17 gennaio 2009 organizzata da "Italia oggi".

<sup>54</sup> In senso conforme si veda anche la risposta fornita dall'Agenzia delle Entrate in occasione della teleconferenza del 17 gennaio 2009 organizzata da "Italia oggi".

della società” (che, al contrario, non potrebbe essere ottenuta tramite l'utilizzo di una sola delle metodologie sopra indicate, senza un grave pregiudizio in ordine al regime di deducibilità fiscale degli ammortamenti. In senso conforme si veda la circolare dell’Agenzia delle Entrate 16 novembre 2000 n. 207/E);

- in caso di adozione del 1° o del 2° metodo (con conseguente incremento del valore attivo) il nuovo importo lordo non deve superare il c.d. “valore di sostituzione” dell’immobile (ovvero il costo da sostenere per acquistare un bene nuovo della stessa tipologia. In senso conforme si veda: circolare 18 giugno 2001 n. 57/E)

**Esempio**

Costo storico immobile: 1.000  
 Fondo ammortamento: 600  
 Valore netto contabile: 400 (1.000 – 600)

Valore di mercato: 1.200  
 Valore netto contabile: 400  
 Saldo attivo di rivalutazione: 800

a) Coefficiente di rivalutazione = Valore di mercato / Valore netto contabile = 1.200/400 = 3

b) Costo storico rivalutato = Costo storico \* coefficiente di rivalutazione = 1.000 \* 3 = 3.000

c) Fondo ammortamento rivalutato = Fondo ammortamento \* coefficiente di rivalutazione = 600 \* 3 = 1.200

	<b>Valore prima della rivalutazione</b>	<b>Valore dopo la rivalutazione</b>	<b>Differenza</b>
Valore contabile netto	400	1.200	<b>800</b> (saldo attivo di rivalutazione)
Costo storico	1.000	3.000	<b>2.000</b>
Fondo ammortamento	600	1.800	<b>1.200</b>

**1° ipotesi (iscrizione del maggior valore sia nei costi storici sia nel fondo ammortamento = invarianza durata processo di ammortamento)**

		Immobili	a	#		2.000
				Fondo ammortamento	1.200	
				Riserva di rivalutazione D.L. 185/2008	744	
				Debiti v/erario per imposta sostitutiva (7%)	56 (* )	

(\*) Importo così determinato:  $800 * 7\%$

Questo metodo permette di mantenere inalterato il periodo di ammortamento fissato per il singolo bene. Ipotizzando che lo stesso sia pari al 10% si avrà che:

- senza la rivalutazione: sarebbero stati necessari ancora 4 anni per giungere al completo ammortamento del valore netto residuo pari a € 400;
- con la rivalutazione: il risultato è analogo: applicando la medesima aliquota (10%) al costo storico rivalutato del cespite (3.000) si ottiene una quota annua di ammortamento pari a 300 che moltiplicata per 4 ottiene 1.200 (ovvero il nuovo valore netto del cespite rivalutato)

**2° ipotesi (iscrizione della rivalutazione solo all'attivo lordo dell'immobile)**

	Immobili	a	#			800
				744		
			Riserva di rivalutazione D.L. 185/2008		56	
			Debiti v/erario per imposta sostitutiva (7%)			

In questo caso la rivalutazione è interamente imputata al costo del cespite, senza influenzare il valore del fondo ammortamento. Di conseguenza si verificherà un allungamento del periodo di ammortamento del bene (da 4 a 8 anni).

**3° ipotesi (iscrizione della rivalutazione a diretta diminuzione del fondo di ammortamento)**

	Fondo ammortamento	a	#			600
				544		
			Riserva di rivalutazione D.L. 185/2008		56	
			Debiti v/erario per imposta sostitutiva (7%)			

In questo caso il risultato ottenuto è analogo a quello descritto nella 2° ipotesi (infatti l'immobile continua ad essere iscritto al costo iniziale pari a 1.000 e il fondo ammortamento viene azzerato). Pertanto:

- le quote di ammortamento continuano ad essere conteggiate sul costo storico del bene (1.000);
- il processo di ammortamento è allungato.

## 18.3 La rivalutazione dei beni di impresa prevista dalla Legge n. 208/2015 (Legge di Stabilità 2016)

Secondo la L. n. 208/2015, art. 1, commi 889 – 897, i soggetti indicati dall'art. 73, comma 1, lettere a) e b), Tuir, che non adottano i principi contabili internazionali nella redazione del bilancio, possono, in deroga a quanto previsto dall'art. 2426 c.c., rivalutare i beni d'impresa, materiali ed immateriali, e le partecipazioni in società controllate e collegate ai sensi dell'art. 2359 c.c. costituenti immobilizzazioni, ad eccezione degli immobili alla cui produzione o scambio è diretta l'attività d'impresa, risultanti dal bilancio d'esercizio in corso al 31 dicembre 2014 e che siano ancora presenti in quello successivo (per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare, nel bilancio al 31 dicembre 2015).

La rivalutazione può essere operata anche dai soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali, anche con riferimento alle partecipazioni in società ed enti, costituenti immobilizzazioni finanziarie (ossia strumenti finanziari diversi da quelli detenuti per la negoziazione). Per tali soggetti, per l'importo corrispondente ai maggiori valori oggetto di riallineamento, al netto dell'imposta sostitutiva, deve essere vincolata una riserva in sospensione d'imposta ai fini fiscali. Detta riserva può essere affrancata mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva dell'Ires e dell'Irap e delle relative addizionali, pari al 10%.

### 18.3.1 Ambito soggettivo e oggettivo

Relativamente al requisito soggettivo di applicazione della norma, la rivalutazione dei beni d'impresa può essere effettuata da:

- società di capitali per azioni, società in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata residenti nel territorio dello Stato;
- società cooperative e di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato;
- enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché trust, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di un'attività commerciale;
- persone fisiche che svolgono attività produttiva di reddito d'impresa;
- società in nome collettivo, in accomandita ed equiparate;
- aziende pubbliche e municipalizzate;
- società ed enti non residenti, nonché le persone fisiche non residenti, che esercitano attività commerciali nel territorio dello Stato, mediante stabili organizzazioni.

Possono beneficiare della norma anche gli imprenditori individuali e le società di persone in contabilità semplificata (per i beni risultanti dal registro dei beni ammortizzabili o nel registro Iva degli acquisti) o quelli che adottano il regime dei minimi (circolare Agenzia delle entrate, n. 22/E/2009), a patto che iscrivano o maggiori valori rivalutati su un prospetto di rivalutazione, che non deve essere più bollato e vidimato presso l'Agenzia delle entrate (risoluzione Agenzia delle entrate n. 14/E/2010).

Circa il requisito oggettivo, possono essere oggetto di rivalutazione:

- le immobilizzazioni materiali, ammortizzabili e non<sup>55</sup>;
- le immobilizzazioni immateriali<sup>56</sup>;
- le partecipazioni, costituenti immobilizzazioni finanziarie, detenute in società controllate o collegate ai sensi dell'art. 2359 c.c.

<sup>55</sup> Relativamente alle immobilizzazioni materiali (immobili, veicoli, impianti, macchinari, attrezzature), sono rivalutabili anche quelle non ammortizzabili (es. terreni), quelle di costo non superiore ad euro 516,46, i beni completamente ammortizzati, quelli riscattati da leasing 2014 e le immobilizzazioni in corso.

<sup>56</sup> Relativamente alle immobilizzazioni immateriali, la norma parla di "beni". Dunque sono rivalutabili tutti i beni immateriali consistenti in diritti giuridicamente tutelabili (es. brevetti industriali, licenze, marchi, ecc.). La rivalutazione si applica anche ai beni non più iscritti, in quanto interamente ammortizzati.

Sono al contrario esclusi gli immobili alla cui produzione e scambio è diretta l'attività d'impresa<sup>57</sup>.

La rivalutazione dei beni in parola deve essere eseguita nel bilancio o rendiconto relativo all'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 (e quindi per le imprese con esercizio sociale coincidente con l'anno solare, nel bilancio relativo al 2015), per il quale il termine di approvazione scade dopo l'entrata in vigore della legge di Stabilità 2016.

Essa deve riguardare tutti i beni appartenenti alla medesima categoria omogenea e deve essere annotata nel relativo inventario e nella nota integrativa.

### 18.3.2 Decadenza dei benefici

Nel caso di cessione a titolo oneroso, assegnazione ai soci, destinazione a finalità estranee all'esercizio d'impresa ovvero al consumo personale o familiare dell'imprenditore dei beni oggetto della rivalutazione in data anteriore all'inizio del quarto esercizio successivo a quello nel cui bilancio è stata eseguita, ai fini del calcolo delle plusvalenze o minusvalenze si deve considerare il valore ante-rivalutazione.

In termini concreti, nel caso di cessione a titolo oneroso di beni risultanti dal bilancio d'esercizio in corso al 31 dicembre 2014 e rivalutati nel 2015, prima del 2019, il valore rivalutato di detti beni non può essere preso come parametro di riferimento per il calcolo di eventuali plusvalenze o minusvalenze derivanti dalla cessione degli stessi.

### 18.3.3 Affrancamento del saldo attivo e riconoscimento nel maggior valore dei beni

Il saldo attivo della rivalutazione può essere affrancato, in tutto o in parte, mediante l'applicazione, in capo alla società che ha operato la stessa, di un'imposta sostitutiva dell'Ires/Irpef e dell'Irap e delle relative addizionali, pari al 10%.

Il maggior valore attribuito ai beni rivalutati si considera riconosciuto ai fini Ires/Irpef ed Irap e delle relative addizionali a decorrere dal terzo esercizio successivo quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata effettuata, mediante il versamento di un'imposta sostitutiva:

- del 16% per i beni ammortizzabili
- del 12% per i beni non ammortizzabili.

In altri termini, il riconoscimento dei maggiori valori si ha a partire dal 2018, anche ai fini delle società di comodo.

Le imposte sostitutive devono essere versate in un'unica rata entro il termine di pagamento del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo di imposta in riferimento al quale la rivalutazione è eseguita (16 giugno 2016 per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare) con compensazione in F24 ammessa.

Infine la rivalutazione, come precedentemente indicato, può essere operata anche dai soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali, anche con riferimento alle partecipazioni in società ed enti, costituenti immobilizzazioni finanziarie (ossia strumenti finanziaria diversi da quelli detenuti per la negoziazione). Per tali soggetti, per l'importo corrispondente ai maggiori valori oggetto di riallineamento, al netto dell'imposta sostitutiva, deve essere vincolata una riserva in sospensione d'imposta ai fini fiscali. Detta riserva può essere affrancata mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva dell'Ires e dell'Irap e delle relative addizionali, pari al 10%.

---

<sup>57</sup> Anche se la norma esclude solo gli immobili merce, dovrebbero essere esclusi dalla rivalutazione "tutti i beni merce", dunque anche quelli mobili (circolare Agenzia delle entrate n. 13/E/2014, relativa alla precedente rivalutazione dell'articolo 1, commi da 140 a 146, L 27 dicembre 2013 n. 147, che riportava il medesimo errore).

## 18.4 La rivalutazione dei beni di impresa prevista dalla Legge n. 232/2016 (Legge di bilancio 2017)

La L. n. 232/2016 (Legge di bilancio 2017), articolo 1, commi da 556 a 564, riapre i termini per la rivalutazione dei beni strumentali aziendali.

Per espressa previsione normativa (articolo 1, comma 562, L. n. 232/2016), con riferimento alla disciplina in esame, sono applicabili, in quanto compatibili, le precedenti disposizioni stabilite dagli articoli 11, 13, 14 e 15 della legge di rivalutazione 21 novembre 2000 n. 342<sup>58</sup>, quelle previste dai decreti 13 aprile 2001 n. 162 e 19 aprile 2002 n. 86, e quelle dei commi 475, 477 e 478 dell'articolo 1 della legge 30 dicembre 2004, n. 311<sup>59</sup> (stante questo rinvio, quindi, devono ritenersi ancora validi gli orientamenti che, in precedenza, erano stati forniti dall'Agenzia delle Entrate in occasione delle precedenti leggi di rivalutazione).

### 18.4.1 Ambito soggettivo e oggettivo

Diversamente dalle precedenti rivalutazioni, i soggetti che possono utilizzare l'agevolazione della rivalutazione dei beni di impresa sono:

- le Srl, le S.p.A., le S.a.p.A., le società cooperative e società di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato;
- gli Enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- gli Enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- le società, gli Enti e persone fisiche non residenti che esercitano attività commerciali nel territorio dello Stato attraverso stabili organizzazioni.

La rivalutazione è possibile indipendentemente dal tipo di contabilità adottata, mentre ne restano esclusi le imprese individuali, le società di persone, i contribuenti minimi e i soggetti in regime forfettario.

Per quanto riguarda i soggetti titolati ad operare la rivalutazione, fra di loro vanno annoverati anche i titolari dei diritti reali di godimento, quali l'affittuario, l'usufruttuario e di titolare del diritto di superficie.

I beni oggetto della rivalutazione (con espresso richiamo alla Sezione II del Capo I della L. n. 342/2000) sono:

- beni materiali e immateriali diversi da quelli alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, sono quindi esclusi dalla rivalutazione i cosiddetti beni-merce;
- le partecipazioni in società controllate e collegate iscritte tra le immobilizzazioni;
- e devono risultare dal bilancio in corso al 31 dicembre 2015.

La rivalutazione dei beni in parola deve essere eseguita nel bilancio o rendiconto relativo all'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015 (e quindi per le imprese con esercizio sociale coincidente

<sup>58</sup> In particolare, l'articolo 11 riguarda i criteri da applicare per la determinazione del maggior valore assegnato ai beni nonché gli obblighi a carico degli amministratori e dei sindaci, l'articolo 13 disciplina le ipotesi di riduzione della riserva relativa al saldo attivo di rivalutazione, l'articolo 14 dispone circa il riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti in bilancio e l'articolo 15 reca disposizioni con riferimento ai soggetti beneficiari e ai regimi di contabilità semplificata.

<sup>59</sup> In particolare, il comma 475 dispone in merito alla rilevanza fiscale dei saldi attivi di rivalutazione, il comma 477 disciplina il trattamento fiscale dell'imposta sostitutiva e il comma 478 riguarda l'attività di verifica relativa all'applicazione della norma in esame.

con l'anno solare, nel bilancio relativo al 2016), per il quale il termine di approvazione scade dopo l'entrata in vigore della legge di bilancio 2017.

Essa deve riguardare tutti i beni appartenenti alla medesima categoria omogenea e deve essere annotata nel relativo inventario e nella nota integrativa.

### **18.4.2 Decadenza dei benefici**

Nel caso di cessione a titolo oneroso, assegnazione ai soci, destinazione a finalità estranee all'esercizio d'impresa ovvero al consumo personale o familiare dell'imprenditore dei beni oggetto della rivalutazione in data anteriore all'inizio del quarto esercizio successivo a quello nel cui bilancio è stata eseguita, ai fini del calcolo delle plusvalenze o minusvalenze si deve considerare il valore ante-rivalutazione.

In termini concreti, nel caso di cessione a titolo oneroso di beni risultanti dal bilancio d'esercizio in corso al 31 dicembre 2015 e rivalutati nel 2016, prima del 2020, il valore rivalutato di detti beni non può essere preso come parametro di riferimento per il calcolo di eventuali **plusvalenze o minusvalenze derivanti dalla cessione degli stessi**.

Una novità rispetto alle precedenti rivalutazioni circa la decorrenza per i nuovi valori è contemplata nel comma 563, dell'articolo 1 della Legge di bilancio 2017. Viene, infatti, stabilito che, limitatamente ai beni immobili, i maggiori valori iscritti in bilancio si considerano riconosciuti con effetto dal periodo d'imposta in corso alla data del 1° gennaio 2018. Tale deroga molto importante potrebbe risultare utile in tutti i casi di beni immobili riscattati da leasing dove l'imprenditore sia interessato alla vendita dell'immobile nel 2018.

### **18.4.3 Affrancamento del saldo attivo e riconoscimento nel maggior valore dei beni**

Il saldo attivo della rivalutazione può essere affrancato, in tutto o in parte, mediante l'applicazione, in capo alla società che ha operato la stessa, di un'imposta sostitutiva dell'Ires/Irpef e dell'Irap e delle relative addizionali, pari al 10%.

Il maggior valore attribuito ai beni rivalutati si considera riconosciuto ai fini Ires/Irpef ed Irap e delle relative addizionali a decorrere dal terzo esercizio successivo quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata effettuata, mediante il versamento di un'imposta sostitutiva:

- del 16% per i beni ammortizzabili
- del 12% per i beni non ammortizzabili.

In altri termini, il riconoscimento dei maggiori valori si ha a partire dal 2019, anche ai fini delle società di comodo.

Le imposte sostitutive devono essere versate in un'unica rata entro il termine di pagamento del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo di imposta in riferimento al quale la rivalutazione è eseguita (16 giugno 2017 per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare) con compensazione in F24 ammessa.

Infine la rivalutazione, come precedentemente indicato, può essere operata anche dai soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali, anche con riferimento alle partecipazioni in società ed enti, costituenti immobilizzazioni finanziarie (ossia strumenti finanziaria diversi da quelli detenuti per la negoziazione). Per tali soggetti, per l'importo corrispondente ai maggiori valori oggetto di riallineamento, al netto dell'imposta sostitutiva, deve essere vincolata una riserva in sospensione d'imposta ai fini fiscali. Detta riserva può essere affrancata mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva dell'Ires e dell'Irap e delle relative addizionali, pari al 10%.

## **19. MANUTENZIONE ORDINARIA E STRAORDINARIA**

Il nuovo OIC 16 ha meglio definito la differenza tra i costi di manutenzione ordinaria e straordinaria, prevedendo che:

- **i costi di manutenzione ordinaria** sono imputati a conto economico nell'esercizio in cui sono sostenuti;
- **i costi di manutenzione straordinaria** sono capitalizzabili nei limiti del valore recuperabile del bene.

La **manutenzione ordinaria** è costituita dalle manutenzioni e riparazioni che rappresentano costi di natura ricorrente che si sostengono per:

- la pulizia;
- la verniciatura;
- la riparazione;
- la sostituzione di parti deteriorate dall'uso.

Si tratta, quindi, di costi che servono a mantenere i cespiti in buono stato di funzionamento. Le spese di manutenzione ordinaria vengono integralmente imputate nel bilancio dell'esercizio di sostenimento.

La **manutenzione straordinaria** è costituita da costi che comportano un aumento significativo e tangibile di produttività o di vita utile del cespite e, pertanto, questi costi rientrano tra quelli capitalizzabili.

Questa spesa, qualora non possieda una propria autonomia di sfruttamento e oggettiva individualità, verrà rilevata insieme al bene stesso.

Viceversa (è il caso ad esempio dell'impianto di condizionamento), la spesa deve essere rilevata in modo distinto dal bene e ammortizzata in via autonoma.

L'incidenza economica in bilancio avviene in modo indiretto, attraverso la ripartizione nel tempo del costo capitalizzato attraverso la procedura dell'ammortamento.

L'imputazione dei costi di manutenzione straordinaria al costo originario del cespite a cui si riferiscono trova conferma nella Sentenza 28 agosto 2004 n. 17210 della Corte di Cassazione, Sez. I civile, dove è stato affermato che i costi *“per l'ampliamento, l'ammodernamento ed il miglioramento di una singola immobilizzazione ... vanno capitalizzati ad incremento del valore di questa ove si traducano in un aumento significativo e tangibile di capacità o di produttività o di sicurezza o di vita utile”*.

I costi di manutenzione ordinaria sono imputati tra i costi per prestazioni di servizi, voce B7 del Conto Economico e dedotti interamente nell'esercizio in cui sono sostenuti.

I costi di manutenzione straordinaria, invece, sono imputati al cespite al quale fanno riferimento (voce BII dello stato patrimoniale).

Il nuovo principio contabile n. 16 ha specificato che il **rinnovamento** delle immobilizzazioni materiali può comportare una sostituzione:

- di uno specifico cespite;
- ovvero, di un'immobilizzazione materiale che costituisce un'unità economico-tecnica.

La sostituzione prevede che il costo di acquisto della nuova unità sia capitalizzato, mentre il valore netto contabile dell'unità sostituita sia stornato e l'eventuale minusvalenza iscritta nella voce B.14 *“oneri diversi di gestione”* del conto economico.

Tuttavia, nel caso in cui il rinnovo si riferisca **solo a parte dell'immobilizzazione materiale**, al fine di mantenere l'integrità originaria del cespite, i costi sostenuti rientrano fra quelli di manutenzione ordinaria.

Il documento n. 16 effettua anche un'ulteriore distinzione tra manutenzione e riparazione intendendo per:

- costi di manutenzione i costi sostenuti per mantenere in efficienza le immobilizzazioni materiali onde garantire la loro vita utile prevista, nonché la capacità e produttività originarie;
- costi di riparazione i costi sostenuti per porre riparo a guasti e rotture.

I primi possono essere oggetto di programmazione, i secondi possono essere ragionevolmente previsti.

## 19.1 Aspetti fiscali

L'articolo 102, comma 6 del TUIR prevede che le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione possono essere, a seconda della loro natura (incrementativa, o meno, del valore del bene a cui si riferiscono):

- capitalizzate nel valore dei beni a cui si riferiscono;
- imputate a costo di esercizio.

Dal punto di vista fiscale sono comunque considerate incrementative le spese imputate in bilancio ad incremento del costo dei beni.

Si ricorda che, come precisato nella circolare n. 98/E del 17 maggio 2000, qualora le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione siano imputate ad incremento del costo del bene cui si riferiscono, gli ammortamenti deducibili sono commisurati sull'intero valore del bene (al lordo dell'incremento).

Le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione, che non hanno natura incrementativa del costo dei beni ai quali si riferiscono, sono deducibili nel limite del 5% del costo complessivo dei beni ammortizzabili risultante dal registro dei cespiti all'inizio dell'esercizio<sup>60</sup> (articolo 102, comma 6 del TUIR). Per le imprese di nuova costituzione il limite di deducibilità del 5% è calcolato sul costo complessivo dei beni ammortizzabili risultante dal registro dei cespiti alla fine del primo esercizio.

Rientrano, quindi, nel calcolo del costo a cui applicare la percentuale del 5% (al fine di determinare l'ammontare massimo delle spese deducibili nell'esercizio):

- i beni materiali ammortizzabili per i quali sono state sostenute spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione;
- i beni materiali ammortizzabili con riferimento ai quali non sono state sostenute spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione<sup>61</sup>;
- i beni materiali già completamente ammortizzati.

Si ricorda, inoltre, che a seguito delle modifiche introdotte dall'articolo 36, comma 7 del Decreto legge n. 223/2006, l'indeducibilità delle quote di ammortamento relative ai terreni determina una corrispondente riduzione del *plafond* previsto per la deducibilità delle spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione (che dal bilancio non risultano imputate ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono). Pertanto, nel calcolo del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili a cui applicare la percentuale del 5% non potranno più essere ricompresi i terreni che "incorporano" un fabbricato strumentale e quelli pertinenziali<sup>62</sup>.

<sup>60</sup> Come modificato dall'articolo 3, comma 16-*quater*, del decreto legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012, n. 44, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 29 aprile 2012.

<sup>61</sup> Cfr. Risoluzione ministeriale n. 9/826 del 20 settembre 1980.

<sup>62</sup> In questo senso si veda anche la risposta fornita dall'Amministrazione finanziaria nella Circolare 16 febbraio 2007, n. 11/E.

Infine, qualora le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione non imputate ad incremento del costo dei beni a cui si riferiscono dovessero eccedere la misura massima del 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili, l'**eccedenza** risulta deducibile per quote costanti in cinque periodi a decorrere da quello successivo all'esercizio di sostenimento delle spese.

La deducibilità per quote permane anche nel caso in cui i beni cui le spese si riferiscono siano venuti meno.

Tale eccedenza, ai sensi dell'articolo 16, comma 5, del D.P.R. n. 600/1973, deve essere iscritta nel registro dei beni ammortizzabili a seconda dell'anno di formazione; inoltre, in sede di dichiarazione dei redditi deve:

- essere ripresa a tassazione nell'esercizio di competenza mediante una variazione in aumento del reddito complessivo;
- essere dedotta per quote costanti nei cinque esercizi successivi mediante variazioni in diminuzione del reddito complessivo.

Il limite alla deducibilità della manutenzione eccedente il 5% è del tutto temporaneo. Trattandosi, pertanto, di una sorta di temporanea tassazione anticipata del costo fiscalmente eccedente, devono rilevarsi in contabilità, e di conseguenza evidenziarsi in bilancio, nel rispetto dei principi della "competenza" e della "prudenza", le imposte anticipate.

Quindi, la variazione in aumento dell'eccedenza genera lo stanziamento delle imposte anticipate.

Parimenti, in ognuno dei cinque esercizi successivi, la variazione in diminuzione genera l'effetto di "reversal" delle imposte anticipate precedentemente stanziate.

Quanto ai cosiddetti **beni a deducibilità limitata** si precisa che le spese di manutenzione sono deducibili nei limiti stabiliti dall'articolo 164 del TUIR.

Non sono soggetti alla limitazione del 5%:

- le spese di manutenzione relative ai beni di proprietà di terzi, ad esempio automezzi in leasing o immobili condotti in proprietà;
- i compensi periodici dovuti contrattualmente a terzi per la manutenzione di determinati beni.

In particolare, le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione sostenute in relazione a beni acquisiti in locazione anche finanziaria (circolare Ag. Entrate 31-05-2005 n. 27/E. In precedenza si vedano anche le risoluzioni 08-02-1979 n. 9/453 e 10-07-1982 n. 9/2980):

- se classificabili tra le migliorie e le spese incrementative del valore dei beni: sono capitalizzabili ed iscrivibili tra le immobilizzazioni immateriali, alla voce "Costi per migliorie e spese incrementative su beni di terzi", a condizione che non siano separabili dai beni stessi, cioè non siano dotati di autonoma funzionalità (ai fini fiscali queste spese sono classificabili tra le "spese relative a più esercizi" di cui al comma 3 dell'art. 108 del TUIR);
- in caso contrario: questi costi sono iscrivibili tra le immobilizzazioni materiali nella specifica categoria di appartenenza.

La disciplina generale prevista per le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione può non essere applicata nei confronti dei **compensi periodici dovuti contrattualmente a terzi** per la manutenzione di determinati beni (ad esempio contratti di assistenza tecnica per computer, contratti di manutenzione di macchine d'ufficio).

I compensi possono, infatti, essere integralmente dedotti nell'esercizio di competenza. In questo caso, il costo dei beni a cui la manutenzione si riferisce non è considerato ai fini della determinazione del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili necessario per il calcolo del limite del 5%.

Questa scelta a favore del regime della deducibilità integrale dei compensi periodici è vincolante per tutti i periodi d'imposta compresi nella durata del contratto.

*Il contenuto dell'articolo 107, comma 2, del TUIR*

Il comma 2 dell'articolo 107 del TUIR disciplina la deducibilità di una particolare specie di accantonamenti effettuati esclusivamente dalle imprese concessionarie della costruzione e dell'esercizio di opere pubbliche. Nello specifico, a queste imprese è riconosciuta la deducibilità fiscale degli accantonamenti effettuati a fronte delle spese di ripristino, sostituzione e di manutenzione dei beni gratuitamente devolvibili al termine della concessione. Il limite massimo deducibile per ciascun esercizio è pari al 5% del costo di ciascun bene. Per le imprese concessionarie di costruzione e gestione di autostrade e trafori la percentuale è pari all'1%. Questa deduzione non è più consentita nell'ipotesi in cui il valore del fondo dovesse raggiungere un importo pari all'ammontare delle spese relative allo stesso bene sostenute negli ultimi due esercizi.

Qualora le spese non dovessero trovare capienza nel fondo, le stesse risulterebbero deducibili per quote nell'esercizio stesso e nei quattro successivi.

In questo contesto, nella **risoluzione 5 gennaio 2011 n. 5/E, l'Agenzia delle Entrate** ha fornito chiarimenti in merito al trattamento fiscale applicabile alle spese di manutenzione dei beni gratuitamente devolvibili. In particolare, secondo l'orientamento espresso dall'Amministrazione finanziaria, il plafond di deducibilità degli accantonamenti al fondo manutenzione e ripristino dei beni gratuitamente devolvibili deve essere determinato in relazione al relativo costo complessivo, compreso quello delle parti eventualmente già realizzate dal concedente e sulle quali debbono essere effettuati gli interventi di conservazione e miglioramento. Al riguardo l'Agenzia delle Entrate ha avuto modo di precisare che:

- il parametro di riferimento è costituito dal "costo" di tutto quanto risulta essere gratuitamente devolvibile al termine della concessione, comprese le parti eventualmente già realizzate dal concedente (sulle quali, del resto, sono da effettuare interventi di manutenzione, conservazione e miglioramento);
- diversamente da quanto previsto dall'articolo 104, comma 2 del TUIR in materia di "ammortamento finanziario", l'articolo 107 comma 2 del TUIR non prevede la necessità di considerare il costo dei beni gratuitamente devolvibili al netto degli eventuali contributi del concedente ai quali possono essere sostanzialmente equiparati i beni realizzati dal concedente e dati in uso al concessionario. Ciò in quanto le spese di manutenzione sono sostenute per l'intera opera successivamente devoluta, a prescindere dalla circostanza che parte di essa sia stata realizzata dal concedente o finanziata con contributi dello stesso, mentre l'ammortamento non può che essere correlato all'effettivo costo sostenuto.

## 20. LE SPESE RELATIVE ALLA TELEFONIA

La disciplina delle spese relative all'acquisto e alla gestione degli apparecchi di telefonia è stata modificata dall'articolo 1, comma 401, della legge 27 dicembre 2006 n. 296 (c.d. "Finanziaria 2007"). In questo senso, infatti, a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2006 (ovvero dal 1° gennaio 2007 per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare), il novellato articolo 102, comma 9, del TUIR prevede la deducibilità delle quote di ammortamento, dei canoni di locazione (anche finanziaria) o di noleggio, delle spese di impiego e manutenzione relativi agli impianti di telefonia fissa e mobile in misura pari all'**80%** del relativo ammontare (di fatto, la norma in esame ha comportato l'unificazione dei regimi fiscali relativi ai servizi di comunicazione che, fino all'esercizio chiuso al 31 dicembre 2006, risultavano differenziati a seconda che si trattasse di servizi di telefonia fissa – deducibili al 100% - ovvero mobile - deducibili al 50%).

Al riguardo si segnala, inoltre, che l'Agenzia delle Entrate:

- nella risoluzione 22 maggio 2008 n. 214/E ha evidenziato l'impossibilità di disapplicare i sopra citati limiti di deducibilità attraverso la presentazione dell'istanza prevista dall'articolo 37-bis, comma 8, del D.P.R. n. 600/73 (e ciò in considerazione della natura forfetaria" della percentuale di deducibilità in misura pari all'80% stabilita dall'articolo 102, comma 9, del TUIR. In senso contrario a questa interpretazione si vedano le circolari Assonime 6 giugno 2008 n. 39 e 13 giugno 2007 n. 39);
- nella circolare 18 giugno 2008 n. 47/E, ha riconosciuto la possibilità di applicare la percentuale di deduzione forfetaria dell'80% ai costi relativi alle ricariche telefoniche ed alle schede prepagate (purché opportunamente documentate ed inerenti) "... trattandosi di costi relativi all'impiego di servizi telefonici";
- nella risoluzione 21 luglio 2008 n. 309/E ha riconosciuto la deducibilità integrale dei costi relativi alle "apparecchiature terminali" utilizzabili esclusivamente per fini aziendali e riaddebitate (con maggiorazione della relativa commissione) dalla società che cura la gestione dei servizi di gruppo (in qualità di "mandataria") alle varie società del gruppo stesso (quest'ultime società, al contrario, resteranno soggette, in qualità di "mandanti" ai limiti di deducibilità dell'80% previsti dall'articolo 102 del TUIR);
- nella risoluzione 24 luglio 2008 n. 320/E, pur confermando l'interpretazione fornita nella citata risoluzione n. 214/E/2008, ha riconosciuto la deducibilità integrale delle apparecchiature terminali non utilizzabili, in base alle proprie caratteristiche specifiche tecniche, per finalità diverse da quelle esclusivamente imprenditoriali in quanto non rientranti nell'ambito applicativo dell'articolo 102, comma 9, del TUIR (nello specifico si trattava di linee telefoniche fornite da una società di c.d. "Information Technology" a banche e società finanziarie e utilizzate da quest'ultime per la trasmissione dei dati necessari ai fini dell'erogazione dei servizi bancari alla clientela);
- nella risoluzione 18 giugno 2009, n. 162/E, ribadendo quanto già affermato nella precedente risoluzione n. 320/E/2008, ha chiarito che "le spese di telefonia fissa e mobile costituenti costi per commessa...non soggiacciono alle limitazioni previste dall'articolo 102, comma 9, del TUIR, qualora non siano suscettibili di uso promiscuo e siano direttamente afferenti ricavi di esercizio che concorrono alla determinazione del reddito".

In questo contesto l'Associazione italiana Dottori Commercialisti, con la norma di comportamento n. 175 ha chiarito che:

- la limitazione alla deducibilità (80%) delle spese telefoniche prevista dal comma 9 dell'articolo 102 del TUIR "*debba riguardare soltanto le apparecchiature che, anche solo potenzialmente, si possono prestare solo ad utilizzi personali od extra-aziendali*";
- e che se "*i costi si riferiscono a beni oggettivamente ed esclusivamente strumentali per l'attività di impresa, o a servizi e linee di trasmissione dedicati che non possono, per le loro caratteristiche tecniche o per vincolo di sistema, essere utilizzati per finalità diverse da quelle strettamente aziendali o professionali, ogni limitazione sarebbe priva di giustificazione*".

Quindi in buona sostanza secondo l'ADC i costi relativi ad apparecchiature terminali, utilizzate per servizi di comunicazione elettronica trasmessi attraverso qualsiasi modalità tecnologica, devono considerarsi interamente deducibili dal reddito d'impresa, qualora gli stessi non possano, neanche potenzialmente, per le loro caratteristiche tecniche o vincolo di sistema, essere utilizzati per finalità diverse da quelle strettamente aziendali o professionali.

Anche in materia di IVA, il legislatore fiscale ha reso omogeneo il trattamento degli impianti e delle spese di gestione relativa alla telefonia fissa e mobile, infatti la legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge Finanziaria per il 2008) ha eliminato la limitazione della detrazione prevista per l'acquisto dei servizi di telefonia mobile e dei relativi apparecchi, sopprimendo la lettera g) dell'articolo 19-bis1 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Per effetto di tale modifica l'imposta ammessa in detrazione è quantificata sulla base

dei principi generali contenuti nell'articolo 19 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, vale a dire in funzione dell'utilizzazione del bene o del servizio in funzione dell'esercizio dell'attività d'impresa, arte o professione.

Tuttavia, la stessa legge finanziaria per il 2008 ha stabilito che gli Uffici accentreranno maggiormente la propria attività di controllo sui contribuenti che abbiano computato in detrazione l'imposta in misura superiore al 50%.

## 21. PEZZI DI RICAMBIO

Per preservare la loro capacità produttiva i cespiti sono costantemente sottoposti a interventi di manutenzione per i quali a volte sono necessarie sostituzioni di pezzi.

Il principio contabile n. 16, al paragrafo 54 e segg., distingue il **trattamento contabile** di questi materiali in funzione della loro rilevanza. I pezzi di ricambio possono essere suddivisi in:

- pezzi di basso costo unitario, basso valore totale e di uso ricorrente;
- pezzi di rilevante costo unitario, di uso non ricorrente;
- pezzi di rilevante costo unitario ma di uso ricorrente;

I **pezzi di basso costo unitario, basso valore totale e di uso ricorrente**, sono pezzi che assumono le caratteristiche di veri e propri beni di consumo e in quanto tali sono solitamente rilevati come costi al momento dell'acquisto. Sono infatti elementi che generano un carico pressoché costante al conto economico.

I **pezzi di ricambio di rilevante costo unitario e di uso non ricorrente** sono rappresentati da beni acquistati per mantenere la continuità di funzionamento dell'impianto anche se potrebbero non essere utilizzati per molto tempo e talvolta mai usati. Essi vanno classificati tra le immobilizzazioni materiali e ammortizzati lungo tutta la vita del cespite cui si riferiscono o, se inferiore, sulla vita utile basata su una stima dei tempi di utilizzo.

Infine, i **pezzi di ricambio di rilevante costo unitario ma di uso ricorrente** sono rilevati a fine esercizio tra le rimanenze di magazzino e scaricati in base al consumo. Ad essi si applica la disciplina delle rimanenze di magazzino (principio contabile OIC 13).

### 21.1 Aspetti fiscali

Il Testo Unico delle Imposte sui Redditi non disciplina in modo specifico i pezzi di ricambio.

Alla luce dei diversi trattamenti contabili sopra esposti, si ritiene che la disciplina fiscale per le diverse fattispecie sia la seguente:

- i pezzi di basso costo unitario e di uso ricorrente possono essere spesati integralmente nell'esercizio di acquisizione e concorrono a formare le spese di manutenzione ordinaria;
- i pezzi di rilevante costo unitario e di uso non ricorrente che costituiscono una dotazione necessaria dell'impianto, devono essere capitalizzati a partire dall'esercizio dal quale decorre l'ammortamento del bene al quale si riferiscono ovvero, se successivo, dall'esercizio di acquisizione. Questa interpretazione trova conferma nella Relazione ministeriale all'articolo 67 del TUIR la quale prevede che *"affinché si verifichi l'entrata in funzione del bene, non è necessario l'effettivo impiego nel processo produttivo per quei beni la cui funzione è quella di essere pronti ad essere impiegati in caso di necessità, quali ad esempio i motori di cambio"*;

- i pezzi di rilevante costo unitario ma di uso ricorrente concorrono a formare gli acquisti di materie di consumo e l'eventuale giacenza di fine esercizio deve essere rilevata tra le rimanenze. Pertanto, a fini fiscali, la disciplina è quella prevista dall'articolo 92 del TUIR.

## 22. DANNEGGIAMENTO E RIPARAZIONE

### 22.1 Aspetti civilistici

Per quanto concerne le perdite o i danneggiamenti, il nuovo principio contabile n. 16 ha disposto che:

- **le sopravvenienze passive** che emergono dalle perdite per eventi estranei allo svolgimento della normale attività imprenditoriale, devono essere iscritte nella voce B.14 del conto economico fra gli *“oneri diversi di gestione”*;
- **le sopravvenienze attive** che emergono dall'eventuale rimborso del danno da parte di terzi (ad esempio, il risarcimento del danno da parte di un assicuratore), devono essere iscritte nella voce A.5 del conto economico fra gli *“Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio”*.

Se il terzo, a seguito dell'evento, reintegra il cespite perduto con un cespite simile o equivalente nello stesso esercizio non deve essere rilevata alcuna sopravvenienza.

Se in seguito alla perdita di un'immobilizzazione materiale si procede all'acquisto di una nuova immobilizzazione, essa deve essere contabilizzata nell'attivo secondo i principi dettati dal documento contabile in esame.

### 22.2 Aspetti fiscali

In merito agli **aspetti fiscali**, le perdite sui beni ammortizzabili sono deducibili se e nella misura in cui risultano da elementi certi e precisi (articolo 101, comma 5, del TUIR).

Nell'ipotesi in cui la perdita del bene sia stata totale, il costo non ammortizzato residuo è ammesso in deduzione; viceversa, nel caso in cui, il danneggiamento sia stato parziale il costo del bene entra nella base di calcolo del plafond per l'applicazione della percentuale del 5%.

L'eventuale risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni, può dare origine ad una plusvalenza ovvero ad una sopravvenienza attiva.

La plusvalenza è costituita dalla differenza tra l'indennizzo conseguito, al netto degli oneri accessori di diretta imputazione, ed il costo non ammortizzato; si realizza, ai sensi dell'articolo 86, comma 1, lettera b) del TUIR, se la liquidazione dell'indennizzo avviene nel periodo d'imposta nel quale si è verificato l'evento dannoso. In caso contrario, l'onere derivante dalla perdita o dal danneggiamento è dedotto nell'esercizio in cui si manifesta mentre l'indennizzo, liquidato in un esercizio successivo, costituirà una sopravvenienza attiva ai sensi dell'articolo 88, comma 2, del TUIR.

Le plusvalenze realizzate, concorrono a formare il reddito, a scelta del contribuente:

- per l'intero ammontare nell'esercizio in cui si sono realizzate;
- in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi ma non oltre il quarto.

Questa facoltà è concessa, solo nel caso di realizzo, a condizione che i beni ceduti siano posseduti per un periodo non inferiore a tre anni.

Viceversa, si ha una **sopravvenienza attiva** nei seguenti casi:

- indennità risarcitorie corrisposte interamente in un esercizio successivo a quello in cui si è verificato l'evento dannoso;
- indennità risarcitorie conseguite, in esercizi successivi a quello in cui si è verificato l'evento dannoso, a titolo di integrazione di quelle già percepite in precedenza.

Come la plusvalenza, anche la sopravvenienza può essere tassata interamente nell'esercizio di conseguimento o rateizzata a quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi ma non oltre il quarto.

In data 1° dicembre 2015 un bene è andato distrutto. Le caratteristiche del bene sono le seguenti:

- Costo storico 5.000 Euro;
- Fondo di ammortamento 3.000 Euro.

Le scritture contabili relative alla perdita del bene sono:

\_\_\_\_\_ 1/12/2015 \_\_\_\_\_

Fondo ammortamento	a	Macchinari	3.000
(S.P. B.II.2)		(S.P. B.II.2)	

\_\_\_\_\_ 1/12/2015 \_\_\_\_\_

Sopravvenienza passiva	a	Macchinari	2.000
(C.E. B.14)		(S.P. B.II.2)	

In data 1° maggio 2016 vengono liquidati 3.500 Euro dall'assicurazione a titolo di risarcimento.

\_\_\_\_\_ 1/5/2016 \_\_\_\_\_

Crediti diversi	a	Sopravvenienze attive <sup>63</sup>	3.500
(S.P. C.II.5)		(C.E. A.5)	

## 23. CONTRIBUTI IN CONTO IMPIANTI

### 23.1 Aspetti civilistici

Il principio contabile n. 16 definisce i contributi in conto impianti come le somme erogate dallo Stato o da altri Enti per la costruzione, la riattivazione e l'ampliamento di immobilizzazioni materiali.

I contributi in conto impianti commisurati al costo dell'immobilizzazione materiale sono rilevati a conto economico attraverso un criterio sistematico, gradatamente sulla vita utile dei cespiti.

Questo criterio di rilevazione può essere applicato con due metodi di contabilizzazione:

- con il primo, il contributo viene imputato a conto economico tra gli "Altri ricavi e proventi" e rinviato per competenza agli esercizi successivi attraverso l'iscrizione di risconti passivi;

<sup>63</sup> Articolo 88 del D.P.R. n. 917/86.

- con il secondo, il contributo viene portato a riduzione del costo dei cespiti cui si riferisce.

Con il **metodo dei risconti passivi**, il contributo non viene portato in riduzione del costo del bene, ma concorre al risultato d'esercizio come ricavo differito da riscontare in correlazione all'ammortamento effettuato.

Adottando la **seconda modalità di contabilizzazione** invece, il contributo viene portato a riduzione del costo dell'immobilizzazione e l'ammortamento viene calcolato sul valore del bene al netto del contributo.

Non risulta, invece, corretto accreditare al conto economico i contributi ricevuti in un'unica soluzione, in quanto, secondo i principi contabili *"l'accredito in un'unica soluzione al conto economico dei contributi in conto capitale è in contrasto con le finalità ed i postulati del bilancio d'esercizio e con le teorie che ne determinano la contabilizzazione"*.

I contributi in conto impianti devono essere contabilizzati per competenza e non per cassa. Essi devono essere iscritti in bilancio nell'esercizio in cui viene emessa la delibera di assegnazione. Il principio contabile n. 16, al paragrafo 87, afferma che *"i contributi in conto capitale sono iscrिवibili in bilancio nel momento in cui esiste una ragionevole certezza che le condizioni previste per il riconoscimento del contributo sono soddisfatte e che i contributi saranno erogati"*. Allo stesso modo, la circolare ministeriale n. 73/E del 27 maggio 1994, ha chiarito che, *"il requisito della certezza del diritto al contributo erogato da enti pubblici va individuato nel momento in cui l'ente preposto alla corresponsione del contributo stesso, provvede all'emissione del decreto di liquidazione della somma o di attribuzione del credito d'imposta"*. Viene inoltre specificato che, ove la procedura di liquidazione non si estrinsechi in atti formali ed esterni, il requisito della competenza si perfeziona nell'esercizio in cui sono venuti ad esistenza tutti gli elementi oggettivi: certezza ed obiettiva determinabilità, ossia quando sia possibile, sulla base della specifica previsione legislativa, verificarne la spettanza e la quantificazione.

Di seguito si riportano due esempi relativi alle due differenti tecniche di contabilizzazione.

In data 1 giugno 2016 la società A Spa acquista un impianto sostenendo un costo di 1.000 Euro (si esclude l'IVA per semplicità espositiva). L'aliquota di ammortamento è 10%. Nello stesso giorno riceve un contributo di 200 Euro.

_____ 1/6/2016 _____			
Impianti	a	Debiti verso fornitori	1.000
(S.P. B.II.2)		(S.P. B.7)	
_____ 1/6/2016 _____			
Crediti v/ soggetto erogante	a	Contributi in c/ impianti	200
(S.P. C.II.5)		(C.E. A.5)	
_____ 1/6/2016 _____			
Contributi in c/ impianti	a	Impianti	200
(C.E. A.5)		(S.P. C.II.5)	
_____ 31/12/2016 _____			
Ammortamento impianti	a	Fondo ammortamento impianti	80

(C.E. C.10.b) (S.P. C.II.5)

$(1.000 - 200) \times 10\% = 80 \text{ Euro}$

In data 1 giugno 2016 la società A Spa acquista un impianto sostenendo un costo di 1.000 Euro (si esclude l'IVA per semplicità espositiva). L'aliquota di ammortamento è 10%. Nello stesso giorno riceve un contributo di 200 Euro.

Le scritture contabili sono le seguenti:

\_\_\_\_\_ 1/6/2016 \_\_\_\_\_

Impianti	a	Debiti verso fornitori	1.000
(S.P. B.II.2)		(S.P. B.7)	

\_\_\_\_\_ 1/6/2016 \_\_\_\_\_

Crediti v/ soggetto erogante	a	Contributi in c/ impianti	200
(S.P. C.II.5)		(C.E. A.5)	

\_\_\_\_\_ 31/12/2016 \_\_\_\_\_

Ammortamento impianti	a	Fondo ammortamento impianti	100
(C.E. C.10.b)		(S.P. C.II.5)	

$1.000 \times 10\% = 100 \text{ Euro}$

\_\_\_\_\_ 31/12/2016 \_\_\_\_\_

Contributi in c/ impianti	a	Risconti passivi	180
(C.E. A.5)		(S.P. E)	

$[200 - (200 \times 10\%)] = 180$

Nel caso in cui il cespite, a fronte del quale è stato ricevuto il contributo, sia ceduto prima che lo stesso sia stato interamente ammortizzato, occorre analizzare come si determina la relativa plusvalenza o minusvalenza; viceversa, nel caso in cui il contributo sia portato a riduzione del costo dell'immobilizzazione la plusvalenza sarà determinata quale differenza tra il prezzo di vendita e il valore residuo del bene.

Invece, nel caso in cui sia stata utilizzata la tecnica dei risconti passivi, occorre considerare che il valore residuo di libro risulterà superiore rispetto al caso precedente, in quanto il contributo originario non è stato portato a riduzione del costo, per cui dalla cessione deriverà una minore plusvalenza o una maggiore minusvalenza.

## 23.2 Aspetti fiscali

I contributi in conto impianti concorrono alla determinazione del reddito d'impresa secondo le regole di competenza indicate dalle norme civilistiche.

Nell'applicazione della normativa fiscale, si è posto però un problema relativo all'individuazione dell'esercizio di competenza dei contributi. Il Ministero delle Finanze, con la risoluzione ministeriale del 4

maggio 1979 n. 9/606 e la circolare ministeriale del 27 maggio 1994 n. 73/E, è più volte intervenuto per chiarire come debba essere individuato l'esercizio di competenza. Le osservazioni ministeriali possono essere sintetizzate come segue:

- per i contributi erogati da un ente pubblico, rileva il momento in cui il soggetto destinatario dei contributi ha avuto conoscenza dell'ammontare liquidato, quale risulta dal decreto di liquidazione emesso dall'ente erogante. Le modalità attraverso le quali il soggetto beneficiario viene a conoscenza dell'ammontare liquidato dipendono dalla natura del provvedimento di concessione dei contributi. Più precisamente, tale conoscenza si ha con:
  - la notificazione del provvedimento, nel caso in cui il decreto di liquidazione abbia natura recettizia;
  - la pubblicazione di tale provvedimento, nel caso in cui il decreto di liquidazione non abbia natura recettizia;
- per i contributi caratterizzati da una procedura di liquidazione che non si estrinseca in atti formali ed esterni, rileva il momento in cui risultano verificati tutti gli elementi oggettivi da cui dipende il diritto dell'imprenditore ai contributi.

Nel caso in cui i contributi siano sottoposti a condizione, risolutiva o sospensiva, vale quanto segue:

- per i contributi sottoposti a condizione risolutiva, rileva il momento individuato in base alle precisazioni indicate nei due punti precedenti, come se la condizione risolutiva non esistesse; se in un esercizio successivo rispetto a quello in cui i contributi sono stati contabilizzati per competenza, si verifica la condizione risolutiva, i contributi devono essere restituiti e dedotti come sopravvenienza passiva ai sensi dell'articolo 101, comma 4 del TUIR;
- per contributi sottoposti a condizione sospensiva, rileva il momento in cui l'ente erogante emette una delibera formale successivamente all'accertamento della sussistenza di tutte le condizioni cui l'erogazione dei contributi è subordinata.

### 23.3 Contributi erogati nel periodo di acquisto del bene

I metodi di rappresentazione del contributo conto impianti, come esaminato in precedenza, sono i seguenti:

- l'utilizzo della tecnica dei risconti;
- l'imputazione del contributo a riduzione del costo di acquisto del bene.

In ogni caso, gli effetti sostanziali, sia civilistici sia fiscali, sono identici a prescindere dal metodo di rappresentazione contabile che è stato adottato.

### 23.4 Contributi erogati in un esercizio successivo

Secondo la norma di comportamento dell'Associazione Dottori Commercialisti di Milano n. 155 *"i contributi conto impianti, deliberati dall'ente erogante a partire dall'esercizio in corso al 1° gennaio 1998, concorrono alla formazione del reddito imponibile secondo le regole della competenza economica, determinata in relazione alla durata dell'utilità dei beni cui si riferiscono. Se il processo di ammortamento dei beni è iniziato in un esercizio precedente a quello in cui il contributo viene deliberato le quote di contributo riferibili agli esercizi pregressi costituiscono un provento dell'esercizio di delibera"*.

In questa ipotesi, si procederà nel seguente modo:

- nei periodi antecedenti l'erogazione, l'ammortamento è calcolato applicando le aliquote al costo "pieno" del bene;

- dal periodo di erogazione del contributo il costo del bene viene ridotto, oppure viene imputata la quota di competenza del contributo;
- nel periodo di erogazione del contributo è imputata a conto economico una sopravvenienza attiva pari alla maggiore quota di ammortamenti dedotti in precedenza.

In ogni caso, il risultato sostanziale rimane identico a prescindere dal metodo contabile adottato.

## 23.5 Cessione del bene

In caso di cessione del bene, la norma di comportamento n. 115 dell'Associazione Dottori Commercialisti di Milano ha evidenziato che *“la cessione di un bene, relativamente al quale il contributo erogato in conto impianti sia stato contabilizzato a riduzione del costo di acquisto, genera una plusvalenza o una minusvalenza pari alla differenza tra il corrispettivo percepito e il costo residuo del bene. Qualora il contributo sia stato contabilizzato con il metodo del risconto, la cessione del bene genera, oltre ad una plusvalenza o una minusvalenza pari alla differenza tra il corrispettivo percepito e il costo residuo del bene, un provento pari alla quota di contributo oggetto di risconto non ancora imputato a conto economico”*.

Pertanto dalla norma in esame emerge che la tecnica contabile adottata produce effetti sul costo fiscale *“Nel caso di cessione di un bene il cui contributo in conto impianti sia stato imputato a riduzione del costo di acquisto, la plusvalenza realizzata, pari alla differenza tra il corrispettivo della vendita e il costo residuo del bene, è superiore a quella realizzabile a parità di condizioni nel caso in cui il contributo sia stato contabilizzato con il metodo del risconto. La minor plusvalenza rilevata con il metodo del risconto, rispetto a quella emergente con il metodo dell'imputazione del contributo a riduzione del costo di acquisto, è pari al valore residuo del risconto che, in sede di cessione del bene, deve essere interamente imputato al conto economico quale provento dell'esercizio. Analoghi risultati si verificano nel caso di realizzo di minusvalenza”*.

In merito a questo punto, si possono avanzare alcune perplessità. Dal punto di vista fiscale, il metodo contabile adottato non dovrebbe avere riflessi sul costo del bene, il quale dovrebbe sempre essere assunto al netto del contributo in conto impianti. In questo modo, verrebbe ripristinata la totale neutralità tra le due tecniche contabili.

## 24. BENI CEDUTI IN CORSO D'ANNO

Un aspetto controverso è senza dubbio quello relativo al trattamento tributario delle quote di ammortamento dei beni ceduti in corso d'anno, che è stata oggetto nel passato di diverse interpretazioni fornite dall'Amministrazione finanziaria.

Il Ministero delle finanze (Circolare n. 98/2000, risposta n. 1.1.1) aveva sostenuto che per i beni ceduti antecedentemente alla chiusura dell'esercizio *“...non devono essere operati i relativi ammortamenti atteso che il residuo costo fiscale concorrerà al calcolo delle relative plusvalenze ovvero minusvalenze...”* (la contabilizzazione della quota di ammortamento sarebbe, cioè, superflua perché la quota di ammortamento non dedotta trova esatta corrispondenza nel minor risultato economico della cessione)<sup>64</sup>.

L'Assonime (Circolare n. 39/2000) ha contestato questa interpretazione sostenendo che lo stanziamento dell'ammortamento sui beni ceduti in corso d'anno per la frazione di possesso dell'esercizio *“...corrisponde a una prassi contabile comunemente accettata e conforme ai principi di chiarezza e verità”*. In questo modo, infatti, si può delimitare con esattezza *“...l'utile gestionale formato, sia pure per una frazione dell'esercizio, anche con il concorso del bene ceduto e il risultato straordinario derivante dalla cessione del bene stesso”*.

<sup>64</sup> In precedenza l'Amministrazione Finanziaria in relazione alle operazioni di conferimento aveva precisato che in capo al conferente esisteva l'obbligo di effettuare gli ammortamenti fino al giorno di effetto dell'operazione (Circolare ministeriale n. 9 del 21 marzo 1980). Di recente questa posizione risulta confermata nella Circolare n. 320/E del 19 dicembre 1997 relativa alle operazioni di ristrutturazione societaria. Anche l'Assonime nella Circolare n. 101 del 5 settembre 1980 e l'Abi nella circolare n. 7 del 30 settembre 1998 sostengono questa posizione.

Seguendo le modalità indicate nella circolare ministeriale si avrebbe, “...senza valide giustificazioni, una parziale commistione dei due risultati: nel senso che i costi pertinenti alla formazione dell'uno verrebbero a spostarsi nella determinazione dell'altro”.

Anche la dottrina ha contestato la tesi del Ministero rilevando che l'indicazione fornita dal Ministero (motivata con esplicito riferimento al principio contabile n. 16) non è corretta in quanto il principio contabile richiamato non fa riferimento all'ammortamento dei beni ceduti in corso d'anno, ma richiama i principi generali, tra i quali ha particolare importanza il principio di competenza, inteso come correlazione dei costi con i ricavi dell'esercizio.

Con la risoluzione n. 41/E del 12 febbraio 2002 l'Agenzia delle Entrate ha affermato invece che “le quote di ammortamento relative ai beni facenti parte dell'azienda conferita debbono essere calcolate ragguagliando la quota ordinaria ai giorni che intercorrono tra l'inizio del periodo d'imposta e la data del conferimento”.

Pertanto, l'Amministrazione finanziaria ha convenuto che la soluzione corretta è quella di procedere al calcolo delle quote di ammortamento di beni ceduti o dimessi nel corso dell'esercizio, ragguagliando la quota ordinaria ai giorni che intercorrono tra l'inizio del periodo d'imposta e la data di cessione o dismissione del bene (metodo “pro rata temporis”).

Con l'utilizzo di tale metodologia la società, che possiede il bene per un periodo non inferiore ai tre anni, può rateizzare la plusvalenza come previsto dall'articolo 86 del TUIR, beneficiando da un lato della possibilità di ripartire la plusvalenza stessa in 5 anni, dall'altro della deduzione immediata della quota di ammortamento in corso d'anno del bene ceduto.

## 25. I BENI CON COSTO UNITARIO NON ECCELENTE 516,46 EURO

### 25.1 Aspetti civilistici

Con riferimento ai beni di costo unitario non eccedente 516,46 euro, dal punto di vista civilistico, sono possibili due alternative:

- i beni possono essere contabilizzati fra le immobilizzazioni materiali e sistematicamente ammortizzati;
- i beni possono essere iscritti nell'attivo di stato patrimoniale e i successivi rinnovi spesi interamente a conto economico come ad esempio accade per le attrezzature industriali e commerciali; infatti: “*le attrezzature industriali e commerciali possono essere iscritte nell'attivo ad un valore costante qualora siano costantemente rinnovate e complessivamente di scarsa importanza in rapporto all'attivo di bilancio, semprechè non si abbiano variazioni sensibili nella loro entità, valore e composizione*”.

### 25.2 Aspetti fiscali

In base all'articolo 102, comma 5 del D.P.R. 917/1986 le spese per i beni di costo unitario non superiore a 516,46 euro possono essere integralmente dedotte nell'esercizio in cui i beni sono stati acquistati.

Rientrano in questo limite anche i beni suscettibili di un'autonoma utilizzazione e, in quanto tali, non costituenti una parte integrante di altri beni strumentali (a titolo esemplificativo le sedie, le scrivanie ed i tavoli).<sup>65</sup>

Stante quanto sopra, quindi, non è possibile dedurre integralmente gli oneri relativi a beni (o parti componenti gli stessi) aventi un costo unitario superiore a 516,46 euro acquistati in momenti diversi con singoli esborsi inferiori a tale limite (ad esempio la tastiera del computer).

<sup>65</sup> A tal riguardo, nella risoluzione ministeriale 4 gennaio 1979, n. 9/1751 sono stati considerati beni suscettibili di un'autonoma utilizzazione le bombole utilizzate da una società esercente il commercio del gas di petrolio liquefatto. Inoltre, in giurisprudenza, si segnala anche la sentenza della Commissione Tributaria Centrale 13 giugno 1983, n. 1763.

## 26. I BENI IN LEASING

### 26.1 Aspetti civilistici

La locazione finanziaria (*leasing*) è un istituto giuridico non direttamente disciplinato dal Codice civile.

L'Appendice A del nuovo principio contabile n. 12 individua una serie di definizioni al riguardo. In particolare:

- ha definito la locazione come "il contratto col quale una parte si obbliga a far godere all'altra una cosa mobile o immobile per un dato tempo, verso un determinato corrispettivo" (ex'articolo 1571 del Codice civile);
- ha precisato che un'operazione di locazione si qualifica come **locazione finanziaria** quando trasferisce al locatario la parte **prevalente** dei rischi e dei benefici inerenti ai beni locati (ex articolo 2427, numero 22, del Codice civile).;
- in riferimento all'informativa che deve fornire l'utilizzatore di beni in locazione finanziaria che redige il bilancio in forma ordinaria (ex articolo 2427 al numero 22, del Codice civile) ha precisato che nella **nota integrativa** al bilancio debbano essere descritte "le operazioni di locazione finanziaria che comportano il trasferimento al locatario della parte prevalente dei rischi e dei benefici inerenti ai beni che ne costituiscono oggetto, sulla base di un apposito prospetto dal quale risulti il valore attuale delle rate di canone non scadute quale determinato utilizzando tassi di interesse pari all'onere finanziario effettivo inerenti i singoli contratti, l'onere finanziario effettivo attribuibile ad essi e riferibile all'esercizio, l'ammontare complessivo al quale i beni oggetto di locazione sarebbero stati iscritti alla data di chiusura dell'esercizio qualora fossero stati considerati immobilizzazioni, con separata indicazione di ammortamenti, rettifiche e riprese di valore che sarebbero stati inerenti all'esercizio".

Alla luce delle definizioni sopra citate, quindi, il **leasing** può essere definito come quel contratto mediante il quale una parte (**locatore** ovvero **concedente**):

- concede all'altra (**locatario** ovvero **conduttore**) il godimento di un bene, preventivamente individuato, verso il corrispettivo di un canone periodico;
- riconosce all'altra, inoltre, il diritto di riscattare il bene medesimo al termine del periodo.

Nell'ambito del contratto di *leasing*, poi, è possibile distinguere ulteriormente tra:

- **leasing operativo**, in cui la società di *leasing* produce e concede direttamente in locazione il bene.

Questo tipo di contratto non viene considerato alla stregua di un *leasing* "in senso proprio" ma, piuttosto, come una normale locazione con la fornitura di ulteriori servizi accessori. Infatti, attraverso questa operazione:

- l'utilizzatore dei beni ricevuti in *leasing* versa un canone direttamente al produttore (concedente) dei beni strumentali quale corrispettivo per la concessione in godimento del bene per un periodo di tempo abbastanza breve (inferiore alla vita economica del bene stesso). Al termine del contratto, solitamente, l'utilizzatore non può acquistare il bene concesso in godimento, ma deve restituirlo oppure può rinnovare il contratto di *leasing*;
- il produttore del bene (concedente) assicura all'utilizzatore una serie di servizi collaterali (a titolo esemplificativo manutenzioni e riparazioni periodiche, consulenza, pezzi di ricambio).

- **leasing finanziario**, in cui il concedente (la società di *leasing*), previa indicazione da parte del locatario, provvede ad acquistare il bene dal produttore e, successivamente, a concederlo al locatario stesso con facoltà di riscatto alla scadenza. In questa ipotesi, il locatario assume tutti i rischi connessi all'acquisizione del bene, con facoltà di diventare proprietario dei beni locati al termine della locazione, dietro versamento di un prezzo prestabilito (prezzo di riscatto).

In questo caso, quindi, a differenza di quanto previsto nel *leasing* operativo:

- l'oggetto del *leasing* finanziario può essere qualsiasi bene (mobile o immobile) di interesse per l'azienda locataria per un periodo che, di solito, corrisponde alla durata economica-tecnica del bene stesso;
- l'ammontare dei canoni corrisposti per tutta la durata del contratto è superiore al valore del bene, per cui viene stabilita la possibilità di acquisto (riscatto) del bene stesso da parte del locatario alla fine del contratto ad un modesto valore residuo;
- gli eventuali servizi collaterali non sono inclusi nel canone versato dall'utilizzatore.

La scelta di classificare il *leasing* come operativo piuttosto che finanziario, dipende dal trasferimento dei rischi e benefici connessi al bene, piuttosto che dalla forma del contratto posto in essere.

Sul punto, si fa presente che, in riferimento alle novità apportate dal decreto legislativo 139/2015, è stato introdotto nel nostro ordinamento il principio della prevalenza della sostanza economica sulla forma giuridica. Tale principio disciplinato dall'articolo 2423-bis, comma 1-bis, del codice civile lascia alcuni dubbi interpretativi su quale metodo utilizzare per esporre nel bilancio il *leasing* finanziario.

Difatti, il nuovo principio della sostanza economica sulla forma avrebbe rappresentato l'occasione per far prevalere la contabilizzazione delle operazioni di *leasing* secondo il "metodo finanziario", abbandonando il "metodo patrimoniale".

La nuova norma, pertanto, potrebbe sostenere, oggi ancor più che prima, l'adozione del metodo finanziario per le imprese che adottano gli OIC.

Tuttavia, l'Organismo Italiano di Contabilità non ha apportato modifiche all'articolo 2427, comma 1, n. 22, del Codice civile, conservando il riferimento ai contratti di *leasing* finanziario, contabilizzati con il "metodo patrimoniale".

Di fatti, la relazione illustrativa al decreto spiega che il legislatore nazionale ha preferito non modificare l'attuale impianto normativo, in attesa della definizione del quadro regolatorio internazionale sul *leasing*.

La conservazione del metodo patrimoniale, pertanto, ha limitato la portata delle novità introdotte dal decreto, ridimensionando allo stesso tempo il processo di convergenza dei principi contabili nazionali con quelli internazionali, per cui il trattamento contabile delle operazioni di locazione finanziaria, basato sulla forma giuridica del contratto, ad oggi, rimane lo stesso.

## 26.2 Aspetti contabili

In linea generale, la prassi contabile ha individuato due diverse modalità di contabilizzazione dell'operazione di *leasing*, ovvero:

- un metodo patrimoniale;
- un metodo finanziario.

### 26.2.1 Metodo patrimoniale

Seguendo il “**metodo patrimoniale**”, la contabilizzazione dell’operazione di *leasing* deve essere effettuata seguendo la forma giuridica negoziale di questa operazione. In tal senso, quindi:

- i beni concessi in locazione continuano ad essere rilevati tra le attività patrimoniali del concedente, con stanziamento delle relative quote di ammortamento;
- l’utilizzatore rileva i canoni corrisposti al concedente come “costo dell’esercizio”;
- l’utilizzatore rileva il bene utilizzato il leasing soltanto al momento del relativo riscatto (e in base al valore del riscatto stesso).

	<b>Concedente</b>	<b>Utilizzatore</b>
<b>Stato patrimoniale</b>	Continua a rilevare nell’attivo dello stato patrimoniale il valore dei beni concessi in <i>leasing</i>	
<b>Conto economico</b>	Rileva le quote di ammortamento finanziario sui beni concessi in <i>leasing</i>	Rileva l’importo dei canoni periodici corrisposti alla società di <i>leasing</i> di competenza dell’esercizio

### **Maxicanone di leasing**

Il contratto di *leasing* può prevedere, oltre ai canoni mensili, il pagamento di un *maxicanone* iniziale. In questa ipotesi, aderendo al metodo patrimoniale, la quota del canone da imputare in ciascun periodo d’imposta deve essere determinata nel bilancio d’esercizio dell’utilizzatore in base alla durata contrattuale facendo ricorso all’istituto dei risconti contabili (risoluzione ministeriale 13 settembre 1984, n. 9/1740-83).

#### **Esempio**

Stipulazione nel dicembre dell’anno n di un contratto di leasing (durata 24 mesi) con pagamento di un maxicanone iniziale. Gli importi dovuti sono i seguenti:

Maxicanone leasing : € 24.000

Canone leasing mensile : € 4.000

In questa ipotesi occorrerà:

1) determinare il canone mensile:

$$\text{Canone mensile} = \frac{\text{Totale canoni}}{24 \text{ mesi}} = \frac{120.000}{24} = 5.000$$

2) riscontare gli importi imputati a conto economico. In particolare nell’anno n la società sarà tenuta a rilevare spese di leasing soltanto per € 5.000 dato che il macchinario è stato utilizzato per un solo mese. Contabilmente la società dovrà iscrivere un risconto attivo pari a 23.000 così determinato:

Maxicanone leasing : € 24.000

Canone leasing (dicembre) : € 4.000

Totale € 28.000

Canone di competenza € 5.000

Risconto attivo al 31/12/n € 23.000

Le scritture contabili sono le seguenti:

Diversi	a	Debiti verso fornitori	28.800,00
		(SP D7)	

Canoni di leasing			24.000,00
-------------------	--	--	-----------

(CE C.8) (maxicanone)

Iva ns. credito			4.800,00
-----------------	--	--	----------

(SP CII 4-bis)

Diversi	a	Debiti verso fornitori	4.800,00
		(SP D7)	

Canoni di leasing			4.000,00
-------------------	--	--	----------

(CE C.8)

Iva ns. credito			800,00
-----------------	--	--	--------

(SP CII 4-bis)

Risconti attivi	a	Canoni di leasing	23.000,00
(SP D)		(CE C.8)	

Nell'anno n+1 i canoni complessivamente contabilizzati saranno pari a € 71.000 così determinati:

Al momento di riapertura bilancio (storno dell'articolo in partita doppia dell'esercizio precedente)

Canoni di leasing	a	Risconti attivi	23.000,00
(CE C.8)		(SP D)	

Imputazione dei canoni mensili

Diversi	a	Debiti verso fornitori	4.800,00
		(SP D7)	

Canoni di leasing			4.000,00
-------------------	--	--	----------

(CE C.8)

Iva ns. credito			800,00
-----------------	--	--	--------

(SP CII 4-bis)

I canoni di competenza dell'esercizio n+1 sono pari a  $5.000 \times 12 = 60.000$ .

Al termine dell'esercizio la società sarà tenuta a rilevare un risconto attivo sui canoni di leasing per un importo pari a € 11.000 così determinato:

Canone leasing in contabilità anno n+1 :	€ 71.000	
Canoni leasing di competenza rideterminati:	<u>(€ 60.000)</u>	
Risconto attivo anno 31/12/n+1:	€ 11.000	
<hr/>	<hr/>	
Risconti attivi (SP D)	a	Canone di leasing (CE C.8) 11.000,00

## 26.2.2 Metodo finanziario

Con l'adozione del “**metodo finanziario**”, invece, la contabilizzazione dell'operazione di *leasing* viene effettuata dando maggiore risalto alla sostanza economica dell'operazione in quanto:

- il bene utilizzato è iscritto tra le immobilizzazioni nel bilancio dell'utilizzatore, con relativo ammortamento in funzione della vita utile economica;
- in contropartita, l'utilizzatore rileva un debito verso il concedente per la parte relativa al capitale e registra per competenza la componente finanziaria del canone e degli oneri accessori;
- il concedente iscrive in bilancio un credito verso l'utilizzatore per la parte relativa al capitale, registrando per competenza la parte finanziaria del canone e degli oneri accessori;

	Concedente	Utilizzatore
<b>Stato patrimoniale</b>	Rileva nell'attivo dello stato patrimoniale il credito corrispondente ai canoni da riscuotere e, in contropartita, il debito da estinguere parzialmente ad ogni pagamento	Rileva i beni acquisiti in <i>leasing</i> fin dal momento della stipulazione del contratto (o di consegna del bene) e, in contropartita, il debito nei confronti del concedente
<b>Conto economico</b>		Rileva le quote di ammortamento sui beni acquisiti in <i>leasing</i>

## 26.2.3 Modalità di rilevazione del leasing nel bilancio d'esercizio

Nonostante l'introduzione del principio di prevalenza della sostanza sulla forma giuridica, operata attraverso il D.lgs 139/2015, il legislatore ha deciso di mantenere la **contabilizzazione dell'operazione di leasing secondo il metodo patrimoniale**, in attesa di un allineamento con i principi contabili internazionali.

In questo senso, l'Appendice A del nuovo principio contabile n. 12 riporta che:

- la società locatrice, che redige il bilancio secondo il codice civile, deve fornire specifica evidenza, tra le immobilizzazioni iscritte nell'attivo dello stato patrimoniale, di quelle concesse in locazione finanziaria (articolo 2424 del codice civile);
- la società utilizzatrice deve iscrivere i canoni corrisposti alla locatrice, a fronte dei beni locati, tra i costi della produzione nella voce B.8 "per godimento di beni terzi" del conto economico. Inoltre, se il contratto prevede il pagamento di un maxicanone iniziale, la parte di competenza dell'esercizio è iscritta tra i costi della produzione nella voce B.8 del conto economico mentre la parte non di competenza dell'esercizio è rinviata agli esercizi successivi con l'iscrizione di un risconto passivo. Infine, qualora si riscatti anticipatamente il bene locato, l'ammontare del risconto attivo relativo al maxicanone è capitalizzato nel valore del cespite e si aggiunge al costo sostenuto per riscattare il bene.

Oltre a quanto sopra, secondo il principio contabile OIC 12, Appendice A la nota integrativa della società utilizzatrice deve contenere un prospetto con le seguenti ulteriori informazioni, ai sensi dell'articolo 2427, comma 1, n. 22, del codice civile:

- ammontare al quale i beni sarebbero stati iscritti alla data di chiusura dell'esercizio qualora fossero stati considerati immobilizzazioni;
- le quote di ammortamento relative ai beni in locazione di competenza dell'esercizio;
- il valore attuale delle rate di canone non scadute determinato utilizzando il tasso di interesse effettivo del contratto di locazione finanziaria
- e gli oneri finanziari di competenza dell'esercizio determinati con il tasso di interesse effettivo<sup>66</sup>.

## 26.3 Aspetti fiscali

Come esaminato in precedenza, dal punto di vista civilistico, sussistono due modalità di contabilizzazione del contratto di *leasing* (il metodo patrimoniale ed il metodo finanziario) mentre, ai fini fiscali questa operazione è disciplinata in modo unitario. A tal riguardo, l'articolo 102, comma 7 del TUIR riconosce a favore dell'impresa utilizzatrice la possibilità di dedurre soltanto i canoni di *leasing* (e, quindi, non le quote di ammortamento) nel rispetto del principio di competenza<sup>67</sup>.

L'articolo 4-bis del decreto legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito con modificazioni dalla legge 26 aprile 2012, n. 44, ha apportato modifiche alla disciplina di deduzione dei canoni di *leasing* ai fini delle imposte dirette. La disposizione normativa, riformulando il comma 2 dell'articolo 54 e il comma 7 dell'articolo 102 del TUIR, ha eliminato la condizione della durata minima contrattuale, prima prevista ai fini della deducibilità dei canoni di locazione finanziaria. In tal modo, il legislatore, pur imponendo la deducibilità dei canoni di *leasing* in un periodo invariato rispetto al passato, ha inteso rendere la deduzione autonoma rispetto alla durata del contratto.

Come esplicitato dalla relazione tecnica, la norma prevede una riformulazione della disciplina fiscale del *leasing* in capo all'utilizzatore, vincolando la deduzione dei canoni al periodo di ammortamento degli stessi

<sup>66</sup> Il tasso di interesse effettivo è calcolato in funzione dei complessivi oneri finanziari che gravano sulla locazione finanziaria e della durata del contratto, in base ai diversi periodi intercorrenti tra l'entrata in vigore del contratto e ciascuna scadenza periodica. Gli oneri finanziari complessivi sono uguali alla differenza tra il *fair value* del bene locato alla data di stipulazione del contratto aumentato (se significativi) dei costi diretti iniziali del locatore e l'ammontare complessivo dei canoni anticipati e periodici da corrispondere.

<sup>67</sup> Si precisa che le società già tenute alla redazione del bilancio secondo le modalità stabilite dai principi contabili internazionali (e, quindi, a contabilizzare l'operazione attraverso il c.d. "metodo finanziario") questo effetto viene raggiunto attraverso la deduzione extracontabile della differenza esistente tra i canoni *leasing* e le quote di ammortamento finanziario e degli interessi stanziati in bilancio (articolo 109, comma 4, lettera b del TUIR).

in luogo della durata contrattuale e, in tal senso, non determina effetti diretti sul gettito, non generando cambiamenti fiscali per l'utilizzatore.

La modifica in esame ha effetto nei confronti delle imprese utilizzatrici che redigono il bilancio secondo i principi contabili nazionali, ossia che imputano i canoni di locazione finanziaria a conto economico. Rimane invariata, invece, la disciplina per i soggetti IAS adopter che utilizzano il metodo di contabilizzazione previsto dallo IAS 17 per il leasing finanziario, i quali imputano a conto economico (e deducono) le quote di ammortamento relative al bene e gli interessi impliciti, prescindendo, dunque, la deducibilità delle quote di ammortamento dalle vicende contrattuali.

In merito alla su esposta disciplina è intervenuta l'Agenzia delle Entrate con la circolare del 29 maggio 2013, n. 17/E, con la quale sono stati forniti dei chiarimenti in merito alla nuova disciplina di deducibilità dei canoni di leasing, con particolare riguardo ai seguenti aspetti:

- trattamento fiscale dei canoni non ancora dedotti alla scadenza del contratto;
- determinazione della quota di interessi passivi impliciti;
- determinazione della parte della quota capitale riferibile all'area nell'ipotesi di leasing immobiliare;
- disciplina per i lavoratori autonomi;
- riflessi ai fini IRAP.

Nel prosieguo tratteremo i principali aspetti della nuova disciplina distinguendo tra:

- il *leasing* mobiliare;
- il *leasing* immobiliare.

### 26.3.1 Il leasing mobiliare

Il nuovo comma 7 dell'articolo 102 del TUIR stabilisce che *“per l'impresa utilizzatrice che imputa a conto economico i canoni di locazione finanziaria, a prescindere dalla durata contrattuale prevista, la deduzione è ammessa per un periodo non inferiore alla metà<sup>68</sup> del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito a norma del comma 2, in relazione all'attività esercitata dall'impresa stessa; in caso di beni immobili, la deduzione è ammessa per un periodo non inferiore a dodici anni<sup>69</sup>. Per i beni di cui all'articolo 164, comma 1, lettera b), la deducibilità dei canoni di locazione finanziaria è ammessa per un periodo non inferiore al periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito a norma del comma 2. La quota di interessi impliciti desunta dal contratto è soggetta alle regole dell'articolo 96”*.

Con la nuova formulazione del comma 7 dell'articolo 102 del TUIR, la durata del contratto non costituisce più l'elemento fondante per la deducibilità dei canoni di leasing in capo all'utilizzatore e di conseguenza si possono verificare le seguenti ipotesi:

- la durata contrattuale coincide con quella minima individuata dall'articolo 102, comma 7, del TUIR: in questo caso, i canoni imputati a conto economico sono deducibili.
- la durata contrattuale è superiore a quella minima individuata dall'articolo 102, comma 7, del TUIR: in questa ipotesi, i canoni imputati a conto economico sono deducibili sulla base del principio della previa imputazione al conto economico sancito dall'articolo 109, comma 4, del TUIR;

<sup>68</sup> Il presente comma è stato così modificato dall'articolo 1, comma 162, lett. b), L. 27 dicembre 2013, n. 147 e si applica ai contratti di locazione finanziaria stipulati a decorrere dall'1 gennaio 2014.

<sup>69</sup> Si veda nota precedente.

- la durata contrattuale è inferiore a quella minima individuata dall'articolo 102, comma 7, del TUIR: in questo caso, i canoni sono deducibili in un arco temporale maggiore rispetto a quello di imputazione a conto economico. Si verifica, dunque, un disallineamento tra i valori civili e fiscali delle quote di competenza di ciascun esercizio, con la necessità di effettuare le corrispondenti variazioni in aumento del reddito in sede di dichiarazione dei redditi.

In riferimento a quest'ultimo aspetto, esistono tesi discordanti in merito al destino dei canoni non dedotti a seguito della divergenza tra disciplina civilistica e fiscale:

- secondo l'Agenzia delle Entrate<sup>70</sup>:
  - *“i canoni non dedotti alla scadenza contrattuale debbano trovare riconoscimento fiscale mediante variazioni in diminuzione, pari all'importo annuale del canone fiscalmente deducibile, da apportare fino al completo riassorbimento dei valori fiscali sospesi. Tale assunto si fonda sulla considerazione che le modifiche in commento non mutano la ratio sottesa alla specifica disciplina di deducibilità fiscale dei canoni di locazione finanziaria, volta a evitare manovre elusive da parte dell'impresa utilizzatrice mediante la deduzione dei canoni per l'acquisizione della disponibilità del bene in un arco temporale notevolmente più breve rispetto a quello occorrente per l'ammortamento dello stesso bene se acquistato a titolo di proprietà”*;
  - (di conseguenza) nell'ipotesi in cui, alla scadenza del contratto di leasing, l'impresa utilizzatrice eserciti il diritto di riscatto del bene:
    - I. *“le quote dei canoni non dedotte durante la vita contrattuale, in quanto riprese a tassazione mediante le corrispondenti variazioni in aumento effettuate in sede di dichiarazione dei redditi, siano deducibili in via extracontabile, al termine del contratto, per l'importo annuale del canone fiscalmente deducibile. In tal modo, si determina, ai soli fini fiscali, la continuazione extracontabile della deduzione dei canoni relativi a un bene oramai dell'impresa, fino al riassorbimento dei valori sospesi. Le stesse conclusioni restano valide anche nel caso di eventuale cessione del bene riscattato anteriormente al termine della durata fiscale del contratto di leasing”*;
    - II. *“ha diritto di procedere all'ammortamento dello stesso, sulla base del valore di riscatto, ai sensi dell'articolo 102 del TUIR”*;
    - III. deve considerare che parte delle variazioni in diminuzione sono riferite alla quota interessi e conseguentemente essa deve essere assoggettata alle ordinarie regole di deducibilità previste dall'articolo 96 del TUIR, potendo quindi dar luogo ad una contestuale variazione in aumento.
- ad avviso di Assonime<sup>71</sup>, invece, l'eccedenza non dedotta dovrebbe costituire elemento aggiuntivo del costo fiscale del bene, da far valere ai fini delle successive vicende reddituali (ammortamenti, plusvalenze ecc.), infatti è stato osservato che *“parrebbe (...) del tutto asistemático continuare - anche se solo ai fini fiscali - a dedurre canoni di locazione rispetto ad un bene ormai di proprietà dell'impresa”*.

Nelle ipotesi in cui la società utilizzatrice non dovesse esercitare al termine del contratto di leasing il diritto di riscatto:

- ad avviso dell'Agenzia delle Entrate l'impresa utilizzatrice debba continuare a dedurre extracontabilmente le quote dei canoni riprese in aumento in vigenza del contratto, secondo lo stesso procedimento previsto per il riscatto, compresa la "gestione" della quota interessi;

<sup>70</sup> Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 29 maggio 2013, n. 17/E.

<sup>71</sup> Circolare Assonime n. 14/2012.

- secondo Assonime, invece le eccedenze non dedotte dovrebbero essere riconosciute in un'unica soluzione, tramite un'apposita variazione in diminuzione, all'atto dell'"abbandono" del contratto stesso.

Da ultimo si segnala che l'Amministrazione finanziaria fornendo chiarimenti in merito alla modalità con cui raccordare la nuova disciplina dei contratti di leasing dell'articolo 102, comma 7, del TUIR con la disciplina degli interessi passivi ex articolo 96 del TUIR ha precisato che *"per determinare la quota di interessi passivi impliciti, occorre far riferimento alla durata fiscale e non all'eventuale diversa durata contrattuale"*.

Per quanto concerne gli effetti della nuova disciplina sulla base imponibile IRAP l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che:

- *"la modifica normativa in commento non determina effetti ai fini della determinazione del valore della produzione netta ai fini IRAP, fatto salvo quanto si dirà nel prosieguo per i soggetti che determinano la base imponibile dell'imposta a norma dell'articolo 5-bis del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446"*;
- *"rileverà l'importo del canone di leasing imputato a conto economico a prescindere dalla durata contrattuale"*;
- *"con riguardo alla quota interessi, come chiarito nella già ricordata circolare del 21 aprile 2009, n. 19, i soggetti che non adottano i principi contabili internazionali IAS/IFRS, possono continuare a fare riferimento al criterio di individuazione forfetaria degli interessi impliciti dettato dall'articolo 1 del decreto ministeriale 24 aprile 1998. In tal caso, a differenza di quanto indicato nel precedente paragrafo 3 ai fini delle imposte sui redditi, per determinare la quota di interessi passivi impliciti, occorre far riferimento alla durata contrattuale e non all'eventuale diversa durata fiscale"*.

### 26.3.2 Il leasing immobiliare

Come sopra visto, l'articolo 1, comma 162, lett. b), L. 27 dicembre 2013, n. 147 (legge di stabilità 2014), ha modificato l'articolo 102, comma 7 del Tuir. La norma ha rideterminato la durata minima fiscale dei contratti di leasing, che per i beni immobili risulta pari a dodici anni, indipendentemente dal periodo di ammortamento (nella versione precedente era pari ai 2/3 del periodo di ammortamento tabellare, con un minimo di undici anni e un massimo di diciotto anni). Tale modifica si applica ai contratti stipulati dall'1 gennaio 2014; restano ferme le regole di deducibilità dei canoni relativi ai contratti stipulati in precedenza, che continuano ad operare sino al termine dei medesimi.

Relativamente alle questioni fiscali, si veda quanto esposto nel paragrafo precedente relativo al "leasing mobiliare".

Occorre sottolineare che gli interessi impliciti desunti dal contratto di locazione finanziaria saranno soggetti alle limitazioni previste per gli interessi passivi in base alle disposizioni dell'articolo 96 del TUIR, pertanto, in considerazione di ciò occorrerà scindere il relativo canone in due componenti, ovvero:

- **la quota capitale:** che sarà deducibile se il contratto ha la durata minima sopra illustrata;
- **la quota interessi:** che sarà deducibile in base alle regole generali previste per gli interessi passivi stabilite dal nuovo articolo 96 del TUIR.

La regola su esposta, nel caso di leasing immobiliari deve essere coordinata con la norma che estende l'irrelevanza fiscale prevista per le quote di ammortamento dei terreni a quella parte delle quote capitali dei canoni di fabbricati strumentali acquisiti in locazione finanziaria riferibile all'area su cui l'edificio insiste. Il valore da attribuire alla parte della quota capitale riferibile all'area – ossia quella non deducibile – risulta dall'applicazione delle percentuali del 20 o del 30 per cento alla quota capitale complessiva del

periodo di imposta. La quota capitale di competenza del periodo di imposta è quella che si determina, ha chiarito l'Agenzia delle Entrate, facendo riferimento alla durata fiscale del leasing.

**Esempio**

Durata del contratto	9 anni
Durata minima fiscale	12 anni
Valore del bene	1.000.000 Euro
Interessi	450.000 Euro
Riscatto 10%	100.000 Euro

Il canone di leasing imputato a conto economico è pari a 150.000,00, di cui la quota capitale è 100.000,00 e la quota interessi è 50.000,00.

Ai fini fiscali, attesa la maggiore durata del contratto di leasing, il canone annuo è, invece, pari a 112.500,00, di cui la quota capitale è pari a 75.000,00 e la quota interessi a 37.500,00.

La parte non deducibile della quota capitale riferita all'area, è calcolata avendo riguardo alla quota capitale determinata ai fini fiscali (75.000,00) e, quindi, pari a 15.000,00 (= 75.000,00 x 20%)

Infine per quanto concerne gli effetti della nuova disciplina sulla base imponibile IRAP l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che *“resta ferma, in ogni caso, l'indeducibilità ... della parte della quota capitale del canone riferibile all'area su cui l'edificio insiste, ai sensi dell'articolo 36, comma 7-bis, del decreto-legge n. 223/2006”*

### 26.3.3 La risoluzione anticipata del contratto

Quando si fa riferimento alla risoluzione anticipata del contratto di leasing, ci si riferisce allo scioglimento del contratto prima della naturale scadenza. Dal giorno del materiale scioglimento non maturano più canoni a favore del concedente e a carico dell'utilizzatore e inoltre ci si chiede se si producono effetti sulla deducibilità dei canoni già dedotti dal reddito d'impresa dell'utilizzatore.

Infatti l'applicazione letterale della norma porta ad escludere la possibilità di dedurre i canoni già pagati in quanto manca il rispetto del periodo minimo.

La questione è controversa. La dottrina è infatti divisa sul punto. Alcuni Autori<sup>72</sup> sostengono che *“la risoluzione anticipata del contratto comporti il venir meno del diritto alla deduzione dei canoni maturati anteriormente alla risoluzione stessa e, conseguentemente, la legittimazione dell'Amministrazione finanziaria ad acquisirli ad imposizione, nel presupposto che l'anzidetta durata minima costituisce una condizione temporale la quale deve sussistere, perché sia consentita fiscalmente la deduzione dei canoni sia al momento in cui ha inizio il rapporto locatizio sia in costanza dello stesso e in ogni caso fino a quando non sia maturato il tempo occorrente per realizzare la durata minima stessa”*.

<sup>72</sup> M. Leo, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, Giuffrè, Milano, 2006, pag. 1594.

Si tratta di interpretare la valenza, nell'ambito dell'articolo 102, comma 7 del TUIR, dell'espressione "durata del contratto".

Questa può essere intesa sia come durata del contratto, così come previsto dalle parti alla stipulazione, sia come durata effettiva del contratto quale risulta alla conclusione del rapporto. Sempre secondo la stessa dottrina l'indeducibilità dei canoni già maturati e dedotti riguarderebbe solo il caso di risoluzione anticipata volontaria del contratto, e non i casi in cui la risoluzione del contratto avviene per cause non imputabili alla volontà delle parti quali, ad esempio, il fallimento dell'utilizzatore, la perdita o distruzione del bene.

Altra parte della dottrina ritiene che, indipendentemente dalla volontà delle parti, anche nell'ipotesi di risoluzione anticipata del contratto resta ferma la deducibilità dei canoni di *leasing* pregressi.

Secondo il Ministero delle finanze (Risposta 21 ottobre 1993 ad interrogazione parlamentare 21 luglio 1993, n. 5-01465), l'espressione "durata del contratto" prevista dall'articolo 102 del TUIR, deve intendersi riferita alla durata del contratto "prevista" e non a quella "effettiva". Conseguentemente ai fini della deducibilità dei canoni di locazione, è sufficiente che la condizione temporale del contratto di *leasing* sussista al momento della nascita del rapporto di locazione.

Si ritiene pertanto che in caso di risoluzione del contratto o di cessione dello stesso, la parte del costo complessivo del contratto di *leasing* già addebitata in contabilità, ma non ancora maturata alla data della risoluzione o della cessione, rappresenti una sopravvenienza passiva, in quanto si tratta della sopravvenuta insussistenza di attività (risconti attivi) iscritte in bilancio in precedenti esercizi (articolo 101, comma 4, del TUIR). La configurabilità di tale sopravvenienza prescinde dal corrispettivo eventualmente pattuito.

L'Agenzia delle Entrate si è pronunciata in merito al **riscatto anticipato** del contratto di *leasing* nella Risoluzione n. 183/E del 4 dicembre 2000, ribadendo il principio in base al quale lo scioglimento del contratto di *leasing* prima della naturale scadenza comporta solo una riduzione del numero dei canoni stabiliti e non ha alcun riflesso sui canoni già dedotti.

Peraltro in questa risoluzione il ministero delle Finanze ha confermato la risposta già data all'interrogazione parlamentare n. 5-01465 del 21 ottobre 1993 in cui aveva precisato che: *"il riscatto comporta soltanto una riduzione del numero dei canoni stabilito nel contratto di locazione finanziaria e non ha alcun riflesso sull'ammontare dei canoni già portati in deduzione, purché il contratto preveda una durata non inferiore a quella stabilita dall'articolo 67, comma 8, del D.P.R. n. 917/86"*.

Considerando che la nuova disciplina non ancora più la deducibilità dei canoni alla durata contrattuale, in assenza di chiarimenti ufficiali da parte dell'Amministrazione finanziaria, sembrerebbe che la risoluzione anticipata del contratto non comporti nessuna conseguenza sull'ammontare dei canoni già dedotti.

### 26.3.4 La cessione del contratto di leasing

#### A) Aspetti civilistici

In generale, la cessione del contratto di locazione finanziaria (contratto atipico) può essere effettuata da ciascuna delle parti (locatore e locatario) e, per effetto di essa, si verifica il trasferimento ad altri della posizione giuridica già in essere tra le parti.

La norma di comportamento n. 141 del settembre 2000 dell'Associazione Dottori Commercialisti di Milano ha preso in esame il caso dell'acquisto di un contratto di *leasing*.

Il corrispettivo d'acquisto di un contratto di *leasing* deve essere scomposto nella parte finalizzata ad ottenere il godimento del bene nel periodo di durata del contratto e in quella pagata a fronte del diritto di acquisire la proprietà del bene alla scadenza del contratto.

Tale scomposizione determina i criteri di contabilizzazione e il relativo trattamento tributario.

Infatti, con la cessione del contratto, l'acquirente ottiene il diritto di utilizzare il bene oggetto del contratto e ottiene il diritto ad esercitare il riscatto del bene alla scadenza prevista. Il corrispettivo della cessione risulta pari al valore economico del bene oggetto del contratto dedotto il valore attualizzato dei canoni ancora dovuti e dell'eventuale prezzo di riscatto.

Per la contabilizzazione del corrispettivo di acquisizione bisogna tenere conto delle diverse motivazioni che hanno indotto l'acquirente a pagare il corrispettivo. A tale fine possono essere individuate le seguenti motivazioni:

- l'acquisto della facoltà di godimento del bene nel periodo di durata del contratto mediante il pagamento dei canoni residui;
- l'acquisto dell'opzione d'acquisto della proprietà del bene alla scadenza del contratto.

Pertanto, la contabilizzazione sarà effettuata nel seguente modo:

- la parte di corrispettivo pagata a fronte della facoltà di godimento del bene, si considera un onere da ripartire sulla residua durata del contratto mediante la tecnica dei risconti;
- la parte di corrispettivo connessa all'opzione d'acquisto, poiché risulta riferita alla possibilità di acquisire la proprietà del bene, è considerata come un acconto per il futuro riscatto del bene, e, pertanto, andrà contabilizzata come acconto nelle immobilizzazioni materiali alla voce B II 5 dello stato patrimoniale. Quando verrà riscattato il bene, il prezzo di riscatto pagato alla società di leasing andrà sommato all'acconto, e sul costo del bene così determinato inizierà la procedura di ammortamento.

Sulla prima parte del prezzo di acquisto del contratto incidono i seguenti fattori:

- il maxicanone pagato dal cedente;
- il differenziale esistente tra il tasso di interesse utilizzato dalle parti per attualizzare i canoni futuri e quello implicito nel contratto di *leasing*;
- il differenziale positivo fra il corrispettivo contrattualmente pattuito ed il corrispettivo teorico conseguente al bisogno di uso immediato da parte dell'acquirente;
- il differenziale conseguente all'opportunità di smobilizzo immediato del bene.

Invece, sulla determinazione della residua parte del prezzo di acquisto incidono i seguenti fattori:

- il maggiore o minore valore economico del bene alla data di acquisto del contratto rispetto al costo sostenuto dalla società di *leasing* al momento della stipula dello stesso;
- la quota capitale contenuta nei canoni di leasing già pagati dal cedente.

Riportiamo l'esempio di scomposizione del corrispettivo d'acquisto di un contratto di leasing (predisposto dalla norma di comportamento n. 141/2000 dell'Associazione Dottori Commercialisti di Milano) con le seguenti ipotesi:

- il contratto prevede il pagamento di canoni annuali posticipati;
- si tratta di un *leasing* traslativo (il prezzo di riscatto è inferiore al valore economico del bene alla scadenza).

Si confronta il caso di cessione al termine del primo anno di durata del contratto con quella di cessione al termine del penultimo anno di durata del contratto; inoltre, si fanno tre ipotesi di tasso vigente al momento della cessione.

**Caratteristiche del contratto:**

Costo di acquisto	5.164,57 Euro				
Maxicanone	516,47 Euro				
Tasso di interesse implicito del contratto	10%				
Durata anni	5				
Prezzo di riscatto	516,47 Euro				
Canone	1.141,56 Euro				
<b>Piano di ammortamento</b>					
	<u>anno 1</u>	<u>anno 2</u>	<u>anno3</u>	<u>anno 4</u>	<u>anno 5</u>
q.ta capitale	676,75	744,43	818,87	900,76	990,84
q.ta interessi	464,81	397,14	322,69	240,81	150,73
Totale	1.141,57	1.141,47	1.141,47	1.141,47	1.141,47
<b>Ipotesi di cessione all'inizio del 2° anno</b>					
	<u>ipotesi A</u>	<u>ipotesi B</u>	<u>ipotesi C</u>		
Tasso vigente	10%	5%	15%		
Durata residua	4	4	4		
Valore normale	4.648,11	4.648,11	4.648,11		
Valore attuale dei canoni residui	-3.618,61	-4.047,94	-3.259,15		
Valore attuale del prezzo di riscatto	<u>-352,75</u>	<u>-424,89</u>	<u>-295,28</u>		
Prezzo teorico del contratto	<b><u>676,75</u></b>	<b><u>175,28</u></b>	<b><u>1.093,68</u></b>		
di cui					
(1) per differenza tasso sui canoni	0	-429,33	359,46		
(2) per differenza tasso su prezzo riscatto	0	-72,14	57,46		
(3) per differenza valore del bene	-516,46	-516,46	-516,46		
Per maxicanone pagato:					
(4) maturato alla data di acquisto	103,29	103,29	103,29		
(5) non maturato alla data di acquisto	416,17	416,17	416,17		
(6) per 1 canone pagato (q.ta capitale)	<u>676,75</u>	<u>676,75</u>	<u>676,75</u>		
	<b>676,75</b>	<b>175,29</b>	<b>1.093,68</b>		
Prezzo teorico del contratto	676,75	175,28	1.093,68		

Prezzo concordato fra le parti	<u>929,62</u>	<u>309,87</u>	<u>1.446,08</u>
(7) differenziale	<u>252,87</u>	<u>134,59</u>	<u>352,40</u>
<b>Ripartizione finale prezzo teorico + differenziale concordato fra le parti</b>			
Da riscontare (1)+(5)+(7)	666,03	118,43	1.125,03
Da capitalizzare sul riscatto	<u>263,59</u>	<u>191,45</u>	<u>321,05</u>
(2)+(3)+(4)+(6)	<b>929,62</b>	<b>309,87</b>	<b>1.446,08</b>

<b>Ipotesi di cessione all'inizio del 4° anno</b>			
	<u>Ipotesi A</u>	<u>Ipotesi B</u>	<u>Ipotesi C</u>
Tasso vigente	10%	5%	15%
Durata residua	2	2	2
Valore reale	3.098,74	3.098,74	3.098,74
Valore attuale dei canoni residui	-1.981,23	-2.122,64	-1.855,85
Valore attuale del prezzo di riscatto	<u>-426,82</u>	<u>-468,44</u>	<u>-390,52</u>
Prezzo teorico del contratto	<b>690,69</b>	<b>507,66</b>	<b>852,37</b>
di cui			
(1) per differenza tasso sui canoni	0	-141,41	125,38
(2) per differenza tasso su prezzo riscatto	0	-41,62	36,31
(3) per differenza valore del bene	-2.065,83	-2.065,83	-2.065,83
Per maxicanone pagato:			
(4) maturato alla data di acquisto	309,87	309,87	309,87
(5) non maturato alla data di acquisto	206,58	206,58	206,58
(6) per 3 canone pagato (q.ta capitale)	<u>2.240,06</u>	<u>2.240,06</u>	<u>2.240,06</u>
	<b>690,69</b>	<b>507,66</b>	<b>852,37</b>
Prezzo teorico del contratto	690,69	507,66	852,37
Prezzo concordato fra le parti	<u>826,33</u>	<u>516,46</u>	<u>1.084,56</u>
(7) differenziale	<u>135,64</u>	<u>8,80</u>	<u>232,19</u>
<b>Ripartizione finale prezzo teorico + differenziale concordato fra le parti</b>			
Da riscontare (1)+(5)+(7)	342,23	73,97	564,15
Da capitalizzare sul riscatto	<u>484,11</u>	<u>442,49</u>	<u>520,41</u>

(2)+(3)+(4)+(6)	<b>826,33</b>	<b>516,46</b>	<b>1.084,56</b>
-----------------	---------------	---------------	-----------------

### B) Aspetti fiscali

Il legislatore ha disciplinato gli effetti della cessione anticipata del contratto di leasing esclusivamente in capo al cedente. In particolare, in questa ipotesi, quest'ultimo realizza all'atto della cessione una "sopravvenienza attiva"<sup>73</sup> tassabile, di ammontare pari al valore normale del bene ceduto (articolo 88, comma 5, del TUIR). A questo proposito, la circolare 3 maggio 1996 n. 108/E ha precisato che il valore tassabile è pari alla differenza tra:

- il valore normale del bene ceduto (determinato sulla base dei criteri di cui all'articolo 9, comma 3 del TUIR e costituito, nella maggior parte dei casi dal prezzo di mercato), al netto del valore attualizzato dei canoni residui ancora da pagare e del prezzo di riscatto;
- il prezzo di cessione.

#### **Esempio**

Cessione di contratto di leasing di un autoveicolo al prezzo di € 2.500 + Iva

Valore autoveicolo al momento della stipulazione del contratto € 15.000,00

Valore normale al momento della cessione del contratto € 5.000,00

Valore attuale canoni residui da pagare + prezzo di riscatto € 1.000,00

↓

Sopravvenienza attiva tassabile :  $5.000 - 1.000 - 2.500 = 1.500$

A seguito delle modifiche alla disciplina fiscale dei contratti di leasing, l'Agenzia delle Entrate con la circolare del 29 maggio 2013, n. 17/E ha chiarito che la sopravvenienza attiva derivante dalla cessione del contratto di leasing determinata quale differenza tra il valore normale del bene e la somma tra il prezzo del riscatto e i canoni ancora da corrispondere (entrambi attualizzati), deve essere ridotta dell'ammontare delle variazioni in aumento effettuate sino al momento della cessione.

Quanto sopra è coerente con quanto l'Amministrazione finanziaria aveva chiarito in precedenza con la circolare del 21 giugno 2011, n. 28/E in merito alla modalità di calcolo della sopravvenienza attiva derivante dalla cessione di un contratto di leasing avente ad oggetto fabbricati strumentali. In particolare, con riferimento all'ipotesi di cessione di un contratto di leasing avente ad oggetto un fabbricato industriale con area sottostante e di pertinenza, l'Agenzia delle Entrate ha riconosciuto la necessità di determinare la relativa sopravvenienza attiva tassata tenendo conto (in diminuzione) anche della quota capitale (indeducibile poiché riferibile all'area) dei canoni già pagati. In particolare, secondo l'orientamento espresso dall'Agenzia delle Entrate, questa interpretazione risulterebbe essere coerente con il principio di equivalenza tra l'acquisizione o la realizzazione di un bene in proprio e quella effettuata in base a contratto di leasing, anche in virtù di quanto precedentemente chiarito nella circolare del 16 febbraio 2007, n. 11/E in base alla quale la cessione di un'area comprensiva di fabbricato genera un'unica plusvalenza pari alla differenza tra:

- il corrispettivo pagato;
- il relativo costo fiscalmente riconosciuto (aumentato delle quote di ammortamento indeducibili in quanto relative al terreno).

<sup>73</sup> Si precisa che la sopravvenienza attiva si realizza anche nel caso di assenza di un corrispettivo per la cessione del contratto.

Con riguardo alla cessione del contratto di leasing nell'ambito del reddito da lavoro autonomo, come disciplinato dall'articolo 54 del TUIR, in cui non trovano spazio le sopravvenienze attive, considerazioni di natura logico-sistematica inducono a ritenere che la cessione del contratto di leasing non sia fiscalmente irrilevante per tale categoria di contribuenti ma che in forza del disposto del comma 1-*quater* dell'articolo 54 del TUIR secondo cui concorrono a formare il reddito "i corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela o di elementi immateriali comunque riferibili all'attività artistica o professionale" il corrispettivo percepito sia comunque da assoggettare a tassazione<sup>74</sup>.

## 26.4 I contributi per i leasing

Secondo l'amministrazione finanziaria (Risoluzione ministeriale n. 56 del 28 dicembre 1994, n. 56) i contributi accordati per l'acquisizione di beni in leasing costituiscono contributi in conto esercizio in quanto "... finalizzati a ridurre l'onere sostenuto dal conduttore per le spese di esercizio rappresentate da canoni di locazione finanziaria da esso dovuti alla società concedente ...".

Questa posizione interpretativa è condivisa anche dall'Assonime, secondo la quale dovrebbero essere incluse "... tra le spese di esercizio comunemente sovvenzionate nell'ambito degli anzidetti piani d'investimento, quelle relative all'acquisizione di beni in leasing .... Naturalmente, poiché i canoni che beneficiano della sovvenzione si manifestano normalmente in diversi esercizi, in virtù del principio di competenza, anche i contributi vanno imputati, in proporzione, agli esercizi medesimi" (Circolare n. 46 del 27 maggio 1999).

In data 2 gennaio 2006 la società A Spa stipula un contratto di *leasing* per un impianto con le seguenti caratteristiche:

- durata 10 anni;
- canone annuo 10.000 Euro (da versare all'inizio di ogni anno).

In data 1 marzo 2006 la società A Spa riceve nello stesso anno un contributo per l'acquisto del bene in *leasing* di 50.000 Euro.

_____ 2/1/2016 _____	
Diversi 12.000	a Debiti verso fornitori (S.P. D.7)
Canone di leasing (C.E. B.8)	10.000
Iva ns. credito (S.P. C.II.4-bis)	2.000
_____ 1/3/2016 _____	
Crediti v/ soggetto erogante (S.P. C.II.5)	a Canone di leasing (C.E. B.8) 50.000
_____ 31/12/2016 _____	
Canone di leasing (C.E. B.8)	a Risconto passivo (S.P. E) 45.000
_____ 02/1/2017 _____	
Diversi 12.000	a Debiti verso fornitori (S.P. D.7)
Canone di leasing	10.000

<sup>74</sup> Risposte fornite dall'Agenzia delle Entrate nel corso di una videoconferenza tenutasi il 6 giugno 2007.

(C.E. B.8)		
Iva ns. credito		2.000
(S.P. C.II.4-bis)		
_____ 31/12/2017 _____		
Risconto passivo	a	Canone di leasing
(S.P. E)		(C.E. B.8)
		5.000
Le ultime due scritture contabile verranno ripetute fino al decimo anno.		

La tassazione dei contributi non può che seguire, dati i principi generali in materia di reddito d'impresa, le scelte operate sul piano civilistico.

Il costo fiscalmente riconosciuto dei beni ammortizzabili deve essere considerato al lordo delle sole quote di ammortamento già dedotte, ma non al lordo degli eventuali contributi spettanti per il loro acquisto (articolo 110, comma 1, lettera a) del D.P.R. n. 917/86). Ciò significa, in sintesi, che i contributi in conto impianti non sono assoggettati a tassazione direttamente, concorrendo soltanto indirettamente alla formazione del reddito sotto forma di minori quote di ammortamento deducibili (in quanto calcolate sul costo dei beni al netto dei contributi).

## 26.5 Il Lease Back

### 26.5.1 Aspetti civilistici

L'ultima parte dell'Appendice A dell'OIC 12 [dicembre 2016] precisa che *“un'operazione di vendita e retrolocazione finanziaria (c.d. lease back) comporta la vendita di un bene e la successiva locazione finanziaria dello stesso bene dal compratore al venditore”*.

In questo modo, il bene originariamente ceduto alla società di leasing rimane sempre in possesso dell'originale proprietario che, mediante il pagamento dei canoni al soggetto finanziatore, continua ad utilizzarlo nell'ambito dell'impresa.

### 26.5.2 Modalità di rilevazione contabile

In linea generale, nell'ambito del contratto di *lease back*, la “cessione” e la “retrolocazione” costituiscono due operazioni collegate tra loro che, in quanto tali, devono essere contabilizzate nel bilancio d'esercizio del cedente nel rispetto del generale principio di prevalenza della sostanza sulla forma.

In questo senso quindi la **plusvalenza** (derivante dalla differenza positiva esistente tra il prezzo della vendita originaria del bene ed il valore netto contabile dello stesso) deve essere rilevata nel rispetto del principio di competenza e ripartita in funzione della durata del contratto di locazione (articolo 2425-bis, comma 4, del Codice civile). Ciò comporta l'iscrizione della plusvalenza tra i risconti passivi e l'imputazione graduale della stessa tra i proventi del conto economico, in base alla durata del contratto di *leasing*;

- nella nota integrativa è necessario:
- fornire le medesime informazioni previste, per le operazioni di *leasing* finanziario, dal n. 22 dell'articolo 2427 del Codice civile (a tal riguardo si veda il precedente paragrafo 26.1);

Inoltre, il nuovo OIC 12 prevede che l'eventuale **minusvalenza** che si dovesse determinare (derivante dalla differenza negativa tra il prezzo di vendita del bene ed il suo valore netto contabile alla data della vendita) deve essere rilevata per intero nel conto economico all'atto della compravendita.

Se la compravendita e la locazione finanziaria sono effettuati a condizione non di mercato (e più precisamente se la minusvalenza è correlata al pagamento di canoni inferiori a quelli di mercato) essa va differita, imputandola nei conti economici in proporzione ai canoni stessi, lungo la durata del contratto.

**Esempio**

a) Cessione di un capannone in lease-back con rilevazione di una plusvalenza pari a euro 8.000 e riacquisto del medesimo bene in leasing. La durata del contratto è pari a 8 anni.

Crediti vs/clienti (SP.CII.1)	a	Diversi	21.000
		Immobilie (SP.B.II)	10.000
		Plusvalenza (CE.A.5)	8.000
		Iva n. debito (SP.D.12)	3.000

b) Stipulazione del contratto di lease-back (registrazione nei conti d'ordine)

Beni in leasing	a	Fornitori c/beni in leasing	.....
-----------------	---	-----------------------------	-------

c) Accertamento periodico dei canoni di leasing

Diversi	a	Debiti vs/fornitori (SP.D.7)	2.400
Canoni di leasing (CE.B.8)			2.000
Iva ns. credito (SP.C.II4-bis)			400

d) Riscontazione della plusvalenza per le quote dei futuri esercizi

Plusvalenza (CE.A.5)	a	Risconti passivi (SP.E)	7.000
-------------------------	---	----------------------------	-------

e) Negli esercizi successivi la plusvalenza deve essere imputata al conto economico per competenza

Risconti passivi (SP.E)	a	Plusvalenza (CE.A.5)	1.000
f) In caso di riscatto del bene alla scadenza (prezzo di riscatto euro 100)			
Diversi	a	Debiti v/fornitori (SP.D.7)	120
Immobili (SP.B.II)	100		
Iva n. credito (SP.C.II.4-bis)	20		

### 26.5.3 Aspetti fiscali

Dopo una lunga serie di interpretazioni dottrinali e giurisprudenziali<sup>75</sup>, la circolare ministeriale 30 novembre 2000, n. 218/E ha riconosciuto la validità dell'operazione di *lease back*, a condizione che la sottoscrizione di questo tipo di contratto non sia finalizzata a scopi illeciti o fraudolenti, in violazione del divieto di patto commissorio (articolo 2744 del Codice civile).<sup>76</sup>

In particolare, secondo l'orientamento espresso nella citata circolare n. 218/E/2000, la cessione di beni in *lease back* può determinare alternativamente in capo al soggetto cedente:

- plusvalenze tassabili ai sensi dell'articolo 86, comma 1 del TUIR, con eventuale rateazione in cinque periodi d'imposta in caso di possesso degli stessi per un periodo non inferiore a tre anni (in conformità a quanto previsto dal comma 4 dell'articolo 86 in esame)<sup>77</sup>;
- minusvalenze deducibili, ai sensi dell'articolo 101 del TUIR.

La normativa fiscale può comportare, quindi, la necessità di iscrivere in bilancio le imposte differite attive (anticipate) in tutti quei casi in cui il differimento previsto dalla normativa fiscale (ammesso, come visto sopra, fino ad un massimo di cinque periodi d'imposta ai sensi dell'art. 86, comma 4 del TUIR) risulta inferiore rispetto a quello civilistico.

Fatte tali premesse per completezza segnaliamo che il sopra citato orientamento favorevole all'applicazione *in toto* del contenuto dell'articolo 86 del TUIR al *lease back* è stato recentemente messo in discussione dalla Fondazione Centro Studi – Ungdc, nella circolare 23 gennaio 2007, n. 2/2007.

In particolare, la circolare in esame ha precisato che, in considerazione delle peculiarità proprie specifiche<sup>78</sup>, il contratto di *lease back* dovrebbe essere collocato tra i contratti aventi natura "continuativa", con

<sup>75</sup> In particolare, al riguardo, si ricordano la sentenza della Commissione Tributaria Centrale 8 maggio 1997, n. 2206 e la sentenza della Corte di Cassazione 12 maggio 1995, n. 10805.

<sup>76</sup> A tal riguardo, la Direzione Regionale delle Entrate della Lombardia 24 maggio 2000, n. 20/42441 ha individuato una serie di anomalie del comportamento illecito o fraudolento quali la facoltà dell'utilizzatore di sublocare il bene e la permanenza del bene nella disponibilità della società di *leasing*.

<sup>77</sup> In senso analogo, la Direzione Regionale delle Entrate del Piemonte, in occasione della diretta Map del 6 aprile 2006, ha precisato che, ai fini fiscali, "le plusvalenze debbano seguire le regole di cui all'articolo 86 del TUIR". Questa soluzione si basa sul fatto che, ai fini fiscali, i negozi che costituiscono il *lease back* (vendita e retrolocazione) devono mantenersi autonomi ed indipendenti.

<sup>78</sup> Ovvero, in particolare, delle caratteristiche proprie della retrolocazione.

conseguente necessità di imputare il relativo corrispettivo in base “*alla data di maturazione dei corrispettivi*” in conformità a quanto previsto dall’articolo 109, comma 2, lettera b, del TUIR.<sup>79</sup>

Stante quanto sopra, quindi, secondo la circolare in esame:

- la plusvalenza derivante dall’operazione di lease back dovrebbe (anche ai fini fiscali) essere ripartita in funzione della durata del contratto di locazione mediante la tecnica dei risconti<sup>80</sup>. Questa disposizione troverebbe giustificazione nel fatto che la plusvalenza realizzata dalla vendita del bene “*misura ... quella quota del finanziamento ricevuto che non trova corrispondenza nel costo residuo, non ancora ammortizzato, del bene*”;
- (simmetricamente) l’eventuale minusvalenza dovrebbe essere riscontata (e, quindi, anche ai fini fiscali, dedotta pro-quota) in base all’intera durata del rapporto di retrolocazione e non, invece, integralmente in un unico periodo d’imposta.

Aderendo a questa interpretazione, quindi, ai fini fiscali, i componenti reddituali derivanti dal contratto di lease back verrebbero imputati in base alla relativa competenza economica analogamente a quanto previsto civilisticamente.

Coerentemente con questa interpretazione, segnaliamo, al riguardo, la sentenza 12 gennaio 2011 n. 5, con cui la Commissione Tributaria Provinciale di Modena ha affermato il principio in base al quale, ai fini contabili e fiscali, le plusvalenze derivanti da operazioni di compravendita con locazione finanziaria al venditore dovrebbero essere ripartite in funzione della durata del contratto di locazione. In questo senso, infatti, la Commissione:

- dopo aver premesso che:
  - “*il lease - back è... un negozio diverso, più complesso, di una mera "cessione a titolo oneroso", quantunque nella sua articolazione sia individuabile una cessione che (tuttavia) non ha autonomia causale, essendo inscindibilmente collegata alla successiva operazione di locazione: la causa del negozio è infatti quella di finanziamento, diversa dunque dalle cause dei distinti segmenti negoziali che compongono il lease - back. Tale negozio non può, dunque, contrariamente a quanto affermato dall’Ufficio, a fini fiscali, scomporsi in due parti dotate di autonomia*”;
  - “*non pare lecito "restringere" il più complesso ed articolato negozio di lease - back, nella categoria delle "cessioni a titolo oneroso") non foss’altro per la constatazione che le "cessioni" producono, quale effetto immediato, la perdita della proprietà (e solitamente della disponibilità) del bene; nel leasing in esimie il bene continua ad essere goduto dall’utilizzatore cedente, il quale al termine del contratto potrà (ed è normalmente ciò che si verifica) riacquistare la proprietà del bene goduto*”;<sup>81</sup>

<sup>79</sup> In tal senso è stato affermato che “... è evidente come la maturazione nel tempo (a cui fa riferimento il citato articolo 109 del TUIR) del corrispettivo del contratto di lease back sia equivalente alla maturazione dell’onere finanziario e, quindi, ha luogo in modo graduale lungo l’intera durata del finanziamento, rappresentata, nel caso di specie, dalla durata del leasing finanziario”.

<sup>80</sup> In questo senso infatti, la Circolare ha precisato che la plusvalenza “non dovrebbe comunque concorrere a formare il reddito dell’impresa cedente al momento della vendita, bensì ridurre, con la tecnica dei risconti contabili, l’ammontare dei canoni deducibili in ciascun esercizio”.

<sup>81</sup> Ciò viene affermato dalla Commissione Tributaria di Modena in considerazione del fatto che “come chiarito da tempo dalla Suprema Corte, il sale and lease back è un contratto atipico che si inquadra “in imo schema dotato di una sua qualificante tipicità sociale” del quale la preventiva cessione del bene costituisce il presupposto per la successiva concessione dello stesso in leasing (cfr. Cass. 4612/98) un contratto atipico, dunque, con causa lecita di finanziamento. Tale schema negoziato presenta una autonomia strutturale e funzionale quale contratto d’impresa e presenta caratteri peculiari, soggettivi ed oggettivi, che non consentono di ritenere che esso configuri, per sua natura e per il suo fisiologico operare, una fattispecie negoziale fraudolenta (cfr. Cass. 10805/95, Cass. 6663/97). È sempre la Corte di Cassazione (Cass. 4612/98) ad affermare che gli Uffici non possono procedere a riqualificare in termini sostanziali il rapporto giuridico sottostante il contratto di lease - back, a meno che non si ravvisino anomalie del tutto particolari, neppure prospettate in relazione alla fattispecie in esame”.

- ha concluso sottolineando che *“l’articolo 2425 bis comma 4 cod. civ., dispone, chiaramente, che le plusvalenze derivanti da operazioni di compravendita con locazione finanziaria al venditore sono ripartite in funzione della durata del contratto di locazione; e senza alcuna distinzione tra metodo patrimoniale e metodo finanziario di contabilizzazione; e, soprattutto, senza porre alcun particolare vincolo al riguardo”*, tale per cui non è condivisibile *“l’obiezione dell’Ufficio secondo cui la tassabilità in un unico esercizio, deriverebbe dall’applicazione dell’art. 86 comma 4 del TUIR, norma che derogherebbe alla disciplina civilistica invocata dalla ricorrente. Come giustamente dedotto ed argomentato dalla ricorrente, la plusvalenza da lease - back non è riconducibile ad alcuna delle fattispecie indicate dall’art. 86 TUIR”*.

## 27. I BENI AD USO PROMISCOUO

### 27.1 Aspetti generali

Dal punto di vista civilistico, per quanto attiene alle spese e oneri degli immobili utilizzati promiscuamente, non vi sono particolari disposizioni derogatorie agli ordinari principi di redazione del bilancio.

### 27.2 Aspetti fiscali

Secondo gli **aspetti fiscali**<sup>82</sup>, la deducibilità delle spese relative all’acquisto di beni adibiti promiscuamente:

- all’esercizio dell’attività d’impresa;
- all’uso personale o familiare dell’imprenditore o comunque ad usi estranei all’attività;
- dipende della natura dei beni acquistati.

In particolare:

- per i beni mobili: le spese sono ammortizzabili o, se relative a beni di costo unitario non eccedente 516,46 euro, deducibili in misura pari al 50% dell’importo che sarebbe ammortizzabile o deducibile nell’ipotesi di utilizzo dei beni esclusivamente per l’esercizio dell’attività d’impresa;
- per i beni immobili: è deducibile il 50% della rendita catastale, purché l’imprenditore non disponga di un altro immobile adibito esclusivamente all’esercizio dell’impresa.

La norma non delimita l’ambito territoriale nel quale l’altro immobile adibito esclusivamente all’esercizio dell’impresa deve essere ubicato. Ne consegue che la deducibilità del 50% della rendita catastale o dei canoni di locazione, anche finanziaria, del bene immobile a uso promiscuo viene meno se l’imprenditore dispone di un altro immobile adibito esclusivamente all’esercizio dell’impresa, a prescindere dalla sua ubicazione sul territorio nazionale.

Per quanto concerne la deducibilità dei **canoni di locazione finanziaria**<sup>83</sup>, si ha che:

- per i beni mobili: i canoni sono deducibili nella misura del 50% dell’importo che sarebbe deducibile nell’ipotesi di utilizzo dei beni esclusivamente per l’esercizio dell’attività d’impresa;

<sup>82</sup> Le considerazioni sopra effettuate hanno valore per tutti i beni diversi dai veicoli, nello specifico, invece, per i beni mobili costituiti da veicoli si rinvia al successivo paragrafo n. 15.1.

<sup>83</sup> Si precisa che, ai fini del riconoscimento fiscale dei canoni di leasing, l’articolo 102, comma 7 del TUIR stabilisce che: “[...] Per l’impresa utilizzatrice che imputa a conto economico i canoni di locazione finanziaria, a prescindere dalla durata contrattuale prevista, la deduzione è ammessa per un periodo non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito a norma del comma 2, in relazione all’attività esercitata dall’impresa stessa; in caso di beni immobili, la deduzione è ammessa per un periodo non inferiore a dodici anni”. Per i veicoli indicati nell’articolo 164, comma 1, lettera b), lo stesso articolo 102, comma 7, stabilisce che “[...] la deducibilità dei canoni di locazione finanziaria è ammessa a condizione che la durata del contratto non sia inferiore al periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito a norma del comma 2

- per i beni immobili: i canoni sono deducibili nella misura del 50% dell'importo che sarebbe deducibile nell'ipotesi di utilizzo dei beni esclusivamente per l'esercizio dell'attività d'impresa, purché l'imprenditore non disponga di un altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio dell'impresa.

Per quanto concerne la deducibilità dei **canoni di locazione non finanziaria** e noleggio (solo per beni mobili), si ha che:

- per i beni mobili: i canoni sono deducibili nella misura del 50% dell'importo che sarebbe deducibile nell'ipotesi di utilizzo dei beni esclusivamente per l'esercizio dell'attività d'impresa;
- per i beni immobili: i canoni sono deducibili nella misura del 50% dell'importo che sarebbe deducibile nell'ipotesi di utilizzo dei beni esclusivamente per l'esercizio dell'attività d'impresa, purché l'imprenditore non disponga di un altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio dell'impresa.

## 28. GLI ASPETTI FISCALI DEGLI IMPIANTI FOTOVOLTAICI

L'Amministrazione finanziaria con la circolare 19 dicembre 2013 è intervenuta per chiarire la qualificazione mobiliare o immobiliare degli impianti fotovoltaici e le conseguenze che ne derivano ai fini fiscali.

Di seguito illustreremo gli aspetti principali chiariti dall'Agenzie delle Entrate.

Il trattamento fiscale degli impianti fotovoltaici è individuato in base alla categoria catastale di appartenenza. Nello specifico, è necessario distinguere tra beni immobili e beni mobili.

### a) Bene immobile

La Circolare n. 36/E ha precisato che le installazioni fotovoltaiche rientrano tra i beni immobili se:

- costituiscono una centrale di produzione di energia elettrica autonomamente censibile nella categoria D/1 oppure D/10;
- sono posizionate sulle pareti o su un tetto o su aree di pertinenza di un fabbricato (comuni o esclusive) e per esse sussiste l'obbligo di menzione nella dichiarazione in catasto<sup>84</sup>, al termine della loro installazione.

Se l'impianto fotovoltaico ha le caratteristiche catastali sopra riportate e pertanto risulta classificato tra i beni immobili, il coefficiente di ammortamento utilizzabile ai fini del reddito d'impresa è individuato nella misura del 4%, come già precisato dalla circolare n. 46/E del 2007 "per analogia" con quanto definito dal D.M. del 31 dicembre 2008 relativamente ai beni di altri settori produttivi con caratteristiche similari per impiego e vita utile, posto che il citato D.M. non contempla la categoria degli impianti fotovoltaici.

### b) Bene mobile

Gli impianti fotovoltaici costituiscono beni mobili quando soddisfano almeno uno dei seguenti requisiti:

- non superano i 3 KW per ogni unità immobiliare servita;
- la loro potenza non supera 3 volte il numero delle unità immobiliari servite;
- se una volta installati al suolo, il volume occupato dell'area dell'impianto non supera determinati limiti.

---

<sup>84</sup> Nella circolare n. 36/E l'Agenzia delle Entrate ha precisato che "l'obbligo della dichiarazione di variazione catastale sussiste quando l'impianto fotovoltaico integrato a un immobile ne incrementa il valore capitale (o la redditività ordinaria) di una percentuale pari almeno al 15%".

Se l'impianto fotovoltaico ha le caratteristiche catastali sopra riportate e pertanto risulta classificato quale bene mobile, il coefficiente di ammortamento utilizzabile ai fini del reddito d'impresa è individuato nella misura del 9%, come già individuato dalla circolare n. 46/E del 2007 "per analogia" con quanto definito dal D.M. del 31 dicembre 2008 relativamente ai beni di altri settori produttivi con caratteristiche similari per impiego e vita utile, posto che il citato D.M. non contempla la categoria degli impianti fotovoltaici.

In aggiunta ai chiarimenti sopra riportati, la circolare n. 36/E ha fornito importanti chiarimenti anche relativamente:

### 1) **agli impianti fotovoltaici realizzati su beni di terzi**

Se l'immobile sul quale vengono integrati i pannelli fotovoltaici, totalmente o parzialmente, è di proprietà di terzi, il costo configura una spesa di manutenzione straordinaria non capitalizzabile in quanto relativo ad un bene non di proprietà. Quest'ultimo, in base al principio contabile n. 24, può essere contabilizzato in due modalità differenti:

- tra le immobilizzazioni immateriali nella voce "costi per migliorie e spese incrementative su beni di terzi" se non è separabile dai beni immobili a cui si riferisce. In questa ipotesi il costo è deducibile dal reddito d'impresa ai sensi dell'articolo 108, comma 3, del TUIR;
- tra le immobilizzazioni materiali. In questo caso il costo è deducibile dal reddito d'impresa con la procedura di ammortamento ai sensi dell'articolo 102 del TUIR.

### 2) **agli impianti fotovoltaici acquisiti in leasing**

Il trattamento fiscale degli impianti fotovoltaici acquisiti in leasing varia a seconda che l'impianto venga riqualificato come bene immobile o bene mobile.

A tal riguardo l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che:

- "Quando l'impianto è qualificabile come bene mobile e costituisce bene strumentale nell'esercizio dell'attività d'impresa, il canone di leasing di detto bene è deducibile ai sensi dell'articolo 102, comma 7, del Tuir il quale dispone che "per l'impresa utilizzatrice che imputa a conto economico i canoni di locazione finanziaria, a prescindere dalla durata contrattuale prevista, la deduzione è ammessa per un periodo non inferiore ai due terzi del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito a norma del comma 2, in relazione all'attività esercitata dall'impresa stessa";
- Nell'ipotesi in cui l'impianto fotovoltaico che forma oggetto del contratto di leasing è qualificabile come bene immobile il citato articolo 102, comma 7, del TUIR dispone che "qualora l'applicazione della regola di cui al periodo precedente determini un risultato inferiore a undici anni ovvero superiore a diciotto anni, la deduzione è ammessa per un periodo, rispettivamente, non inferiore a undici anni ovvero pari almeno a diciotto anni".

## 29. PRINCIPALI INFORMAZIONI DA FORNIRE IN NOTA INTEGRATIVA

Le principali informazioni da fornire in nota integrativa sono:

- i criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all'origine in moneta avente corso legale nello Stato;
- i movimenti delle immobilizzazioni, specificando per ciascuna voce il costo originario, le precedenti rivalutazioni e quelle dell'esercizio, le acquisizioni, i trasferimenti da una voce all'altra, le alienazioni avvenute nell'esercizio, gli ammortamenti accumulati e quelli dell'esercizio le svalutazioni accumulate e quelle effettuate nell'esercizio, il totale delle rivalutazioni sulle immobilizzazioni esistenti alla chiusura dell'esercizio;

- la misura e le motivazioni delle riduzioni di valore applicate alle immobilizzazioni materiali e immateriali, facendo a tal fine esplicito riferimento al loro concorso alla futura produzione di risultati economici, alla loro prevedibile durata utile e, per quanto rilevante, al loro valore di mercato, segnalando altresì le differenze rispetto a quelle operate negli esercizi precedenti ed evidenziando la loro influenza sui risultati economici dell'esercizio;
- il criterio seguito per l'eventuale rivalutazione, la legge speciale che l'ha determinata, l'importo della rivalutazione, al lordo ed al netto degli ammortamenti e l'effetto sul patrimonio netto;
- il metodo e i tassi d'ammortamento usati per determinare la quota dell'esercizio per le varie categorie o classi di cespiti;
- l'inclusione o meno della quota di spese generali di fabbricazione in caso di beni costruiti in economia;
- distintamente per ciascuna voce, l'eventuale capitalizzazione degli oneri finanziari e l'ammontare cumulativo capitalizzato, distinto da quello relativo all'esercizio;
- i gravami esistenti sulle immobilizzazioni materiali;
- i cambiamenti dei metodi di ammortamento e della vita utile dei cespiti non usati destinati all'alienazione o temporaneamente non usati, ma destinati ad usi futuri;
- qualora si verificano elementi di natura straordinaria deve essere fornita indicazione dell'importo e della natura dei singoli elementi di costo o di ricavo di entità o incidenza eccezionali, (tenuto conto dell'eliminazione delle voci E.20 e E.21, relative ai proventi e oneri straordinari dal conto economico);
- le modalità di determinazione del valore delle immobilizzazioni ricevute a titolo gratuito o a titolo di permuta;
- il metodo di contabilizzazione dei contributi ricevuti (a riduzione del costo dell'immobilizzazione o a sconto);
- i criteri di valutazione dei cespiti non usati, destinati all'alienazione o temporaneamente non usati, ma destinati ad usi futuri;
- l'ammontare dei cespiti non in uso o utilizzati in misura sensibilmente inferiore alla loro normale possibilità di utilizzazione ovvero alla loro normale capacità produttiva;
- le ragioni e l'ammontare dell'eventuale svalutazione apportata;
- l'ammontare delle immobilizzazioni materiali acquistate durante l'esercizio da controllate, collegate e consociate, se di ammontare rilevante;
- nell'ipotesi di immobilizzazioni materiali destinate alla vendita e riclassificate in un'apposita voce dell'attivo circolante: le ragioni del mutamento di destinazione dei cespiti e del conseguente trasferimento dalle voci relative alle immobilizzazioni materiali a quelle relative al circolante, il criterio di valutazione utilizzato, l'eventuale effetto del cambiamento del criterio di valutazione sul risultato economico dell'esercizio;
- l'importo complessivo degli impegni, delle garanzie e delle passività potenziali non risultanti nello stato patrimoniale, indicando anche la natura delle garanzie prestate. Ricordiamo che le novità del decreto 139/2015, hanno previsto l'eliminazione dei Conti d'ordine dallo stato patrimoniale i quali devono essere, ad ogni modo, indicati nella nota integrativa (ex articolo 2427, comma 1, n. 9, del codice civile).

## 29.1 Altre novità introdotte dal Decreto legislativo n. 139/2015

L'Organismo Italiano di Contabilità ha voluto fornire un approccio più tecnico e operativo ai nuovi principi contabili, dando particolare importanza al principio della rilevanza in riferimento a quanto disposto dal comma 4 dell'articolo 2423 del Codice civile per cui: *“Non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta, fermi restando gli obblighi di tenuta della contabilità e con obbligo di illustrazione nella nota integrativa”*.

Si recepisce un principio già presente nel nostro ordinamento, ma enunciato in maniera esplicita dall'OIC. La nuova norma consente a colui che redige il bilancio di omettere l'indicazione degli accadimenti gestionali considerati non significativi, consentendo di migliorare l'informazione fornita dal bilancio.

È precisato che esempi di applicazione del principio generale della rilevanza sono rappresentati:

- dall'iscrizione in bilancio ad un valore costante di attrezzature industriali e commerciali, qualora siano costantemente rinnovate e complessivamente di scarsa rilevanza rispetto all'attivo di bilanci, e quando non si hanno variazioni sensibili nell'entità, valore e composizione di tali immobilizzazioni materiali,
- dall'utilizzo ai fini dell'ammortamento della metà dell'aliquota normale al 50% per i cespiti acquistati nell'anno, se la quota d'ammortamento così ottenuta non si discosta significativamente dalla quota calcolata a partire dal momento in cui il cespite è disponibile e pronto per l'uso.

## 29.2 L'informativa delle società che redigono il bilancio in forma abbreviata e delle micro imprese

Nell'OIC 16 è stato aggiunto il paragrafo 95, riguardante le informazioni da inserire in nota integrativa sia per quanto riguarda i bilanci in forma abbreviata che per le micro imprese.

Con riferimento al primo caso, devono essere inserite le seguenti informazioni, ai sensi dell'articolo 2427, comma 1, del Codice civile, ovvero:

- i criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all'origine in moneta avente corso legale nello Stato;
- i movimenti delle immobilizzazioni, specificando per ciascuna voce:
  - il costo;
  - le precedenti rivalutazioni, ammortamenti e svalutazioni;
  - le acquisizioni, gli spostamenti da una ad altra voce, le alienazioni avvenuti nell'esercizio;
  - le rivalutazioni, gli ammortamenti e le svalutazioni effettuati nell'esercizio;
  - il totale delle rivalutazioni riguardanti le immobilizzazioni esistenti alla chiusura dell'esercizio”;
- l'ammontare degli oneri finanziari imputati nell'esercizio ai valori iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale (distintamente per ogni voce);
- l'importo complessivo degli impegni, delle garanzie e delle passività potenziali non risultanti dallo stato patrimoniale, con indicazione della natura delle garanzie reali prestate.

Il D.lgs 139/2015 ha modificato gli obblighi di informativa in nota integrativa previsti per le società che redigono il bilancio in forma abbreviata in quanto, nella formulazione previgente si indicavano (in negativo) le informazioni che potevano essere omesse, al contrario, la norma in vigore dal 1° gennaio 2016 precisa le informazioni che devono essere fornite.

Per quanto riguarda le micro imprese, invece, sono esonerate dalla redazione della nota integrativa quando in calce allo stato patrimoniale risultino:

- l’informativa sugli impegni, le garanzie e le passività potenziali non risultanti dallo stato patrimoniale;
- l’informativa sui compensi, le anticipazioni e i crediti concessi agli amministratori e ai sindaci.

Se, viceversa, le società provvedono alla redazione della nota integrativa, queste devono applicare le regole previste per le imprese che redigono il bilancio in forma abbreviata.

Inoltre, le micro imprese sono esonerate dalla redazione del rendiconto finanziario e dalla relazione sulla gestione quando in calce allo stato patrimoniale risultino le informazioni sulle azioni proprie e sulle azioni o quote di società controllanti possedute dalla società e le informazioni sulle azioni proprie e sulle azioni o quote di società controllanti acquistate o alienate dalla società nel corso dell’esercizio.

## 29.3 Transizione ai nuovi principi contabili 2016

Il nuovo principio contabile n. 16, in riferimento alle disposizioni di prima applicazione, prevede che:

- gli effetti derivanti dalle modifiche apportate alla precedente versione dell’OIC 16, relativi alla riclassificazione dei proventi e oneri straordinari si applicano **retroattivamente**, cioè come se il nuovo principio fosse stato sempre applicato;
- per quanto riguarda gli effetti derivanti dalle altre modifiche apportate, il redattore del bilancio può scegliere di applicare il nuovo principio contabile **prospettivamente**, secondo l’OIC 29, e, di conseguenza, il nuovo principio sarà applicato solo alle operazioni che si verificano dopo la data in cui interviene il cambiamento del principio contabile. Le componenti delle voci riferite ad operazioni che non hanno esaurito i loro effetti in bilancio possono continuare ad essere sempre contabilizzate in conformità al precedente principio.

## PARTE SECONDA – I PRINCIPI CONTABILI INTERNAZIONALI

### 30. DEFINIZIONI E REGOLE GENERALI

Il principio contabile internazionale n. 16 definisce il trattamento degli immobili, impianti e macchinari relativamente ai metodi di contabilizzazione di tali poste, nonché ai metodi di ammortamento e la valutazione delle perdite per riduzione di valore degli stessi.

Lo las 16 definisce le immobilizzazioni materiali come quei **beni tangibili** che:

- sono posseduti e sono utilizzati nella produzione o vendita di merci o servizi o per scopi amministrativi;
- sono ad utilizzo durevole.

La definizione di **immobili, impianti e macchinari** contenuta in questo principio e quella di immobilizzazioni materiali contenuta nel principio contabile nazionale n. 16 sono sostanzialmente equivalenti, in quanto entrambe fanno riferimento a beni detenuti dall’impresa, di uso durevole, strumentali per la produzione del reddito.

Quanto previsto dallo las 16 è valido anche per i beni in leasing, per i quali lo las 17 prevede l’iscrizione nel bilancio dell’utilizzatore.

Invece, gli immobili destinati ad investimento immobiliare hanno un’autonoma disciplina contenuta nello las 40.

Il principio contabile internazionale n. 16 non si applica:

- agli immobili, impianti e macchinari classificati come posseduti per la vendita in conformità all'Ifrs 5, "Attività non correnti possedute per la vendita e attività operative cessate";
- alle attività biologiche connesse all'attività agricola, per la quale si fa riferimento allo IAS 41;
- ai diritti e riserve minerarie quali petrolio, gas naturale e simili risorse naturali non rigenerabili;
- alla rilevazione e valutazione delle attività relative all'esplorazione e alla valutazione, in conformità all'Ifrs 6, "Esplorazione e valutazione di risorse minerarie";

Lo IAS 16 non prevede rigide categorie, ma si limita a fornire esempi di immobili, impianti e macchinari, indicando: terreni, terreni e fabbricati, macchinari, navi, aerei, autoveicoli, mobili ed attrezzature e macchine d'ufficio.

Il principio contabile internazionale (IAS 16) non richiede, obbligatoriamente, la separata indicazione, nello stato patrimoniale, delle diverse categorie di immobilizzazioni, che può essere effettuata nelle note al bilancio; se, invece, sussistono singole categorie di immobili, impianti e macchinari valutati in modo differente, queste devono essere separatamente indicate nello stato patrimoniale.

Ad eccezione della separata indicazione dei terreni e di situazioni relative a particolari settori, in linea generale le categorie previste dal codice civile possono essere ritenute valide anche ai fini IAS.

Per iscrivere in bilancio un'attività tra le immobilizzazioni materiali, lo IAS 16 richiede che:

- l'attività generi benefici economici futuri;
- il costo sostenuto per l'acquisizione dell'attività sia determinabile in modo attendibile.

A tal fine deve essere considerato il momento in cui i rischi e i benefici legati al bene sono trasferiti all'impresa, indipendentemente dal passaggio formale della proprietà. È l'aspetto che, generalmente, costituisce il momento di iscrizione anche nei principi contabili italiani.

### 30.1 Rilevazione iniziale e valutazione

Gli immobili, impianti e macchinari sono rilevati inizialmente al **costo**. Il costo comprende il prezzo di acquisto, inclusi eventuali dazi all'importazione e tutti i costi direttamente imputabili alla messa in funzione del bene. Gli sconti commerciali devono essere dedotti.

Se il costo contiene anche un interesse implicito, poiché il termine di pagamento eccede i normali termini di dilazione, i principi contabili internazionali prevedono che tale componente finanziaria, relativamente alla quota attribuibile al periodo successivo a quello nel quale il cespite diviene disponibile per l'uso, deve essere separata e contabilizzata autonomamente come interesse.

Per i beni che richiedono un significativo periodo di tempo prima di essere pronti per l'uso è consentito, sulla base dello IAS 23, la capitalizzazione degli oneri finanziari (*Borrowing costs*).

Le spese generali ed amministrative non concorrono a formare il costo iniziale dei cespiti a meno che possano essere direttamente attribuite all'acquisto del bene o alla sua messa in opera. I costi di diretta imputazione previsti dallo IAS 16 possono essere così riassunti:

- i costi per i compensi al personale dipendente, definiti dallo IAS 19 come "benefici per i dipendenti", che derivano direttamente dall'acquisizione del bene<sup>85</sup>;

<sup>85</sup> I benefici per i dipendenti sono tutte le forme di corrispettivo date da un'impresa quale contropartita per il servizio lavorativo offerto dal dipendente.

- i costi di consegna e di trasporto;
- i costi di installazione e assemblaggio;
- gli onorari professionali;
- i costi di verifica del buon funzionamento dell'attività;
- la stima dei costi di smantellamento e di rimozione del bene e bonifica del sito su cui insiste l'immobilizzazione.

Il principio contabile nazionale presenta molte analogie con lo las 16, fatta eccezione per l'inclusione dei costi di smantellamento e bonifica, la quale non risulta prevista dai principi contabili nazionali.

Secondo lo las 16 i beni composti da elementi, di importo significativo, con vita utile differente a quella del bene al quale si riferiscono, devono essere considerati separatamente per quanto riguarda l'ammortamento (*component approach*<sup>86</sup>). In sede di iscrizione iniziale è necessario considerare tali aspetti e procedere all'allocazione del costo. La previsione contenuta nello las è compatibile con la prassi contabile nazionale. Alcuni esempi sono rappresentati da aeromobili, navi e altiforni.

I beni acquisiti in operazioni di **aggregazioni di impresa** devono essere iscritti al *fair value* al momento dell'operazione, al lordo dell'eventuale effetto di imposte differite derivante da un differente valore tra quello di bilancio e quello riconosciuto fiscalmente.

Nel caso di **costruzione interna**, secondo il principio contabile internazionale il costo è determinato impiegando gli stessi criteri previsti per un bene acquistato. Se l'impresa produce beni simili destinati alla vendita, il costo del bene è generalmente uguale al costo di produzione del bene destinato alla vendita, al netto di eventuali profitti interni.

Gli immobili, impianti e macchinari possono essere acquistati in **permuta**, scambiandoli con una o più attività non monetarie, o una loro combinazione. Il costo di tale attività è valutata al valore equo (*fair value*) a meno che la permuta abbia sostanza non commerciale ovvero né il *fair value* dell'attività ricevuta né quello dell'attività scambiata sia valutabile attendibilmente. Se l'elemento acquistato non è valutato al valore equo, il suo costo è misurato in base al valore contabile dell'attività scambiata.

Dopo la rilevazione iniziale, secondo lo las 16, i cespiti devono essere iscritti al costo al netto degli ammortamenti accumulati, e al netto di qualsiasi perdita per riduzione di valore accumulata. Questo è il trattamento "preferito dai principi contabili internazionali" ed è l'unico previsto dai principi contabili nazionali.

Invece, lo las 16 prevede un altro criterio alternativo che consiste nel rivalutare il cespite, in modo da portarlo ad un valore pari al suo valore equo (*fair value*) alla data di rivalutazione, al netto degli ammortamenti accumulati e delle eventuali perdite di valore.

Se si **rivaluta** un elemento degli immobili, impianti e macchinari per l'intera classe alla quale tale elemento appartiene il valore deve essere rideterminato.

Gli ammortamenti calcolati fino alla data della rivalutazione devono essere:

- ricalcolati, in proporzione alla variazione del valore lordo del bene;
- (oppure) stornati a fronte del valore contabile lordo dell'attività, e il valore netto dell'attività è nuovamente iscritto in bilancio in base al valore rideterminato dell'attività.

<sup>86</sup> In base a tale metodologia, ogni componente di un bene materiale deve essere contabilizzato separatamente e sottoposto a specifico ammortamento, ove il rispettivo costo si riveli significativo in relazione al costo complessivo del bene al quale si riferisce.

L'effetto netto della rivalutazione deve essere imputata a patrimonio netto in una apposita riserva.

Qualora in sede di valutazione si rileva che il **valore corrente è inferiore al valore contabile**, la differenza si imputa:

- alla riserva di rivalutazione fino a concorrenza delle precedenti rivalutazioni al netto degli ammortamenti;
- al conto economico per la parte che eccede le precedenti rivalutazioni dello stesso bene.

La rivalutazione di un bene che era stato in precedenza svalutato si imputa:

- al conto economico fino a concorrenza delle svalutazioni precedentemente imputate;
- alla riserva di rivalutazione per la parte che eccede le svalutazioni precedentemente imputate al conto economico.

La **riserva di rivalutazione** può essere trasferita direttamente alla voce utili portati a nuovo quando il saldo di rivalutazione viene realizzato ovvero quando il bene viene ceduto o dismesso. Tuttavia parte della riserva può essere trasferita mentre il bene viene ancora utilizzato. In tal caso l'importo della riserva che viene trasferito corrisponderebbe alla differenza tra l'ammortamento basato sul valore contabile rivalutato e l'ammortamento basato sul costo originale del bene.

In base ai principi contabili nazionali il costo, comprensivo della rivalutazione, può essere diminuito solo in presenza di perdite durevoli di valore; è possibile effettuare il ripristino di valore fino a concorrenza del costo originario, dedotti gli ammortamenti, in caso di modifiche nelle condizioni che avevano generato la perdita di valore precedentemente contabilizzata.

## 30.2 Costi di manutenzione, riparazione e di miglioria

Lo IAS 16, al pari del principio contabile nazionale, non ammette la capitalizzazione dei costi di manutenzione quando non si verifichi un miglioramento, ovvero un incremento dei benefici economici futuri generati dal bene.

A differenza dei principi contabili nazionali lo IAS non permette la possibilità di costituire un "fondo manutenzione ciclica", nei casi in cui non esiste, alla data di bilancio, un'obbligazione attuale ad effettuare la manutenzione.

Lo IAS impone l'eliminazione del valore contabile della parte dell'immobilizzazione, se tale parte è stata sostituita e l'impresa ha incluso il costo della sostituzione nel valore contabile dell'immobilizzazione stessa. Si tratta di un concetto previsto anche dal principio contabile nazionale n. 16.

Lo IAS precisa, inoltre, che se non è possibile determinare il valore contabile della parte sostituita, l'impresa può utilizzare il costo della sostituzione come un'indicazione di quello che era il costo della parte eliminata.

Consideriamo il seguente esempio proposto nel documento OIC: *"viene sostituita una parte di un bene il cui valore totale è pari a 1.000, al lordo degli ammortamenti; il bene è ammortizzato al 60%. Il valore della parte sostituita, pari a 200, è determinato tramite perizia. Deve essere contabilmente stornata tale parte pari a 200, contemporaneamente al fondo ammortamento, iscritto in contabilità per 120: infatti, 200 sono ammortizzate per il 60%, pari a 120. Deve essere rilevata, nel conto economico, la minusvalenza che, in assenza di corrispettivo, è pari a 80 (200 - 120). Infine, si scrive, unitamente al bene, la nuova parte che ha sostituito quella eliminata: se, per esempio, il relativo valore è pari a 400, il nuovo valore da ammortizzare è pari a 1.200 ((1.000 - 200) + 400). Il fondo ammortamento iscritto in contabilità è pari a 480 (600 - 120)".*

## 30.3 Pezzi di ricambio

I pezzi di ricambio e le attrezzature per la manutenzione sono iscritti come rimanenze e rilevati a conto economico al momento dell'utilizzo.

I pezzi di ricambio di rilevante valore e l'attrezzatura in dotazione sono trattati come gli immobili, impianti e macchinari quando l'impresa prevede di utilizzarli per più esercizi. Invece, i pezzi di ricambio e le attrezzature per la manutenzione, che possono essere utilizzati soltanto in connessione ad una immobilizzazione, sono contabilizzati come immobili, impianti e macchinari.

Quanto affermato è riscontrabile anche nel principio contabile nazionale n. 16, il quale precisa che questi ultimi pezzi di ricambio, se di rilevante costo unitario e di uso non ricorrente, sono ammortizzati sulla base della vita utile del cespite al quale si riferiscono, oppure sulla base della loro vita utile derivante da una stima dei tempi di utilizzo, se inferiore.

## 30.4 Ammortamento

Il costo degli immobili, impianti e macchinari deve essere sistematicamente ammortizzato durante la vita utile del bene. La quota di ammortamento di ciascun esercizio è rilevata a conto economico. Tuttavia, a volte, i benefici economici futuri contenuti in un'attività sono assorbiti nella produzione di altre attività. In questo caso, la quota di ammortamento costituisce parte del costo dell'altro bene ed è inclusa nel suo valore contabile.

I benefici economici generati dai cespiti sono fruiti dall'impresa tramite il loro utilizzo. Altri fattori, quali l'obsolescenza tecnica o commerciale e il deterioramento fisico mentre un bene resta inutilizzato, spesso conducono a una diminuzione dei benefici economici attesi. Pertanto, nella determinazione della vita utile del bene devono essere considerati i seguenti fattori:

- l'utilizzo atteso del bene, il quale risulta determinato facendo riferimento alla capacità attesa del bene o alla sua produzione fisica;
- il deterioramento fisico;
- l'obsolescenza tecnica o commerciale derivante da cambiamenti o da miglioramenti nella produzione, o da un cambiamento nella domanda di mercato per il prodotto o per il servizio prodotti dal bene;
- le restrizioni legali o vincoli simili nell'utilizzo del bene.

La vita utile di un bene è definita in termini di utilità attesa del bene per l'impresa. La vita utile potrebbe essere diversa dalla vita economica del bene, perché il bene stesso potrebbe essere ceduto dopo un certo periodo di utilizzo.

Secondo lo IAS 16, l'impresa deve sempre stimare la vita utile di ogni elemento degli immobili, impianti e macchinari, basando la valutazione sulla sua esperienza con beni simili.

In base ai principi contabili nazionali, la vita economica di un bene è da intendere come la durata del bene fino a quando non è più utilizzabile, ed è quindi assimilabile alla durata fisica. La vita utile del bene, invece, è il periodo previsto in cui il bene sarà utilizzabile nell'attività produttiva. Per i principi contabili nazionali la vita utile del cespite è definita come la durata economica del bene stesso. Pertanto la similitudine delle definizioni di vita economica per lo IAS 16 e di durata economica per i principi contabili nazionali potrebbe ingenerare confusione, poiché le due definizioni sono diverse.

Il criterio di ammortamento deve essere sistematico, deve essere scelto in base alle caratteristiche attese dei benefici economici e rivisto in ogni esercizio.

Qualora dovesse verificarsi un cambiamento significativo nei benefici futuri attesi, il criterio di ammortamento deve essere modificato per riflettere il cambiamento della modalità.

Lo las 16 prevede alcuni **criteri di ammortamento**:

- il metodo a quote costanti;
- il metodo a quote proporzionali ai valori residui;
- il metodo per unità di prodotto.

Il **metodo di ammortamento a quote costanti** prevede che il bene sia ammortizzato a quote costanti durante la vita utile se il valore residuo del bene non cambia.

Il **criterio a quote proporzionali ai valori residui** comporta una quota di ammortamento decrescente durante la vita utile.

Il **metodo per unità di prodotto** prevede invece, una quota di ammortamento basata sull'utilizzo atteso o sulla produzione ottenuta dal bene.

Il principio contabile nazionale ritiene preferibile il metodo a quote costanti, anche se ritiene accettabile sia il metodo a quote decrescenti sia il metodo a quote variabili in base ai volumi di produzione.

Lo las 16, in aderenza al c.d. "*component approach*", stabilisce che i **terreni e fabbricati** sono beni separabili e devono essere trattati separatamente ai fini contabili, anche quando vengono acquistati congiuntamente. Lo stesso principio rileva che, avendo i terreni vita illimitata, questi non sono, in alcun caso, ammortizzabili; mentre i fabbricati, avendo vita limitata, sono attività ammortizzabili.

Un incremento nel valore del terreno sul quale un edificio è costruito non influisce sulla determinazione del valore ammortizzabile del fabbricato: se il costo del terreno include i costi di smantellamento, rimozione e bonifica, la parte di costo relativa alla bonifica del terreno è ammortizzata durante il periodo di realizzo dei ricavi correlati ai costi sostenuti. In alcuni casi, il terreno può avere una vita utile limitata, nel qual caso questo è ammortizzato in modo da riflettere i benefici che ne derivano.

A tal riguardo, anche secondo i principi contabili nazionali i terreni non sono ammortizzabili in quanto la loro utilità non si esaurisce, ad eccezione dei terreni sui quali insiste un fabbricato e per i quali non è possibile individuare un valore autonomo da quello del fabbricato. In questo caso, i terreni possono essere ammortizzati insieme al bene che vi insiste.

Il principio contabile nazionale n. 16, a differenza di quelli internazionali, prevedono l'ammortamento anche per i cespiti temporaneamente non utilizzati, a meno che non si è a conoscenza che essi non saranno utilizzati per un lungo periodo di tempo, oppure essi risultano obsoleti o da alienare.

## 30.5 Perdita di valore

Le riduzioni di valore ed i pagamenti risarcitori da parte di terzi sono contabilizzati separatamente come segue:

- le perdite per riduzione di valore di immobili, impianti e macchinari sono rilevate secondo quanto previsto dallo las 36 (rilevazione immediata in conto economico);
- i rimborsi da parte di terzi per immobili, impianti e macchinari che hanno subito una perdita per riduzione di valore, che sono andati persi, o sono stati dimessi, sono inclusi nella determinazione del risultato economico quando il rimborso diventa esigibile.

## 30.6 Dismissioni e cessioni

Il valore contabile di un elemento degli immobili, impianti e macchinari deve essere eliminato dallo stato patrimoniale al momento della cessione o quando il bene non è utilizzato in modo permanente e non sono attesi benefici economici futuri.

A tal riguardo, la plusvalenza o la minusvalenza derivante dallo smobilizzo o dalla cessione del cespite è determinata come differenza tra il corrispettivo netto di cessione e il valore contabile del bene e devono essere rilevate a conto economico.

Viceversa, il corrispettivo da ricevere in caso di dismissione è rilevato inizialmente al *fair value* (valore equo). Nello specifico, se il pagamento è differito, il corrispettivo ricevuto è rilevato all'equivalente del prezzo per contanti. La differenza tra il valore nominale del corrispettivo ed il prezzo equivalente per contanti è rilevata come interesse secondo quanto previsto dallo IAS 18 per riflettere l'effettivo rendimento originato dal credito.

Si ricorda, infine, che secondo i principi contabili nazionali, i cespiti destinati all'alienazione devono essere classificati nell'attivo circolante dello stato patrimoniale e devono essere valutati al minore tra costo e valore di realizzazione. I cespiti che non sono utilizzati per lungo tempo non devono essere ammortizzati e devono essere valutati al valore di realizzo.

In questo contesto, pertanto, il principio contabile nazionale risulta coerente con lo IAS 16, anche se si riscontra una differenza di forma, poiché, secondo i principi contabili nazionali, i beni destinati all'alienazione devono essere classificati nell'attivo circolante dello stato patrimoniale.

### 30.7 Informazione aggiuntiva al bilancio

Sia gli IAS sia i principi contabili nazionali richiedono alcune informazioni integrative da fornire nel bilancio di esercizio riguardanti le immobilizzazioni materiali. Le informazioni sono indicate in un prospetto, che costituisce parte integrante del bilancio, denominato "criteri contabili e note esplicative" per gli IAS e "nota integrativa" per i principi contabili nazionali.

Secondo lo IAS 16, la nota esplicativa deve indicare per ciascuna classe di immobili, impianti e macchinari:

- i criteri impiegati nella determinazione del valore contabile lordo;
- il criterio di ammortamento utilizzato;
- la vita utile e il tasso di ammortamento utilizzato;
- il valore lordo iscritto e l'ammortamento accumulato all'inizio e alla fine del periodo;
- una riconciliazione del valore contabile all'inizio e alla fine dell'esercizio che mostri:
  - le acquisizioni;
  - le alienazioni e le immobilizzazioni materiali classificate come disponibili per la vendita o incluse in un gruppo di cessione in accordo con l'IFRS 5;
  - le acquisizioni a seguito di aggregazioni aziendali;
  - l'incremento o il decremento del periodo a seguito di rivalutazioni o storni di rivalutazione determinati da svalutazioni addebitati direttamente a patrimonio netto;
  - le svalutazioni iscritte a conto economico nel periodo;
  - le differenze cambio derivanti dalla conversione di bilanci in valuta;

- gli eventuali altri movimenti intervenute nelle voci.

Nello specifico, poi, nella nota esplicativa deve essere indicato:

- l'esistenza e il valore di vincoli sulla proprietà per le garanzie reali rilasciate;
- gli impegni all'acquisizione di immobili, impianti e macchinari;
- l'ammontare delle indennità, contabilizzate nel conto economico, ricevute da terzi per immobili, impianti e macchinari che hanno subito una perdita per riduzione di valore, sono stati persi o dimessi.

Se nel periodo sono cambiati i criteri di valutazione, il fatto deve essere motivato e deve essere indicato l'effetto del cambiamento.

Quando elementi di immobili, impianti e macchinari sono iscritti a valori rivalutati, devono essere fornite le seguenti ulteriori informazioni:

- la data della rivalutazione;
- l'eventuale utilizzo di una perizia per la determinazione del *fair value*;
- i metodi e le principali assunzioni adottate nella stima del *fair value*;
- l'indicazione se il valore equo sia stato determinato con riferimento ai prezzi desunti da un mercato attivo, o da recenti transazioni tra parti indipendenti o da stime ottenute attraverso metodi di valutazione;
- il valore contabile di ciascuna categoria di immobili, impianti e macchinari che si avrebbe avuto qualora l'impresa avesse adottato il criterio del costo;
- la riserva di rivalutazione, indicando le variazioni verificatesi nell'esercizio ed eventuali limitazioni nella distribuzione del saldo agli azionisti.

Oltre alle informazioni sopra illustrate, gli utilizzatori del bilancio possono trovare rilevanti:

- il valore contabile di immobili, impianti e macchinari temporaneamente inattivi;
- il valore contabile lordo di immobili, impianti e macchinari completamente ammortizzati ancora in uso;
- il valore contabile di immobili, impianti e macchinari non più in uso e non classificati come "disponibili per la vendita" secondo l'Ifrs 5.

### 30.8 Transizione agli IAS

Stante quanto stabilito dal documento OIC riguardante la transizione ai principi contabili internazionali (IAS/IFRS), in sede di prima applicazione, l'impresa dovrà verificare i valori iniziali di iscrizione delle immobilizzazioni materiali considerando il trattamento:

- degli eventuali oneri finanziari impliciti;
- degli oneri di ripristino e/o smantellamento;
- della capitalizzazione di oneri finanziari;
- delle eventuali operazioni di permuta;

- delle manutenzioni e riparazioni;
- dei fondi per manutenzioni cicliche, i quali devono essere eliminati se non esiste un'obbligazione implicita alla data del bilancio che deriva da un evento passato;
- dei fondi di ripristino e sostituzione dei beni gratuitamente devolvibili, i quali devono essere eliminati, ove non sussista un'obbligazione attuale alla data del bilancio che deriva da un evento passato.

In presenza di beni per i quali deve essere applicato il “**component approach**” per poter calcolare gli ammortamenti, dovranno essere determinate le quote di costo allocabili alle singole componenti significative.

Il “**component approach**” sostituisce i fondi per manutenzioni cicliche, non previsti dai principi contabili internazionali.

Poiché non è previsto l'ammortamento dei terreni da parte dello IAS 16, gli ammortamenti precedenti (eventualmente ricalcolati nell'ipotesi in cui il valore del terreno e del fabbricato siano unitari) dovranno essere eliminati e la contropartita sarà la voce di patrimonio netto nella quale confluiscono tutte le differenze con gli IAS.

La **separazione del terreno dal fabbricato** deve avvenire nell'ipotesi di fabbricato cielo-terra: non è necessario effettuare lo scorporo se il fabbricato di proprietà consiste in una parte del fabbricato, per esempio un appartamento, poiché in questo caso, l'impresa non possiede il terreno sottostante, nell'ipotesi comunque, che la quota parte costituisca una frazione minore del fabbricato.

Per i beni acquisiti attraverso operazioni di aggregazione aziendale, se non si utilizza la deroga concessa dal paragrafo 15 dell'Ifrs 1, di non rivedere tali operazioni, si dovrà determinare il valore equo delle immobilizzazioni alla data dell'operazione di aggregazione aziendale, al lordo dell'eventuale effetto fiscale. Tale valore equo, al netto dei successivi ammortamenti calcolati fino alla data di passaggio agli IAS, costituirà il valore iniziale ai fini IAS.

In sede di transizione dovranno essere definiti i criteri seguiti nella rilevazione successiva delle immobilizzazioni materiali (metodo del costo o della rivalutazione) e il trattamento utilizzato in relazione agli oneri finanziari.

Per ciò che riguarda gli ammortamenti si dovrà verificare se le assunzioni precedentemente adottate nei bilanci (vita utile, valore residuo, metodo di ammortamento) corrispondono alle previsioni degli IAS.

In sede di transizione, inoltre, l'Ifrs 1 consente di derogare al principio del costo, utilizzando un valore che rappresenterà in seguito il costo stesso. Tale valore è rappresentato dal *fair value* alla data della situazione di apertura, ovvero dal costo ammortizzato, rideterminato per riflettere la variazione nell'indice generale o specifico dei prezzi. Gli ammortamenti successivamente saranno calcolati sulla base del valore attribuito in sede di apertura.

L'opzione può essere effettuata anche utilizzando un valore derivante da una precedente rivalutazione se tale rivalutazione era stata effettuata in modo tale da avvicinare nel complesso il valore del bene al suo *fair value* o al costo ammortizzato rettificato per riflettere gli indici di prezzo. Pertanto, le rivalutazioni di legge che sono state operate con queste caratteristiche possono essere mantenute.

Per le immobilizzazioni materiali acquistate nel corso dell'esercizio, gli ammortamenti possono essere calcolati su base mensile anche se il calcolo a giorni risulta, il metodo più corretto; inoltre, le immobilizzazioni cedute nel corso dell'esercizio possono essere ammortizzate con riferimento ai mesi (giorni) di utilizzo.

## 31. IL LEASING

La finalità del principio contabile internazionale n. 17 è quella di definire, per i locatari e i locatori, il trattamento contabile appropriato e l'informazione integrativa per le operazioni di *leasing*, differenti da:

- il *leasing per l'esplorazione o per l'estrazione di minerali, petrolio, gas naturali e risorse non rigenerative simili*;
- i contratti di concessione di licenza per beni quali film, registrazioni video, spettacoli, manoscritti, brevetti e *copyright*.

Il principio si applica anche ai contratti che trasferiscono il diritto di utilizzo dei beni, anche se al locatore possono essere richiesti rilevanti servizi in relazione all'utilizzo o alla manutenzione di tali beni; non si applica invece ai contratti per servizi che non trasferiscono il diritto all'utilizzo dei beni da una parte contraente all'altra.

Il *leasing* è definito come il contratto per mezzo del quale il locatore trasferisce al locatario, in cambio di un pagamento o di una serie di pagamenti, il diritto all'utilizzo di un bene per un periodo di tempo stabilito.

Il *leasing* è classificato come **finanziario** se trasferisce, sostanzialmente, tutti i rischi e i benefici connessi alla proprietà. In caso contrario, il *leasing* è classificato come **operativo**.

La classificazione di un *leasing* come finanziario od operativo dipende dalla sostanza dell'operazione piuttosto che dalla forma del contratto.

A tal riguardo, lo IAS 17 individua una serie di situazioni che potrebbero portare a classificare un *leasing* come finanziario, quali:

- il contratto di *leasing* trasferisce la proprietà del bene al locatario al termine del contratto stesso;
- il locatario ha l'opzione di acquisto del bene ad un prezzo che ci si attende essere sufficientemente inferiore al *fair value* (valore equo) alla data alla quale si può esercitare l'opzione in modo tale che all'inizio del *leasing* è ragionevolmente certo che essa sarà esercitata;
- la durata del *leasing* copre la maggior parte della vita economica del bene anche se la proprietà non è trasferita;
- all'inizio del *leasing* il valore attuale dei pagamenti minimi dovuti per il *leasing* equivale almeno al *fair value* del bene locato;
- i beni locati sono di natura così particolare che solo il locatario può utilizzarli senza importanti modifiche.

La qualifica del *leasing* come operativo o finanziario deve essere effettuata all'inizio del *leasing* stesso.

Inoltre, qualora le parti, successivamente all'inizio del *leasing*, decidessero di modificare le clausole del contratto stesso, quest'ultimo costituirebbe un nuovo contratto con una durata che decorre dal momento della modifica fino alla scadenza prevista dal contratto iniziale. Tuttavia, eventuali modifiche nelle stime o nelle situazioni inerenti le controparti non danno origine, ai fini contabili, ad una nuova classificazione del *leasing*.

Nel caso di contratto di *leasing* di un **terreno sul quale insiste un fabbricato**, i due elementi devono essere considerati separatamente. La valutazione separata, tuttavia, non è richiesta quando il diritto del locatario sia nei terreni sia nei fabbricati:

- è classificato come investimento immobiliare, secondo quanto previsto dallo IAS 40;
- è adottato come criterio di valutazione il *fair value*.

In sede di prima classificazione e contabilizzazione di un *leasing* relativo a terreni e fabbricati, i pagamenti minimi dovuti per il *leasing*, incluso qualsiasi pagamento anticipato in un'unica soluzione, sono suddivisi tra quota relativa al terreno e quota relativa al fabbricato in base al rapporto fra i corrispettivi *fair values* (valori equi). Qualora non sia possibile suddividere attendibilmente i pagamenti dei canoni tra quota terreno e quota fabbricato, l'intero *leasing* è classificato come *leasing* finanziario, a meno che non risulti evidente che entrambi gli elementi sono *leasing* operativi, in questo caso l'intero *leasing* è classificato come *leasing* operativo.

### 31.1 Contabilizzazione di un leasing finanziario da parte del locatario

I locatari devono rilevare le operazioni di *leasing* finanziario come attività e passività nello stato patrimoniale, alla data di inizio del *leasing*, a valore corrente (*fair value*) del bene locato o se inferiore, al **valore attuale dei pagamenti minimi previsti**. Il tasso di attualizzazione da utilizzare è il tasso di interesse implicito del contratto, se è possibile determinarlo; in caso contrario deve essere utilizzato il tasso di interesse incrementale per il locatario. Eventuali costi iniziali inerenti al contratto devono essere aggiunti all'importo rilevato come attività.

I **pagamenti minimi** sono costituiti dai canoni periodici previsti dal contratto, comprendenti:

- la parte del prezzo del bene locato garantita al locatore dal locatario o da un terzo;
- il prezzo di riscatto del bene, in presenza, alla data di stipula del contratto, di una ragionevole certezza dell'esercizio dell'opzione finale.

Inoltre, dai pagamenti minimi risultano esclusi i seguenti elementi:

- la parte dei canoni sottoposta a condizione (*contingent rents*), i quali dipendono da fattori diversi dal valore finanziario del tempo (ad esempio possono dipendere da conguagli di canoni indicizzati a parametri generali o specifici, quali fluttuazioni dei tassi di interesse o variazione delle vendite);
- i costi per servizi o imposte rimborsabili al locatore durante il contratto.

I beni locati devono essere ammortizzati in ogni esercizio. Il criterio di ammortamento deve essere coerente con quello adottato per i beni di proprietà.

Il locatario, contestualmente alla rilevazione dei beni oggetto di *leasing* tra le attività, contabilizza il relativo debito nei confronti del locatore.

I canoni di *leasing* non devono essere iscritti interamente nel conto economico ma devono essere suddivisi tra:

- quote di capitale rimborsato, da portare a riduzione del debito residuo verso il locatore tra le passività dello stato patrimoniale;
- quote di interessi, da rilevare per competenza come onere finanziario nel conto economico.

I principi contabili nazionali, invece, prevedono la contabilizzazione di tali operazioni secondo il **metodo patrimoniale**, in base al quale i beni vengono rilevati nel bilancio del locatario solo al momento dell'effettivo passaggio di proprietà, coincidente di norma con l'esercizio dell'opzione di riscatto del bene. Il principio contabile nazionale n. 17 raccomanda l'utilizzo, nel bilancio consolidato, del metodo finanziario pur ammettendo anche l'utilizzo di quello patrimoniale.

I locatari devono fornire **informazioni integrative** inerenti al *leasing* finanziario, ovvero:

- per ciascuna categoria di beni, il valore contabile netto alla data di riferimento del bilancio;

- la riconciliazione tra il totale dei pagamenti minimi dovuti per il *leasing* alla data di riferimento del bilancio ed il loro valore attuale;
- la suddivisione degli importi della riconciliazione per i seguenti intervalli temporali:
  - entro l'esercizio successivo;
  - da due a cinque esercizi successivi;
  - oltre i cinque anni;
- i canoni potenziali rilevati a conto economico;
- il totale dei pagamenti futuri attesi derivanti da una sublocazione;
- la descrizione dei contratti di leasing che comprenda:
  - le basi di calcolo dei canoni variabili;
  - l'esistenza e le condizioni delle clausole di rinnovo, opzione di acquisto e indicizzazione;
  - le limitazioni che i contratti di leasing hanno imposto all'assunzione di nuovi leasing e alla distribuzione di dividendi.

**Esempio**

Valore beni in leasing: euro 1.000,00

Canone di leasing: 150 di cui 80 per interessi e 70 di restituzione del debito

All'atto della stipulazione del contratto di leasing finanziario: iscrizione del bene nell'attivo dello stato patrimoniale

Immobilizzazioni in leasing (SP.B.II)	a	Debiti vs/ altri finanziatori (SP.D.14)	1.000,00
--	---	--	----------

All'atto del pagamento del canone periodico

Diversi	a	Banca c/c (SP.D.4)	180,00
---------	---	-----------------------	--------

Debiti vs/altri finanziatori (SP.D.14)	70,00
---	-------

Oneri finanziari (CE.C.17)	80,00
-------------------------------	-------

Iva ns/credito (SP.C.II.4-bis)	30,00
-----------------------------------	-------

A fine anno, in sede di chiusura si rileveranno le quote di ammortamento sistematico del bene (per ipotesi 15%)

Ammortamento beni in leasing	a	Fondo ammortamento beni in leasing	150,00
------------------------------	---	------------------------------------	--------

## 31.2 Contabilizzazione di un *leasing* operativo da parte del locatario

I pagamenti di un *leasing* operativo devono essere contabilizzati come costi nel conto economico, ripartendoli per quote costanti per tutta la durata del contratto a meno che non vi sia un altro criterio sistematico più rappresentativo della modalità di ripartizione nel tempo del beneficio per il locatario.

Il locatario deve fornire le seguenti **informazioni integrative** per le operazioni di *leasing* operativo:

- la suddivisione dei pagamenti minimi contrattuali relativi a contratti di *leasing* non disdettabili nei seguenti importi:
  - entro l'esercizio successivo;
  - da due a cinque esercizi successivi;
  - oltre i cinque anni;
- il totale dei pagamenti futuri attesi derivanti da una sublocazione;
- i pagamenti per *leasing* e sublocazione rilevati come costi nell'esercizio, distinguendo tra pagamenti minimi dovuti per il contratto, i canoni potenziali di locazione e i pagamenti da sublocazione;
- la descrizione dei contratti di *leasing* che comprenda:
  - le basi di calcolo dei canoni variabili;
  - l'esistenza e le condizioni delle clausole di rinnovo, opzione di acquisto e indicizzazione;
  - le limitazioni che i contratti di *leasing* hanno imposto all'assunzione di nuovi *leasing* e alla distribuzione di dividendi.

### Esempio

Valore dei beni in leasing: euro 1.000,00

Canone di leasing: 150 di cui 80 per interessi e 70 di restituzione del debito

All'atto della stipulazione del contratto di leasing operativo: iscrizione del bene nell'attivo dello stato patrimoniale (tra i conti d'ordine)

Beni in leasing	a	Fornitori c/beni in leasing	1.000,00
Al momento del pagamento del canone periodico			
Diversi	a	Debiti v/fornitori (SP.D.7)	180,00
Canoni di leasing (CE.B.8)		150,00	

Iva ns. credito (SP.C.II.4-bis)			30,00
All'atto del riscatto del bene (prezzo di riscatto: euro 12)			
Diversi	a	Debiti v/fornitori (SP.D.7)	12,00
Immobilizzazioni (SP.B.II)			10,00
Iva ns. credito (SP.C.II.4-bis)			2,00

### 31.3 Contabilizzazione di un leasing finanziario da parte del locatore

Nel caso di *leasing* finanziario, i rischi e i benefici della proprietà del bene sono trasferiti al locatario, per il locatore la locazione finanziaria costituisce un finanziamento concesso al locatario.

Il locatore, in seguito all'eliminazione contabile del bene locato, anche se detiene la titolarità giuridica del bene, deve rilevare nel proprio stato patrimoniale un credito pari all'investimento netto iniziale del *leasing*, più eventuali costi diretti iniziali sostenuti per la negoziazione e il perfezionamento del contratto stesso.

I costi diretti iniziali includono quei costi, come per esempio commissioni, spese legali e costi interni, direttamente attribuibili all'operazione di *leasing* finanziario che in primo luogo siano certi ed immediatamente determinabili nel momento in cui avviene la rilevazione iniziale del credito. Pertanto, a titolo esemplificativo, non rientrano nella definizione di "costi diretti iniziali" le spese di istruttoria e le commissioni corrisposte agli ausiliari esterni.

Periodicamente il locatore dovrà rilevare le rate incassate dei canoni del contratto suddividendole tra quota capitale e quota interessi. La **quota capitale** andrà a ridurre l'importo del credito e la **quota interessi** sarà imputata a conto economico tra i proventi finanziari. La rilevazione degli interessi deve essere effettuata in modo da poter determinare un tasso di rendimento periodico costante sull'investimento netto residuo del locatore.

Se il locatore è anche al tempo stesso produttore o commerciante del bene, il provento derivante dal contratto di *leasing* deve essere determinato con le stesse modalità previste per le vendite non realizzate mediante contratti di *leasing*. Gli oneri sostenuti per la stipulazione del contratto devono essere rilevati a conto economico con le stesse modalità attraverso le quali sono rilevati i proventi.

Il locatore, inoltre, deve fornire le seguenti **informazioni aggiuntive** per le operazioni di leasing finanziario:

- la riconciliazione tra il totale dei pagamenti minimi ed il loro valore attuale alla data del bilancio;
- la suddivisione degli importi della riconciliazione per i seguenti intervalli temporali: entro l'esercizio successivo;
  - da due a cinque esercizi successivi;
  - oltre i cinque anni;
- i canoni variabili imputati al conto economico;

- i valori residui non garantiti spettanti al locatore;
- l'ammontare degli accantonamenti per perdite di realizzo relativi ai pagamenti periodici minimi non riscossi;
- la descrizione generale dei contratti significativi di *leasing* del locatore.

### 31.4 Contabilizzazione di un leasing operativo da parte del locatore

Nel caso di *leasing* operativo, i beni oggetto della locazione sono iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale del locatore e sono da questo ammortizzati in base alla vita utile degli stessi con un criterio coerente con quello normalmente utilizzato per beni simili. I costi iniziali sostenuti dal locatore nella fase di negoziazione e perfezionamento del leasing operativo devono esser aggiunti al valore contabile del bene.

Nel conto economico il locatore rileva:

- il ricavo relativo al *leasing* operativo durante la vigenza del contratto per quote costanti o con altro metodo sistematico, maggiormente rappresentativo della modalità di ripartizione nel tempo del beneficio derivante dall'uso del bene locato;
- il costo relativo all'ammortamento del bene iscritto nell'attivo, maggiorato dei costi diretti iniziali in conformità a quanto previsto dagli IAS 16 e 38, per il periodo di durata del contratto;
- gli altri costi inerenti ai ricavi derivanti dall'attività di *leasing* operativo;
- l'eventuale svalutazione del costo per perdite di valore ai sensi dello IAS 36.

Eventuali incentivi concessi dal locatore al locatario devono essere considerati come riduzione del ricavo o del costo della locazione e ripartiti lungo la durata del contratto a quote costanti o con lo stesso criterio sistematico scelto per il canone.

Il locatore deve fornire le seguenti **informazioni aggiuntive** per le operazioni di *leasing* operativo:

- il totale e la suddivisione dei pagamenti minimi contrattuali relativi a contratti di leasing non annullabili nei seguenti importi:
  - entro l'esercizio successivo;
  - da due a cinque esercizi successivi;
  - oltre i cinque anni;
- i canoni potenziali di locazione rilevati come proventi nell'esercizio;
- la descrizione generale dei contratti significativi di *leasing*.

### 31.5 Vendita con patto di retrolocazione. Il lease back

La vendita con retrolocazione (*sale and lease back*) consiste in due operazioni collegate, nelle quali il proprietario di un bene dapprima lo cede a un terzo e immediatamente lo riprende in locazione. I canoni di *leasing* e il prezzo di vendita sono, di solito, interdipendenti essendo negoziati congiuntamente.

Il trattamento contabile di tale operazione dipende dalla natura della retrolocazione e quindi dalla classificazione della stessa come operativa o finanziaria.

Se l'operazione di vendita con retrolocazione corrisponde ad un *leasing* finanziario, l'operazione rappresenta un mezzo con il quale il locatore procura i mezzi finanziari al locatario, avendo il bene come garanzia.

L'eventuale plusvalenza derivante dalla vendita non deve essere iscritta immediatamente a conto economico, ma ripartita lungo la durata del contratto a quote costanti.

Quando la vendita con retrolocazione corrisponde ad un *leasing* operativo, l'operazione è stata eseguita a prezzi di mercato; pertanto, la plusvalenza/minusvalenza derivante dalla vendita è rilevata immediatamente nel conto economico dell'esercizio. In questo caso, si possono presentare quattro situazioni differenti:

- il prezzo di vendita risulta inferiore e/o uguale al *fair value* del bene: la plusvalenza/minusvalenza deve essere rilevata immediatamente nel conto economico;
- il prezzo di vendita risulta inferiore al *fair value* del bene (ma la differenza è compensata da futuri canoni non a livelli di mercato): la plusvalenza/minusvalenza è differita e imputata in proporzione ai canoni delle operazioni di *leasing* lungo il periodo atteso di utilizzo del bene;
- il prezzo di vendita è superiore al *fair value* del bene a sua volta superiore al valore contabile, in tal caso l'eccedenza rispetto al *fair value* deve essere differita lungo la durata del contratto e la differenza tra il *fair value* e il valore contabile del bene rilevata immediatamente a conto economico;
- il valore equo del bene è inferiore al valore contabile: la perdita deve essere rilevata immediatamente a conto economico.

Qualora si verifichi che, al momento della vendita con retrolocazione, il valore equo risulta minore del valore contabile del bene, deve essere rilevata immediatamente la perdita derivante dalla differenza tra il valore contabile e il *fair value*.

Le disposizioni sulle informazioni integrative previste per locatari e locatori si applicano allo stesso modo anche alle operazioni di vendita con retrolocazione.

## 31.6 Confronto con i principi contabili nazionali

Il legislatore italiano ha inserito nel nostro ordinamento il punto 1-*bis* all'articolo 2423-*bis* del codice civile, grazie al quale è stato introdotto il nuovo principio della **prevalenza della sostanza sulla forma**.

Prima delle novità introdotte dal decreto legislativo 139/2015, l'articolo 2423-*bis*, comma 1, n. 1) prevedeva che *"la valutazione delle voci deve essere fatta ... tenendo conto della funzione economica dell'elemento dell'attivo o passivo considerato"*.

Tuttavia, nonostante la novità introdotta, il nostro legislatore ha preferito mantenere l'attuale impianto normativo, in attesa di conformare le regole nazionali a quelle dello IASB.

La normativa internazionale è stata oggetto di recente innovazione, con l'emanazione del nuovo principio contabile IFRS 16 "Leasing".

L'IFRS 16 è destinato a sostituire il precedente IAS 17 a partire dal 2019.

Nel nuovo principio contabile non è più rilevante la distinzione tra "leasing finanziario" e "leasing operativo" per stabilire la modalità di rilevazione contabile da parte del locatario, mentre, per il locatore tale distinzione rimane ancora rilevante.

Lo IASB ha introdotto un unico modello di rappresentazione contabile relativo a tutti i tipi di contratto di locazione, che prevede:

- l'iscrizione del **diritto di utilizzazione del bene** in leasing fra le "attività";
- l'**impegno assunto** relativo ai pagamenti derivanti dal contratto di leasing fra le "passività", analogamente a quanto previsto dal metodo finanziario.

Solo i contratti di durata inferiore ai 12 mesi e quelli riguardanti beni di modesto valore unitario fanno eccezione alla regola di sopra; infatti, per quest'ultimi è possibile limitarsi a iscrivere i canoni di locazione in conto economico, come previsto dal metodo patrimoniale.

Le nuove regole dello IFRS 16 dovrebbero migliorare la comparabilità dei bilanci, uniformando il trattamento contabile di tutti i contratti di leasing.

In riferimento a quanto detto, si prevede che a breve l'OIC, alla luce delle nuove regole di rilevazione contabile pubblicate dallo IASB, adegui al nuovo IFRS 16 anche i principi contabili nazionali in materia di leasing.

La normativa italiana, pertanto, continua a prevedere la contabilizzazione delle operazioni di locazione, sia finanziaria sia operativa, secondo il metodo patrimoniale, in base al quale i beni vengono rilevati nel bilancio del locatario solamente al momento dell'effettivo passaggio di proprietà.

### 31.7 Transizione agli IAS

Il locatore e il locatario che adottano gli IAS per la prima volta devono applicare lo IAS 17 retroattivamente.

In sede di prima applicazione degli IAS, si potranno presentare le seguenti situazioni:

- i contratti di *leasing* finanziario risultano in corso di operatività;
- i beni sono stati riscattati a seguito del completamento di leasing finanziario e sono ancora in uso.

Per entrambe le fattispecie il locatario dovrà iscrivere, tra le attività, il bene oggetto del contratto, attraverso:

- la determinazione del valore equo del bene all'inizio della decorrenza del contratto o se inferiore il valore attuale dei pagamenti minimi dovuti per il *leasing*;
- il calcolo degli ammortamenti cumulati, alla data di transizione agli IAS, su tale valore;
- la considerazione di eventuali rettifiche di valore che si sarebbero rese necessarie precedentemente alla data di transizione;
- l'effettuazione del "*impairment test*" previsto dallo IAS 36 in presenza di indicatori di perdita di valore.

Nel caso in cui *leasing* finanziario non risulti scaduto, l'importo del debito residuo deve essere iscritto e deve essere determinato nel modo seguente:

- identificando l'importo finanziato ad inizio del contratto;
- riducendo l'importo finanziato delle quote di capitale rimborsato, identificate dalla suddivisione delle rate di canone pagate tra quota di interessi e quota di capitale rimborsato.

Per quanto riguarda il locatore, in sede di prima applicazione degli IAS, il bene locato dovrà essere stornato dalla voce "immobilizzazioni materiali" e dovrà essere iscritto un credito calcolato con il metodo del "costo ammortizzato" previsto dallo IAS 39.

Nel caso di *leasing* operativo, il passaggio agli IAS, potrebbe comportare una revisione del trattamento contabile degli eventuali incentivi concessi o ricevuti.

Inoltre, se l'impresa prima del passaggio agli IAS ha concluso operazioni di "sale and lease back" e ha imputato interamente la plusvalenza conseguita con la vendita al conto economico dell'esercizio in cui essa è avvenuta, deve apportare la rettifica in conformità a quanto previsto dallo IAS 17, imputando gli effetti alle riserve patrimoniali e tenendo in considerazione anche la relativa fiscalità differita.

Ai fini fiscali, la plusvalenza può essere differita, se i beni sono posseduti per un periodo non inferiore a tre anni, nel limite di cinque esercizi (articolo 86, comma 4, del TUIR). Pertanto, dovranno essere contabilizzate le imposte anticipate, dal momento che il differimento fiscale, generalmente con riferimento agli immobili, è più breve di quello effettuato in bilancio.

## 32. I CONTRIBUTI

Lo IAS 20 riguarda la contabilizzazione dei contributi pubblici e tutti gli altri tipi di assistenza pubblica.

I contributi pubblici, inclusi quelli non monetari valutati al *fair value*, non devono essere rilevati finché non esista una ragionevole certezza che:

- l'impresa rispetterà le condizioni previste;
- i contributi saranno ricevuti.

I contributi devono essere iscritti in bilancio come proventi, con sistematicità, negli esercizi necessari a contrapporli ai costi correlati che si intendono compensare; pertanto, non devono essere accreditati direttamente al patrimonio netto.

In alcuni casi, un contributo pubblico può essere concesso al fine di fornire un aiuto finanziario immediato alla società piuttosto che un incentivo per sostenere spese specifiche. Tali contributi possono essere limitati ad una singola entità e possono non essere disponibili per un'intera categoria di beneficiari. Queste circostanze giustificerebbero la rilevazione del contributo come provento nell'esercizio nel quale la società matura il diritto ad ottenerlo occorre fornire al lettore del bilancio le informazioni sui motivi che hanno determinato tale iscrizione.

Un contributo può anche assumere la forma di un trasferimento di attività non monetarie, quali terreni o altre risorse. In questi casi, solitamente, si accerta il *fair value* dell'attività non monetaria e si contabilizza sia il contributo sia il bene a quel valore equo. Un modo alternativo, talvolta seguito, è quello di registrare sia il contributo sia il bene a un valore simbolico.

### 32.1 Transizione agli IAS

Con il passaggio agli IAS è necessario individuare il momento nel quale i contributi possono essere iscritti in base agli IAS e quando sono stati rilevati secondo i principi contabili nazionali.

Pertanto, dovrà essere effettuata l'iscrizione in una voce di debito (l'iscrizione dei risconti nello stato patrimoniale non è prevista dagli IAS) o effettuata una rettifica al valore contabile del bene per un importo pari all'ammontare residuo del contributo, ottenuto dal rapporto tra il contributo ricevuto e il costo iniziale del bene, tenendo conto anche dell'ammortamento sistematico, come previsto dallo IAS 20. Questa rettifica, avrà come contropartita il patrimonio netto, considerando anche le eventuali imposte differite, contabilizzate separatamente.

## 33. INVESTIMENTI IMMOBILIARI

La finalità del principio contabile internazionale n. 40 è quella di definire il trattamento contabile degli investimenti immobiliari; il principio inoltre, si applica alla valutazione di immobili da parte del locatario in caso di *leasing* finanziario ed alle valutazioni del locatore per i *leasing* operativi.

L'**investimento immobiliare** è una proprietà immobiliare (terreno o fabbricato) posseduta (dal proprietario o dal locatario tramite un contratto di leasing finanziario) al fine di conseguire canoni di locazione o per l'apprezzamento del capitale investito o per entrambe le motivazioni.

Non rientrano nella definizione le proprietà immobiliari utilizzate per la produzione o fornitura di beni o di servizi o per scopi amministrativi, oppure per la vendita nella propria ordinaria attività. Questi immobili, infatti, sono definiti "immobili ad uso del proprietario" e rientrano nell'applicazione dello Ias 16.

La caratteristica principale che contraddistingue gli investimenti immobiliari dagli immobili ad uso del proprietario è la produzione di flussi finanziari ampiamente indipendenti dalle altre attività possedute dall'impresa. Nella categoria di "immobili ad uso del proprietario" sono inclusi gli immobili ad uso dei dipendenti ed gli immobili locati alla capogruppo o a una controllata o consociata, esclusivamente ai fini della redazione del bilancio consolidato.

In linea generale, sono considerati investimenti immobiliari:

- i terreni posseduti allo scopo di ottenere un apprezzamento patrimoniale a lungo termine piuttosto che essere ceduti entro un breve periodo nella normale attività imprenditoriale;
- i terreni posseduti senza una particolare destinazione;
- un immobile posseduto dall'impresa, anche tramite un contratto di locazione finanziaria, e locato ad un terzo tramite una o più operazioni di leasing operativo;
- un immobile temporaneamente non occupato ma posseduto al fine di essere locato tramite una o più operazioni di leasing operativo;
- un immobile che al momento attuale è costruito o sviluppato per un utilizzo futuro come investimento immobiliare.

### 33.1 Classificazione

Gli investimenti immobiliari sono classificati separatamente nello stato patrimoniale, alla voce "investimenti immobiliari".

Qualora ci siano classi di investimento immobiliari valutate diversamente queste devono essere espone separatamente nello stato patrimoniale (Ias 1).

Esistono situazioni in cui la classificazione dei beni come investimento immobiliare non è di immediata applicazione.

Infatti, potrebbe accadere che un immobile sia in parte utilizzato dall'impresa ed in parte locato a terzi. In questo caso il principio prevede che:

- se le parti possono essere vendute separatamente, l'impresa deve classificare in bilancio ciascuna parte applicando i principi appropriati a ciascuna fattispecie;
- se le parti non sono separatamente vendibili, l'immobile deve essere classificato come investimento immobiliare solo se la parte utilizzata dall'impresa per lo svolgimento della sua attività non rappresenta una parte significativa.

L'impresa potrebbe fornire servizi sussidiari agli occupanti dell'immobile. In questo caso, l'impresa dovrà trattare l'immobile come investimento immobiliare se i servizi non costituiscono una componente significativa del contratto nel suo insieme. Una tale situazione si potrebbe verificare quando il proprietario di un edificio locato a uso ufficio fornisce servizi di sicurezza e manutenzione ai conduttori che occupano l'edificio.

In alcune ipotesi, potrebbe essere difficoltoso stabilire se i servizi sussidiari siano così significativi da fare in modo che un immobile possa essere qualificato come investimento immobiliare. Pertanto, al fine di determinare se un immobile si qualifica come investimento immobiliare è necessario effettuare una valutazione soggettiva.

## 33.2 Rilevazione contabile

Un investimento immobiliare deve essere rilevato quando:

- risulta probabile che i benefici economici futuri, associati all'investimento immobiliare, affluiranno all'impresa;
- il costo dell'investimento immobiliare può essere valutato attendibilmente.

Un investimento immobiliare deve essere valutato inizialmente al costo, comprensivo degli oneri direttamente attribuibili quali compensi professionali, imposte per il trasferimento della proprietà degli immobili e qualsiasi altro costo dell'operazione.

Nel caso di un investimento immobiliare costruito in economia, la valutazione iniziale è rappresentata dal costo sostenuto sino alla data in cui la costruzione o lo sviluppo è terminato. Solo a partire da tale data, l'immobile si qualifica come un investimento immobiliare; prima di allora, il bene dovrà essere iscritto secondo quanto indicato dallo Ias 16.

Il costo iniziale di un investimento immobiliare **detenuto in leasing** è classificato come investimento immobiliare e deve essere rilevato al minore tra il *fair value* dell'investimento e il valore attuale dei pagamenti minimi relativi ai canoni di *leasing*. Un ammontare corrispondente deve essere rilevato tra le passività.

Un investimento immobiliare può essere acquisito attraverso una **permuta** ossia la contropartita per l'acquisto potrebbe essere un bene non monetario, oppure misto tra cassa e bene non monetario.

In questi casi, l'investimento immobiliare deve essere iscritto al *fair value* del bene ceduto o, se più rappresentativo, a quello del bene acquisito, a meno che:

- la permuta non abbia "sostanza commerciale";
- il *fair value* del bene ricevuto o del bene permutato non siano misurabili con affidabilità.

## 33.3 Valutazione successiva a quella iniziale

Lo Ias 40 permette all'impresa di scegliere tra due criteri di valutazione successiva a quella iniziale:

- il *fair value* (valore equo);
- il costo.

Il criterio, una volta scelto, deve essere applicato a tutti gli investimenti immobiliari.

Un'entità che opta per il modello del *fair value* (valore equo) deve valutare tutti i propri investimenti immobiliari al *fair value* (valore equo), fatta eccezione per i casi in cui non è possibile effettuare una valutazione attendibile.

Come già detto sopra, vi è una presunzione relativa che un'impresa sia in grado di determinare attendibilmente il *fair value* di un investimento immobiliare su base continuativa. Comunque, in casi eccezionali, ci possono essere chiare indicazioni sin dal momento in cui un'impresa acquista un investimento immobiliare (o nel momento stesso in cui un immobile esistente diviene un investimento immobiliare a seguito

del completamento della costruzione o dello sviluppo o dopo un cambiamento d'uso dello stesso) che l'impresa non sarà in grado di determinare il *fair value* dell'investimento immobiliare su base continuativa. Questo si verifica quando transazioni di mercato sono infrequenti e stime attendibili del *fair value* non sono disponibili. In questi casi, l'impresa deve valutare l'investimento secondo quanto previsto dallo IAS 16 ovvero al costo al netto di ammortamenti e svalutazioni.

Nel caso di applicazione del metodo del **costo**, si richiede comunque che l'indicazione del *fair value* dei beni immobiliari sia fornita come informativa di bilancio.

### 33.4 I cambiamenti di destinazione

La valutazione iniziale fatta da un'impresa sull'utilizzo di un'immobilizzazione può cambiare nel corso della vita aziendale. I cambiamenti che portano a qualificare un bene che non era un investimento come tale o, viceversa, devono essere effettuati quando vi è un cambiamento nell'uso, evidenziato da:

- l'inizio dell'uso ai fini dell'attività dell'impresa, per un cambiamento di destinazione da investimento immobiliare a immobile strumentale;
- l'inizio di un progetto di sviluppo con la prospettiva di una vendita futura, per un cambiamento di destinazione da investimento immobiliare a rimanenze, sempre che la vendita rientri nella gestione ordinaria;
- la cessazione dell'uso da parte dell'impresa per un cambiamento di destinazione da immobile strumentale ad investimento immobiliare;
- l'inizio di un contratto di leasing operativo con terzi, per un cambiamento da immobile strumentale ad investimento immobiliare.

I cambiamenti di destinazione di un immobile comportano cambiamenti nella classificazione dell'immobile e, di conseguenza, il passaggio a diversi criteri di contabilizzazione.

Qualora si verifichi un cambiamento di destinazione da investimento immobiliare iscritto al *fair value* a immobile strumentale o a rimanenza, deve essere considerato quale valore di riferimento per la successiva contabilizzazione il *fair value* alla data di cambiamento dell'uso.

Se un immobile strumentale diviene un investimento immobiliare che verrà iscritto al *fair value*, l'impresa deve applicare il criterio del costo fino alla data in cui si verifica il cambiamento d'uso. La differenza risultante a tale data tra il valore a *fair value* dell'immobile e il valore contabile alla stessa data viene considerata come rivalutazione prevista dallo IAS 16.

Nel caso in cui si verifichi un cambiamento di destinazione da rimanenze a investimento immobiliare che sarà iscritto al *fair value*, la differenza emergente tra il *fair value* dell'immobile e il suo precedente valore contabile deve essere imputata a conto economico dell'esercizio.

Quando un'impresa termina la costruzione o lo sviluppo di un investimento immobiliare costruito in economia che sarà iscritto al *fair value*, la differenza tra il valore equo dell'immobile alla data dell'iscrizione e il suo precedente valore contabile, deve essere imputata al conto economico dell'esercizio.

### 33.5 Dismissione di un investimento immobiliare

Il valore di un investimento immobiliare deve essere stornato all'atto della sua dismissione o quando l'investimento immobiliare è permanentemente inutilizzato e non si prevede alcun beneficio economico futuro dalla sua dismissione.

I proventi e gli oneri derivanti dalla dismissione di investimenti immobiliari devono essere determinati come differenza tra i proventi netti della dismissione e il valore contabile dell'attività. Questi devono essere imputati a conto economico dell'esercizio come utile o perdita.

Il corrispettivo da ricevere per la dismissione di un investimento immobiliare deve essere rilevato al *fair value*. Se viene differito il pagamento dell'investimento immobiliare, il corrispettivo ricevuto è rilevato inizialmente all'equivalente monetario del prezzo. La differenza tra l'importo nominale del corrispettivo e il prezzo monetario equivalente è rilevato, ai sensi dello IAS 18, come interesse attivo e contabilizzato sulla base di un criterio proporzionale legato al tempo che tenga in considerazione l'effettivo rendimento originato dal credito.

Gli indennizzi ricevuti da terzi per un investimento immobiliare, a seguito di perdite di valore, furto e distruzione del bene, devono essere contabilizzati nel conto economico quando l'indennizzo diventa certo.

### 33.6 L'informativa di bilancio richiesta dagli IAS

Una società che possiede un investimento immobiliare deve indicare nella nota informativa al bilancio, le seguenti informazioni:

- l'applicazione del metodo del costo o del metodo del *fair value*;
- i criteri utilizzati per distinguere un investimento immobiliare da un immobile strumentale e da un immobile posseduto per la vendita nel normale svolgimento dell'attività imprenditoriale;
- la misura in cui il *fair value* si basa su una stima effettuata da un perito in possesso di qualifiche professionali e con una recente esperienza nella localizzazione e nella tipologia dell'investimento immobiliare oggetto della valutazione. Se non ci sono tali valutazioni peritali, questo fatto deve essere indicato;
- gli importi inclusi nel conto economico per:
  - i canoni d'affitto derivanti da investimenti immobiliari;
  - i costi diretti connessi all'operazione di investimento immobiliare che ha prodotto ricavi da canoni di locazione nel corso dell'esercizio;
  - i costi diretti connessi all'operazione che non ha prodotto ricavi nel corso dell'esercizio;
  - la variazione complessiva del *fair value* rilevata a conto economico sulla vendita di un investimento immobiliare da un gruppo di attività nel quale è stato adottato il metodo del costo ad un gruppo nel quale è stato adottato il modello del *fair value*;
- l'esistenza e gli importi dovuti a restrizioni sulla realizzabilità degli investimenti immobiliari o sul pagamento di ricavi e incassi connessi alla dismissione;
- le obbligazioni contrattuali per l'acquisizione, la costruzione o lo sviluppo degli investimenti immobiliari o per riparazioni, manutenzioni o migliorie.

### 33.7 Confronto con i principi contabili nazionali

Gli investimenti immobiliari non sono, nella normativa italiana, trattati esplicitamente né dal Codice civile né dai principi contabili nazionali.

Il principio contabile n. 16 “Immobilizzazioni materiali”, si occupa solo della qualificazione dei fabbricati come “strumentali” e “non strumentali” a seconda della natura e della destinazione degli stessi.

Il Codice civile ne prevede esclusivamente la classificazione ai fini dell’esposizione nei prospetti di bilancio. Secondo i principi contabili nazionali, non esistono regole specifiche per la valutazione dei terreni e degli edifici posseduti al solo scopo di percepire canoni da locazione o apprezzarne il valore.

I principi contabili nazionali non ammettono la valutazione degli immobili a valore corrente, consentono invece, la valutazione al costo storico ammortizzato e svalutato per perdite permanenti di valore.

### 33.8 Transizione degli IAS

All’atto del passaggio agli IAS, l’impresa deve:

- individuare e classificare gli investimenti immobiliari, stornando le attività non iscrivibili ai fini IAS, utilizzando come contropartita l’apposita riserva di patrimonio netto nella quale confluiscono tutte le differenze rispetto alla valutazione effettuata con gli IAS;
- decidere come valutare gli investimenti immobiliari, ovvero se con il modello del costo o con il metodo del *fair value*. Gli immobili posseduti tramite leasing operativo, qualificati come investimenti immobiliari, devono essere valutati al *fair value*.

Nel caso in cui l’impresa scelga il modello del costo, non dovrebbero risultare differenze rispetto a quanto descritto in bilancio.

L’IFRS 1 consente, al momento di transizione agli IAS di:

- valutare gli investimenti immobiliari al *fair value* e utilizzare tale valore in sostituzione del costo;
- utilizzare il valore rideterminato degli investimenti in base ai precedenti principi contabili utilizzati, come sostituto del costo se tale valore era assimilabile al *fair value* o al costo o costo ammortizzato alla data in cui venne rideterminato;
- utilizzare, il valore determinato secondo i principi nazionali, adottando il *fair value* ad una particolare data a seguito di specifiche leggi, come sostituto del costo.

Pertanto, potrà essere mantenuta nel costo una precedente rivalutazione quando il valore complessivo della rivalutazione era, alla data della stessa, comparabile al *fair value* oppure al costo ammortizzato del cespite.

In caso contrario, risulterà necessario ripristinare i valori storici, esistenti prima della rivalutazione, stornando la parte di valore di carico rivalutata ed i relativi ammortamenti e contestualmente addebitando l’apposita voce di patrimonio netto in cui confluiscono le differenze con gli IAS.

Qualora i metodi o le aliquote di ammortamento utilizzati in base ai precedenti principi contabili non risultano validi anche ai fini IAS, e gli effetti sul bilancio sono rilevanti, la società dovrà rettificare l’importo degli ammortamenti accumulati retroattivamente sul bilancio di apertura come contropartita l’apposita riserva di patrimonio netto in cui confluiscono tutte le differenze con gli IAS.

Invece, qualora si decida di utilizzare il modello del *fair value*, la società dovrà valutare gli investimenti immobiliari al *fair value* alla data di passaggio agli IAS. La differenza rispetto ai valori netti iscritti in base ai principi contabili utilizzati precedentemente, dovrà essere imputata alla citata voce di patrimonio netto.

### 33.9 Oneri finanziari

Il principio contabile internazionale n. 23 è dedicato interamente alla capitalizzazione degli oneri finanziari (*borrowing cost*), definiti come *“gli interessi e gli altri oneri sostenuti dall’impresa in relazione all’ottenimento di finanziamenti”*.

Lo las 23 considera come voci che rientrano nella categoria degli oneri finanziari:

- gli interessi su scoperti bancari e sui finanziamenti a breve e a lungo termine;
- l’ammortamento di aggi e disaggi relativi al finanziamento;
- l’ammortamento di costi accessori sostenuti in relazione all’ottenimento del finanziamento;
- gli oneri finanziari relativi a leasing finanziari;
- le differenze di cambio derivanti da finanziamenti in valuta estera nella misura in cui esse siano considerate come rettifiche degli interessi passivi.

Il principio contabile lascia ai redattori del bilancio la possibilità di scegliere tra due metodi di contabilizzazione degli oneri finanziari:

- il trattamento contabile di riferimento;
- il trattamento contabile alternativo.

Il **trattamento contabile di riferimento** prevede che *“gli oneri finanziari devono essere rilevati come costo nell’esercizio in cui essi sono sostenuti”*, indipendentemente dalla natura e dalla forma del finanziamento.

Il **trattamento contabile alternativo** prevede che *“gli oneri finanziari direttamente imputabili all’acquisizione, costruzione o alla produzione del bene devono essere capitalizzati con il medesimo bene”*.

A tal riguardo, gli oneri finanziari devono essere capitalizzati solo se contestualmente:

- vi è la presunzione che questi comporteranno benefici economici futuri;
- i benefici futuri possono essere attendibilmente misurati.

Inoltre, la capitalizzazione degli oneri finanziari ha inizio quando l’impresa:

- inizia a sostenere i costi per l’ottenimento del bene;
- sostiene gli oneri finanziari;
- procede ad effettuare le operazioni necessarie per predisporre il bene per il suo utilizzo previsto o per la vendita.

In particolare, la capitalizzazione deve essere sospesa durante i periodi, non brevi, nei quali lo sviluppo del bene è interrotto. Tuttavia la capitalizzazione non è sospesa, se in questo periodo di tempo sono poste in essere significative attività di natura tecnica e amministrativa o se tale sospensione risulta necessaria per predisporre il bene all’utilizzo predeterminato del bene o alla vendita.

La capitalizzazione, invece, è interrotta quando sono completate tutte le operazioni sul bene che giustificano la capitalizzazione.

Se, la produzione di un bene si compone di più parti e la produzione è completata solo per alcune parti, mentre prosegue la realizzazione di altre, la capitalizzazione degli oneri finanziari cessa solo parzialmente con riferimento alle parti completate.

Si ricorda, infine, che in bilancio dovranno essere fornite le seguenti **informazioni integrative**:

- il principio contabile adottato;
- l'ammontare degli oneri finanziari capitalizzati durante l'esercizio;
- il tasso di capitalizzazione utilizzato per quantificare l'ammontare degli oneri capitalizzabili.

A differenza dei principi contabili nazionali, lo IAS 23 consente la capitalizzazione degli oneri finanziari anche se per l'acquisizione del bene non è stato contratto un finanziamento specifico, ma vengono utilizzati fondi o linee di credito a disposizione della società.

Gli oneri finanziari direttamente imputabili all'acquisizione, alla costruzione o alla produzione di un bene che giustifica una capitalizzazione sono quegli oneri finanziari che non sarebbero stati sostenuti se non fosse stata sostenuta la spesa per tale bene.

## 34. EFFETTI TRIBUTARI DERIVANTI DALL'INTRODUZIONE DEGLI IAS

Con l'approvazione del Decreto legislativo n. 38 del 28 febbraio 2005 (c.d. "Decreto IAS", pubblicato in Gazzetta Ufficiale 21 marzo 2005, n. 66) sono state apportate modifiche ad alcuni articoli del Testo Unico delle Imposte sui Redditi per coordinarli ed armonizzarli con le innovazioni derivanti dall'applicazione degli IAS.

Dal punto di vista fiscale i **criteri guida** seguiti per operare questo tipo di intervento sono i seguenti:

- mantenere, anche per le società che adottano gli IAS, il principio di derivazione dell'imponibile dalle risultanze del conto economico;
- mantenere la neutralità impositiva sia per le imprese che redigono il bilancio secondo gli IAS sia per le imprese che continuano ad applicare i principi contabili nazionali.

Il Decreto legislativo n. 38 del 28 febbraio 2005, pubblicato in Gazzetta Ufficiale 21 marzo 2005, n. 66 ha integrato la norma relativa alla determinazione del reddito d'impresa (articolo 83 del TUIR), stabilendo che il sistema delle variazioni in aumento e in diminuzione si applica sul risultato del conto economico aumentato o diminuito dei componenti che, per effetto dei principi contabili internazionali, sono imputati direttamente a patrimonio.

L'articolo 11 del Decreto interviene anche sull'articolo 109 del TUIR, in materia di deducibilità dei componenti negativi di reddito stabilendo che *"si considerano imputati a conto economico i componenti imputati direttamente a patrimonio per effetto dei principi contabili internazionali"*.

### 34.1 Pagamenti dilazionati

Lo IAS 16 prevede che, in caso di dilazione di pagamento di immobili, impianti e macchinari, il costo è rappresentato dal prezzo per contanti equivalente; la differenza tra questo valore e il pagamento complessivo deve essere rilevata come onere finanziario nel periodo della dilazione di pagamento, a meno che essa sia capitalizzata secondo quanto previsto dal trattamento contabile alternativo consentito per gli oneri finanziari dallo IAS 23, che dà la possibilità di capitalizzare gli oneri finanziari come parte del costo del bene stesso.

Questo comportamento risulta essere consentito sotto il profilo fiscale, come testimoniato dalla Sentenza della Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, n. 13916 del 20 ottobre 2000. Questa sentenza, che si è occupata di una cessione di crediti pro-soluto caratterizzati da una scadenza *"fortemente differita e rateizzata"* ha evidenziato che *"il valore dei crediti non ancora scaduti, per i quali non sia separatamente prevista la corresponsione degli interessi, è inferiore al loro valore nominale poiché la somma capitale incorpora"*

*in tal caso un interesse implicito, tanto maggiore quanto più lontana è la data fissata per l'adempimento; pertanto la loro cessione, ad un prezzo inferiore al loro valore nominale non rappresenta una minusvalenza deducibile ai sensi dell'articolo 66, comma 3, del TUIR; una perdita deducibile è configurabile solo se il prezzo di cessione è inferiore al valore attualizzato dei crediti ceduti, e cioè al valore netto dei crediti ceduti calcolato al netto degli interessi "impliciti" non ancora maturati al momento della cessione".*

## 34.2 Permuta dei beni

Le permuta sono equiparabili alle cessioni a titolo oneroso, come confermato dalla Circolare ministeriale 10 maggio 1985, n. 16 e dalla Circolare ministeriale 24 giugno 1998, n. 165/E. Esse si caratterizzano per la presenza di un corrispettivo in natura, da valutarsi sulla base del valore nominale dei beni ricevuti in cambio ai sensi dell'articolo 9, comma 2 del TUIR.

La deroga al criterio del valore normale sotto il profilo fiscale è consentita dall'articolo 86, comma 2 del TUIR in base al quale *"se il corrispettivo della cessione è costituito esclusivamente da beni ammortizzabili, anche se costituenti un complesso o ramo aziendale, e questi vengono complessivamente iscritti in bilancio allo stesso valore al quale vi erano iscritti i beni ceduti, si considera plusvalenza soltanto il conguaglio in denaro eventualmente pattuito".*

Occorre considerare che i principi contabili nazionali, in qualche caso, consentono di allontanarsi dal valore normale, mentre i principi contabili internazionali tendenzialmente impongono l'iscrizione al valore nominale.

## 34.3 Costi per smantellamento e bonifica

In tema di costi di bonifica il decreto ministeriale 25 ottobre 1999, n. 471 fissava le modalità degli interventi disciplinati dall'articolo 17 del Decreto legislativo n. 22 del 5 febbraio 1997.

A tale riguardo, l'articolo 114 della Legge 23 dicembre 2000, n. 388 (c.d. Legge Finanziaria 2001) prevede l'accantonamento a conto economico degli oneri relativi al progetto di bonifica, trattandosi di oneri futuri già certi e determinati nell'ammontare e nel momento di sostenimento.

Sotto il profilo civilistico il comma 3, dell'articolo 9 della citata Legge prevede che il costo sia ammortizzato in 10 anni, quale onere pluriennale.

Sotto il profilo fiscale, esso è deducibile ex articolo 109, comma 2 del TUIR nell'esercizio in cui è sostenuto.

L'iscrizione di questa posta tra gli oneri pluriennali diverge dall'impostazione dei principi contabili internazionali, in base ai quali questi oneri vanno capitalizzati sul bene e ammortizzati in base alla vita utile del medesimo.

Sotto il profilo fiscale possono essere aggiunti al costo soltanto gli oneri di diretta imputazione caratterizzati dalle condizioni di certezza ed obiettiva determinabilità ai sensi dell'articolo 109 comma 1 del TUIR.

Qualora manchino questi requisiti, la capitalizzazione dei costi comporterebbe l'iscrizione di plusvalenza fiscalmente non rilevante.

Ne deriva che:

- la plusvalenza non è imponibile in quanto non rientra nelle fattispecie disciplinate dall'articolo 86 comma 1 del TUIR;
- il costo rilevante fiscalmente (per il calcolo degli ammortamenti) diverge da quello civilistico in misura pari alla plusvalenza (articolo 110, comma 1 lettera c) del TUIR).

La divergenza tra valori civilistici e valori fiscali viene esplicitata nel quadro di raccordo RV della dichiarazione dei redditi.

### 34.4 “Approccio per componenti”

Lo las 16 stabilisce che ogni parte del bene materiale deve essere ammortizzata separatamente, qualora il costo risulti significativo rispetto al costo totale del bene materiale.

Di fatto, nel caso in cui le singole componenti abbiano vita utile diversa o un grado di consumo dei benefici economici prodotti differente dovranno essere ammortizzati separatamente: è il caso, ad esempio, dei componenti di un aereo quali il motore, la fusoliera, i sedili ecc.

Questo stesso concetto è applicabile altresì ai terreni su cui insistano fabbricati. Infatti, trattandosi di beni completamente differenti, debbono essere contabilizzati separatamente. Inoltre, i fabbricati sono soggetti a deperimento e consumo e quindi sono ammortizzabili; considerazioni opposte riguardano i terreni.

Sotto il profilo fiscale, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito in varie occasioni che l'ammortamento dei terreni non è fiscalmente deducibile (da ultimo si vedano Risoluzione ministeriale 19/E del 23 febbraio 2004, Risoluzione ministeriale 27/E del 5 febbraio 2003, Circolare ministeriale 38/E del 9 maggio 2002).

### 34.5 Valutazioni successive

Lo las 16 prevede l'adozione dei due seguenti metodi alternativi:

- il metodo del costo;
- il metodo della rivalutazione.

Il **metodo della rivalutazione** può comportare:

- un incremento di valore, con imputazione dell'effetto nel patrimonio netto (o a conto economico se si tratta di una rivalutazione a seguito di precedente riduzione di valore);
- un decremento di valore, con imputazione dell'effetto a conto economico (o a patrimonio netto se si tratta di una riduzione di valore a seguito di precedente rivalutazione iscritta nel netto).

La nuova formulazione dell'articolo 110, comma 1, lettera c) del TUIR prevede che il maggior valore dei beni diversi da quelli costituenti magazzino (beni individuati dall'articolo 85 lettere a) e b) del TUIR) non ha rilevanza fiscale. Ciò significa che la relativa plusvalenza risulta essere non imponibile, mentre il maggior costo del bene rivalutato non assume rilevanza fiscale, ai sensi dell'articolo 110 comma 1 lettera c) del TUIR. Di fatto, l'ammortamento del bene rivalutato non avrà rilevanza fiscale: occorrerà compilare il quadro RV in dichiarazione per riconciliare i valori di bilancio e i valori fiscali. Inoltre, dovranno essere calcolate, con imputazione al patrimonio netto, le imposte differite passive inerenti alle rivalutazioni effettuate.

Nel caso in cui siano stati rivalutati beni non ammortizzabili (quali appunto i terreni), le imposte differite sono computate tenendo conto delle aliquote applicabili in occasione della vendita.

### 34.6 Prima adozione dello las 16

Circa le plusvalenze iscritte in sede di prima applicazione dello las 16, queste risultano non imponibili ed il maggior costo del bene non avrà rilevanza fiscale ai sensi dell'articolo 110, comma 1, lettera c) del TUIR.

Parimenti, le svalutazioni effettuate in sede di prima applicazione non sono deducibili ai sensi dell'articolo 101, comma 1 del TUIR. Tuttavia, il valore fiscale del bene resta ancorato al costo precedente alla

svalutazione, e su tale valore verranno calcolati gli ammortamenti fiscali<sup>87</sup>. Questa possibilità è consentita anche se gli ammortamenti non sono imputati a conto economico, in quanto si applica l'articolo 109, comma 4, lettera b) del TUIR che consente di dedurre i costi che pur non essendo imputabili al conto economico sono deducibili per disposizione di legge.

A tale proposito si rammenta che l'articolo 13, comma 5 del Decreto legislativo n. 38 del 2005 (c.d. "Decreto las", pubblicato in Gazzetta Ufficiale 21 marzo 2005, n. 66) dispone che *"il ripristino o l'eliminazione nell'attivo patrimoniale in sede di prima applicazione dei principi contabili internazionali, rispettivamente, di costi già imputati al conto economico di precedenti esercizi e di quelli iscritti e non più capitalizzabili non rilevano ai fini della determinazione del reddito né del valore fiscalmente riconosciuto; resta ferma per questi ultimi la deducibilità sulla base dei criteri applicabili negli esercizi precedenti"*.

### 34.7 Il leasing finanziario

La definizione di locazione finanziaria sotto il profilo fiscale si ritrova nella Risoluzione ministeriale del 12 agosto 2003 n. 175/E e coincide con *"la locazione di beni mobili o immobili, acquistati o fatti costruire dal locatore, su scelta del conduttore che ne assume tutti i rischi, e con facoltà, per quest'ultimo, di diventare proprietario dei beni locati al termine della locazione, dietro versamento di un prezzo prestabilito"*.

Tale definizione non collima con quella dei principi contabili internazionali, che fa perno, invece, sull'allocazione dei rischi tra i soggetti interessati all'operazione. Può accadere, quindi, che un contratto di locazione finanziaria secondo gli las non lo sia per la normativa fiscale e viceversa.

Il profilo fiscale dell'impresa utilizzatrice è disciplinato dall'articolo 102, comma 7 del TUIR, in base al quale, indipendentemente dal criterio di contabilizzazione, è ammessa *la deduzione dei canoni di locazione a condizione che la durata del contratto non sia inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito dal Decreto Ministeriale 31 dicembre 1988, in relazione all'attività esercitata dall'impresa stessa, per i beni mobili e comunque con un minimo di 8 anni ed un massimo di 15 anni per i beni immobili*<sup>88</sup>.

In questo modo, conseguentemente all'introduzione della contabilizzazione del leasing secondo il metodo finanziario prevista dai principi contabili, viene introdotto il principio in base al quale anche l'iscrizione in bilancio dei beni in leasing secondo il metodo finanziario (con iscrizione quindi dell'ammortamento e degli interessi passivi) consente, in ogni caso, di dedurre i canoni corrisposti.

La modifica apportata dal Decreto legislativo n. 38 del 28 febbraio 2005 (c.d. "Decreto las", pubblicato in Gazzetta Ufficiale 21 marzo 2005, n. 66) ha introdotto inevitabilmente un "doppio binario" tra i valori civilistici e quelli fiscali. Pertanto, sulla base dell'articolo 109, comma 4, lettera b) del TUIR non solo gli ammortamenti, le altre rettifiche di valore e gli accantonamenti non imputati a conto economico sono deducibili se separatamente indicati in un apposito prospetto della dichiarazione dei redditi (quadro EC), ma anche la differenza tra i canoni e la somma tra gli ammortamenti e gli interessi passivi corrisposti alla società concedente.

Nel caso in cui il leasing abbia per oggetto beni, come i terreni e le partecipazioni, che non sono ammortizzabili, occorre evidenziare che le Risoluzioni ministeriali 10 maggio 2004 n. 69/E e 25 febbraio 2004 n. 19/E, hanno affermato che i canoni sono deducibili solo per la parte corrispondente agli interessi passivi impliciti del canone.

<sup>87</sup> Questo concetto è stato esplicitato anche nella Risoluzione ministeriale del 22 dicembre 1980 n. 9/2715.

<sup>88</sup> A tal riguardo si veda il paragrafo 25.3.

Secondo lo las 16, le spese di manutenzione straordinaria relative al bene preso in locazione dovranno essere capitalizzate e dedotte in più esercizi in funzione della durata economica della miglioria. Fiscalmente, la prassi dell'amministrazione prevede la deduzione in più esercizi in funzione della durata del contratto di locazione finanziaria tenendo conto degli eventuali rinnovi.

È interessante notare che la circolare del 16 marzo 2005, n. 10/E ha precisato che in caso di cessione di partecipazione acquisite in *leasing*, da parte di un'impresa che adotta il metodo finanziario per i beni in *leasing* l'iscrizione in bilancio della partecipazione fin dal momento della stipula del contratto, anticiperà la maturazione dei requisiti previsti dall'articolo 87, comma 1, lettere a) e b) del TUIR ai fini dell'applicazione della *participation exemption*.

Per i beni concessi in locazione finanziaria, ai sensi dell'articolo 102, comma 7 del TUIR, l'impresa concedente deduce quote di ammortamento determinate in ciascun esercizio nella misura risultante dal relativo piano di ammortamento finanziario; non è ammesso l'ammortamento anticipato.

Questa norma si applica a quelle imprese che redigono il bilancio secondo il metodo patrimoniale, mentre per quelle che applicano gli las la norma non si applica, in quanto esse non contabilizzano, fra i ricavi, i canoni attivi.

In tale secondo caso risulta una coincidenza fra il risultato d'esercizio determinato secondo i criteri las e il reddito imponibile. La relazione governativa al Decreto legislativo n. 38 del 28 febbraio 2005 ha precisato che nel caso in cui la società di leasing applichi il metodo finanziario sarà soggetta a tassazione solo sugli interessi attivi imputati al conto economico.

Nel caso di *lease back* la plusvalenza è imponibile nell'esercizio in cui il bene è ceduto alla società di leasing, salvo la possibilità di rateizzarla in cinque esercizi in base a quanto previsto dall'articolo 86, comma 4 del TUIR.