

morosità del conduttore, i canoni in questione non concorreranno alla formazione del reddito imponibile; tuttavia in tale ipotesi si deve dichiarare la R.C (istruzioni al modello Unico 2010 società).

Se l'immobile è strumentale (per natura o destinazione) la tassazione rimane per competenza.

IMMOBILIZZAZIONI FINANZIARIE

Vedi: Partecipazioni e Titoli

IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI - Art. 103 - OIC n. 24

Le immobilizzazioni immateriali sono beni / costi che partecipano al processo produttivo dell'impresa la cui utilità non si esaurisce in un solo esercizio e si distinguono in:

- oneri pluriennali (si tratta di costi sospesi quali le spese di impianto);
- beni immateriali (brevetti, licenze, ...);
- avviamento.

Elementi costitutivi delle immobilizzazioni immateriali sono:

- durata pluriennale
- mancanza di fisicità
- valore economico reale per l'impresa
- autonoma identificabilità.

Nel presente paragrafo sono trattati i beni immateriali e l'avviamento mentre per i Costi pluriennali si rinvia al relativo §.

Si schematizza il trattamento civilistico e fiscale del processo di ammortamento:

Voce di stato patrimoniale bilancio Ce	Ammortamento civilistico	Ammortamento fiscale
DIRITTI DI BREVETTO INDUSTRIALE E DIRITTI DI UTILIZZAZIONE OPERE DELL'INGEGNO Voce B.1.3	Sistematico in ogni esercizio, in base alla residua possibilità di utilizzo. Occorre il consenso del Collegio sindacale Art. 2426.1, n. 2	Art. 103.1: In misura non superiore al 50% del costo per ciascun esercizio; quote anche variabili. *
MARCHI Voce B.1.4	Sistematico in ogni esercizio, in base alla residua possibilità di utilizzo. Art. 2426.1, n. 2	Art. 103.1: Quote annue, anche variabili, ma in misura non superiore a 1/18 per ciascun esercizio
CONCESSIONI, LICENZE E DIRITTI SIMILI Voce B.1.4	Sistematico in ogni esercizio, in base alla residua possibilità di utilizzo. Art. 2426.1, n. 2	Art. 103.2: In misura corrispondente alla durata di utilizzazione prevista da contratto o legge. Quote costanti.
AVVIAMENTO Voce B.1.5	Entro un periodo di cinque anni. Con adeguata motivazione in n.i., è consentito l'ammortamento in un periodo superiore, non eccedente la durata di utilizzazione. Occorre il consenso del Collegio sindacale Art. 2426.1, n. 6	Art. 103.3: Quote annue, anche variabili, ma in misura non superiore a 1/18 del valore per ciascun esercizio.
ALTRE IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI Voce B.1.7	Sistematico in ogni esercizio, in base alla residua possibilità di utilizzo. Art. 2426.1, n. 2	Art. 103.2: In misura corrispondente alla durata di utilizzazione prevista da contratto o legge.
IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI IN CORSO E ACCONTI Voce B.1.6	Non vanno ammortizzati	Non vanno ammortizzati

* *Diritti di brevetto industriale e di utilizzazione opere dell'ingegno*: la deducibilità massima è passata da 1/3 al 50%; *marchi*: da 1/10 a 1/18. Le nuove percentuali fiscali si applicano anche per le quote di ammortamento relative ai costi sostenuti nel corso dei periodi di imposta precedenti al periodo di imposta in corso al 4.7.06. In riferimento ai brevetti industriali la disposizione si applica limitatamente ai brevetti registrati a decorrere dal 4.7.06, ovvero nei cinque anni precedenti.

VALORE DI ISCRIZIONE IN BILANCIO E AMMORTAMENTO – Per l'iscrizione in bilancio, vale la regola del costo di acquisto o produzione prevista per le immobilizzazioni materiali. **Non** è consentita la capitalizzazione di beni immateriali o costi pluriennali acquisiti a titolo **gratuito**.

Il Oic n. 24 ribadisce che il valore di iscrizione a bilancio non può eccedere il valore recuperabile, ovvero il maggiore tra il presunto valore di realizzo attraverso la vendita del bene e il suo valore in uso.

Determinazione del costo civilistico ammortizzabile

- Acquisto presso terzi: Costo di acquisto + oneri accessori + interessi passivi sui prestiti contratti per la loro acquisizione e interessi passivi relativi alla loro fabbricazione esterna, fino al momento dal quale il bene può essere utilizzato e per la quota ragionevolmente imputabile.

- Fabbricazione interna: Fino al momento dal quale il bene può essere utilizzato e per la quota ragionevolmente imputabile: costi diretti (materie prime e di consumo, retribuzioni, energia elettrica, ecc.) + costi indiretti + interessi passivi sui prestiti contratti per l'acquisizione dei fattori produttivi + interessi passivi relativi alla loro fabbricazione interna.

Determinazione del costo fiscale ammortizzabile

- Acquisto presso terzi: Costo di acquisto + oneri accessori + interessi passivi sui prestiti contratti per la loro acquisizione e interessi passivi relativi alla loro fabbricazione esterna, fino al momento della loro entrata in funzione e per la quota ragionevolmente imputabile.

- Fabbricazione interna: Fino al momento della loro entrata in funzione e per la quota ragionevolmente imputabile ovvero costi diretti (materie prime e di consumo, retribuzioni, energia elettrica, ecc.) + costi indiretti + interessi passivi sui prestiti contratti per l'acquisizione dei fattori produttivi + interessi passivi relativi alla loro fabbricazione interna.

- La capitalizzazione di interessi passivi deve essere indicata in nota integrativa (art. 2427 n. 8).

- Sono iscritti in bilancio a "**valori netti**" ossia con diretta diminuzione di ammortamenti e svalutazioni.

Accertata l'utilità pluriennale:

- per i **beni immateriali** soggetti a tutela giuridica e per l'avviamento costituisce un **obbligo** la loro iscrizione nello stato patrimoniale,

- per i **costi pluriennali** caratterizzati da un alto grado di aleatorietà e condizionati da valutazioni soggettive, deve prevalere il giudizio di prudenza e quindi la loro iscrizione costituisce una **facoltà**.

La capitalizzazione di oneri pluriennali diversi da quelli esplicitamente previsti dalla legge è vietata.

L'**ammortamento** va effettuato sistematicamente in ogni esercizio in relazione alla residua possibilità di utilizzazione, con l'obbligo di motivare in n.i. eventuali modifiche dei criteri d'ammortamento e dei coefficienti applicati.

Non sono previsti ammortamenti **anticipati, accelerati o ridotti**; né è previsto l'utilizzo di una minor aliquota (pro rata temporis) nel primo esercizio di utilizzo del bene.

La normativa tributaria non stabilisce uno specifico criterio di deducibilità delle altre spese relative a più esercizi di cui all'art. 108.3 (intendendo per tali le spese diverse da quelle già regolamentate agli artt. 103 e 108.1.2) ma ne dispone la deducibilità nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio in base a criteri civilistici. Non è possibile operare deduzioni extracontabili.

Esercizio con durata +/- 12 mesi - Le quote d'ammortamento delle immobilizzazioni immateriali **non** vanno **ragguagliate** alla durata d'esercizio (art. 110.5).

CONSENSO DEL COLLEGIO SINDACALE

Possono essere capitalizzati solo con il consenso del collegio sindacale (art. 2426.5):

- costi di impianto e ampliamento;

- costi di ricerca e sviluppo;

- costi di pubblicità e propaganda;

- manutenzioni e riparazioni straordinarie beni di terzi (se in B.I.1);

- avviamento.

SVALUTAZIONE delle IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI (Oic n. 24)

● **Civile** - Le immobilizzazioni immateriali sono iscritte al **costo** di acquisto o di produzione, comprendendo anche gli oneri accessori (art. 2426 n. 1). Il costo di iscrizione non può eccedere il valore recuperabile, cioè il maggiore tra il presumibile valore di realizzazione tramite alienazione ed il suo valore d'uso (valore funzionale all'economia dell'azienda nella prospettiva di continuazione dell'attività).

Il costo delle immobilizzazioni immateriali la cui utilizzazione è limitata nel tempo deve essere sistematicamente **ammortizzato** (art. 2426 n. 2).

L'immobilizzazione che alla data di chiusura dell'esercizio risulti **durevolmente** di valore inferiore a quello determinato dalla differenza tra costo storico ed ammortamenti, deve (è un obbligo e non una mera facoltà) essere iscritta a tale minor valore (c.d. impairment test); questo non può essere mantenuto nei successivi bilanci se sono venuti meno i motivi della rettifica effettuata (art. 2426 n. 3).

La **svalutazione** delle immobilizzazioni deve partire dal confronto tra:

1. valore netto di iscrizione in bilancio;

2. valore del bene in base alla residua possibilità di partecipazione al processo aziendale (quello il cui ammortamento negli esercizi futuri troverà, secondo una ragionevole aspettativa, adeguata copertura con i ricavi correlati all'utilizzo del bene).

Il ricorso alla svalutazione dei beni ammortizzabili riveste carattere eccezionale in quanto alle eventuali riduzioni della vita utile residua del cespite conseguono aumenti delle aliquote di ammortamento.

Se e quando si rilevasse che la svalutazione non è più necessaria, dovrà essere ripristinato il valore originario (per il principio della rappresentazione veritiera e corretta). Il ripristino di valore non può trovare applicazione per alcune tipologie di immobilizzazioni immateriali, quali l'avviamento ed i costi pluriennali. Le riduzioni di valore applicate alle immobilizzazioni immateriali sono oggetto di un'apposita informativa in Nota Integrativa (art. 2427 3-bis).

● **Fiscale** - Le minusvalenze da valutazione iscritte in bilancio (c.e.: B.10.c) **non sono riconosciute** in quanto, per essere deducibili, devono essere realizzate mediante: - cessione a titolo oneroso; - risarcimento per perdita o danneggiamento; - distruzione totale o parziale.

La svalutazione provoca quindi una ripresa a tassazione sull'Unico; ne deriverà anche una divergenza delle quote di ammortamento (che originerà ulteriori variazioni sull'Unico).

Art. 102.4 - In caso di eliminazione dei beni non ancora completamente ammortizzati dal complesso produttivo, il costo residuo è ammesso in deduzione.

Art. 109.1 - ...e le spese gli altri componenti di cui nell'esercizio non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare sono deducibili nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni.

Art. 101.1 - Le minusvalenze ... sono deducibili se sono realizzate ...

Art. 86.1 - Le plusvalenze ... concorrono a formare il reddito se sono realizzate ...

Art. 108.3 - ... sono deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio.

Circolare n. 1/98 della G.d.F.: "Diversamente dalla normativa civilistica, quella fiscale non prevede la deducibilità delle svalutazioni dei beni patrimoniali". Di conseguenza vengono invitati i verificatori a controllare se sull'Unico, sono state fatte le riprese fiscali.

IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI DI DURATA INDETERMINATA - Art. 2427 n. 3-bis

Le immobilizzazioni immateriali di durata indeterminata sono quelle per le quali è impossibile stimare con ragionevolezza il periodo entro cui potranno essere proficuamente utilizzate (capacità di generare flussi di cassa positivi). Ciò non significa che l'immobilizzazione abbia durata infinita né che lo sia il suo periodo stimato di utilizzazione. La vita utile di una immobilizzazione è stimata ipotizzando che in futuro saranno sostenuti solo i costi di manutenzione necessari per mantenerne la capacità di produzione al reddito a un livello costante e viene accertata la capacità e volontà dell'impresa a mantenere tale livello di produttività (la conclusione che una immobilizzazione ha durata indeterminata non può quindi essere basata sull'ipotesi di interventi di manutenzione eccedenti tali limiti). Pertanto, anche le immobilizzazioni immateriali di durata indeterminata vanno ammortizzate con le regole previste dal Oic n. 24 (Oic n. 1).

AFFITTO E USUFRUTTO DI AZIENDA: Si applicano le stesse norme previste per i beni materiali (artt. 2562, 2561, 102.8).

BREVETTI INDUSTRIALI E UTILIZZAZIONE DELLE OPERE DELL'INGEGNO

BREVETTI (B.I.3 - Art. 2426 n. 2) - I costi sostenuti per brevetti, concessioni, licenze, marchi, ecc. vanno inseriti solo quando sono acquisiti con certezza giuridica; eventuali spese sostenute prima vanno imputate alla voce B.I.6 - Immobilizzazioni in corso e acconti.

I brevetti industriali (artt. 2584-2592 c.c.) possono avere come oggetto studi ed esperienze che hanno contenuto inventivo ed applicazione industriale, volte all'ottenimento di un prodotto; tra essi può essere compreso il know-how.

- Elementi necessari per la capitalizzazione: esclusività del diritto; misurabilità e recuperabilità del costo.

- Costo ammortizzabile: costo di produzione interna o costo di acquisto maggiorato degli oneri accessori, inclusi i costi di progettazione e gli studi di fattibilità.

C.c.: Quota imputabile a ciascun esercizio commisurata alla residua possibilità di utilizzo con limite massimo la durata legale posta generalmente nell'ordine dei 20 anni. Quote anche variabili.

Fisco: In misura non superiore al 50% del costo, con quote anche variabili.

DIRITTI D'AUTORE (B.I.3) - I diritti d'autore (artt. 2575-2583 c.c.) hanno per oggetto tutte le opere dell'ingegno a carattere creativo. A differenza dei brevetti non vengono subordinati ad alcuna registrazione o ad altre formalità. La tutela giuridica si estende per tutta la vita dell'autore e sino al sessantesimo anno solare dopo la sua morte. Quando il pagamento è previsto in importi annuali commisurati alle vendite è capitalizzabile il solo costo eventualmente pagato a tantum.

Indipendentemente dalle modalità di pagamento, deve essere operata e versata una r.a. del 20%.

- Costo ammortizzabile: costo di produzione interna o costo di acquisto maggiorato degli oneri accessori.

C.c.: Quota imputabile a ciascun esercizio. Quote anche variabili.

Fisco: In misura non superiore al 50% del costo; quote anche variabili.

CONCESSIONI, LICENZE E DIRITTI SIMILI

Vanno iscritte in bilancio alla voce B.I.4 (artt. 2424 e 2426.1.2.3).

Le **concessioni**, rilasciate dall'autorità amministrativa, consistono in diritti su beni di proprietà dell'ente cedente (es. occupazione di suolo pubblico) o diritti ad esercitare una determinata attività (es. parcheggi