

pubblici).

Le **autorizzazioni** permettono l'esercizio di attività (es. commerciale).

Le **licenze** consistono nel diritto a sfruttare temporaneamente brevetti o altri beni immateriali.

Esempi di **diritti simili** che si possono inserire in questa voce: ditta, insegna, franchising e know-how.

C.c.: Quota imputabile a ciascun esercizio.

Fisco: In base alla durata di utilizzazione, in quote costanti.

NB: le licenze relative a brevetti dovrebbero allocate alla voce B.I.3 e ammortizzate in misura non superiore al 50% del costo (quote anche variabili).

MARCHI

Vanno iscritti in bilancio alla voce B.I.4, Marchi e diritti simili (artt. 2424 e 2426.1.2.3).

I marchi (art. 2569 c.c.) sono simboli, denominazioni o emblemi atti a distinguere i prodotti e i servizi dell'impresa. Possono essere acquisiti:

- mediante produzione interna;

- acquistati da terzi;

- da terzi in concessione.

C.c.: Quota imputabile a ciascun esercizio.

Fisco: in misura non superiore ad 1/18 del costo, anche per i marchi acquisiti in precedenti periodi d'imposta (quote anche variabili) a partire dall'esercizio in corso al 4.7.06. Precedentemente l'aliquota fiscale massima ammessa era del 10%. In caso di divergenza tra aliquota civilistica e fiscale attenzione alla rilevazione delle imposte anticipate e alla compilazione del quadro EC (valgono le considerazioni fatte sotto in merito all'avviamento).

AVVIAMENTO - Art. 2426 n. 6) / 103.3

Può essere iscritto (voce B.I.5) solo se acquisito a titolo oneroso, con il consenso del Collegio sindacale e nei limiti del costo. L'iscrizione dell'avviamento non è condizionata dall'esistenza di un prezzo pagato, ma dal sostenimento di un costo e dalla sua recuperabilità. Se l'avviamento, ad esempio, è dovuto alla conclusione d'un cattivo affare, il costo non va capitalizzato ma speso nell'esercizio.

Possono generare iscrizione di avviamento: acquisto di partecipazioni sociali, conferimento di azienda o di ramo aziendale, fusione per incorporazione. Può essere iscritto anche se il valore non è stato distintamente evidenziato nell'atto, purché esplicitato e motivato in nota integrativa.

C.c.: Ammortamento entro un periodo di 5 anni. Tale durata può essere prolungata a condizione che ne siano indicate le motivazioni nella n.i.. L'Oic n. 24 raccomanda la svalutazione del valore dell'avviamento in caso di riduzioni di valore.

Fisco: Le quote di ammortamento del valore di avviamento iscritto in bilancio sono deducibili in misura non superiore a 1/18 del valore stesso (5,56%); incrementa il disallineamento tra valori civili e fiscali con calcolo delle imposte anticipate (C.A.E. n. 4/2006). Qualora in bilancio sia stato stanziato un importo maggiore si procederà ad operare in Unico una variazione in aumento per l'eccedenza mentre se la quota è inferiore l'impresa potrà dedurre la differenza utilizzando il quadro EC. La perdita derivante dall'eliminazione contabile dell'avviamento non è deducibile. Il relativo costo sarà fiscalmente ammortizzabile negli esercizi successivi in base all'art. 103.3, mediante variazioni in diminuzione (R.M. n. 111 del 29.7.05).

ALTRE IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI

Vedi § Costi ad utilizzazione pluriennale.

IMMOBILIZZAZIONI IN CORSO E ACCONTI

Sono costituite da acconti o spese sostenute per immobilizzazioni immateriali (B.I.6) e materiali (B.II.5) non ancora completate. Il c/ di Stato patrimoniale "Immobilizzazioni in corso per produzione interna" trova contropartita nella voce di c.e. A 4 Incrementi per immobilizzazioni interne.

IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI - Artt. 102 / 110 / 2426 – OIC n. 16

L'art. 2424-bis.1 afferma che "gli elementi patrimoniali destinati ad essere utilizzati durevolmente (destinazione effettiva) devono essere iscritti tra le immobilizzazioni".

Anche le immobilizzazioni acquistate con riserva della proprietà vanno iscritte in bilancio, trattandosi di una mera garanzia. Nella nota integrativa occorre illustrare la garanzia.

ACQUISTO A TITOLO ONEROSO - Il costo ammortizzabile deriva dalla sommatoria algebrica:

• **costo di acquisto;**

al netto di

• **sconti commerciali** e, se rilevanti, anche degli **sconti finanziari** (di regola gli sconti finanziari o di cassa, di importo non rilevante, vengono imputati a c.e. tra i proventi finanziari);

• **contributi in conto impianti** (salvo vengano imputati a ricavi);

maggiorato di

- tutti gli **oneri accessori**: trasporto, provvigioni, carico e scarico, costi di installazione (es. collegamenti elettrici e idraulici), montaggio e posa in opera, progettazioni, perizie e collaudi, spese di messa a punto, spese notarili, imposte per registrazione atto, spese, tasse e dazi di importazione, oneri di urbanizzazione;
- dell'**Iva indetraibile**, direttamente inerente. L'Iva indetraibile è capitalizzabile nei limiti in cui l'aggiunta di tale costo al prezzo di acquisto non faccia sì che si ecceda il valore del bene (recuperabile tramite l'uso).

Interessi passivi: capitalizzazione - Per approfondire, § Interessi passivi: capitalizzazione.

E' ammessa la capitalizzazione degli interessi passivi sostenuti per la costruzione interna o presso terzi del cespite (e non per l'acquisto). La capitalizzazione degli interessi passivi deve essere indicata in nota integrativa (art. 2427 n. 8).

♦ La Cass. ha stabilito che le spese per consulenze legali o notarili vanno imputate all'immobile anche se sostenute nell'esercizio precedente (Sent. 29.9.03 n. 14477).

Permuta - Il valore da attribuire alla immobilizzazione acquisita deve essere pari al valore della immobilizzazione ceduta, salvo casi di sopra o sottovalutazione.

Permuta parziale, acquisto a titolo oneroso dando a parziale pagamento altra immobilizzazione - l'immobilizzazione acquisita si iscrive al prezzo che si sarebbe pagato in una normale operazione di acquisto e sul bene alienato deve essere calcolata la plusvalenza o la minusvalenza.

Fabbricati - Nella voce immobili vanno conglobati gli **impianti** fissi che, privi di una specifica individualità, costituiscono normale ed indispensabile complemento ad ogni edificio, quali l'impianto elettrico ed idraulico generici. Tutti gli altri impianti, invece, prescindendo dal loro grado di incorporazione nel fabbricato e dalla circostanza che non sia stato pagato un prezzo distinto da quello dell'immobile (il che crea unicamente problemi di separazione dei valori), devono essere classificati distintamente e come tali ammortizzati.

Tra gli impianti che **non vanno conglobati**: condizionamento, elettrico ed idraulico specifici, telefonico (R.M. n. 9/464 del 19.3.83), parafulmini, antincendio (R.M. 9/492 del 7.5.85), citofonia, allarme.

I costi sostenuti per sanare gli abusi edilizi non sono imputabili ad incremento del costo ammortizzabile.

COSTRUZIONE IN ECONOMIA: Ai sensi dell' art. 110.1 lett. b) il costo di produzione risulta composto da:

- costi diretti**, cioè direttamente imputabili al prodotto come progettazione, materie prime e sussidiarie, manodopera industriale diretta e tutti gli altri costi di produzione che hanno concorso alla produzione del bene;
- costi indiretti**, per la quota ragionevolmente imputabile, relativi al periodo di fabbricazione e cioè fino al momento in cui il bene è pronto per l'uso (c.c.) o è entrato in funzione. I costi indiretti comprendono ad es.: manodopera indiretta, ammortamenti, manutenzioni e riparazioni, forza motrice, materiali di consumo, mentre non si imputano le spese amministrative e di vendita;
- oneri finanziari** di produzione (interna o presso terzi). Deve trattarsi di interessi passivi su capitali presi a prestito per la produzione del bene (anche per destinazione di fatto) e sono capitalizzabili solo gli oneri sostenuti fino al momento in cui il bene è pronto per l'uso (criterio civile);
- oneri straordinari** (causa scioperi, incendi, calamità naturali, ...) sostenuti durante la costruzione dei cespiti, non costituiscono costi capitalizzabili, ma vanno imputati all'esercizio.

I cespiti costruiti in economia, solitamente, rappresentano impianti speciali di cui non esiste mercato. Se i cespiti sono disponibili anche sul mercato, occorre confrontare il costo sostenuto con il valore corrente di mercato ed eventualmente operare una corrispondente svalutazione. Per i lavori in economia eseguiti nell'esercizio (es.: costruzione di macchinari, capannoni, ristrutturazioni, manutenzioni straordinarie, ecc.) predisporre dettagliato prospetto dei costi da capitalizzare.

Immobilizzazioni	a	Incrementi di immobilizz. per lavori interni c.e. A.4
------------------	---	--

Studi di settore: Sembra secondo logica e corretto, tenere conto degli incrementi per lavori in economia nel momento di compilare il prospetto degli studi di settore; riducendo, ad esempio, i costi della manodopera e dei materiali utilizzati per le immobilizzazioni anziché per la produzione di beni destinati alla vendita. Anche perché nello studio si dovrà tener conto della immobilizzazione.

BENI ACQUISITI A TITOLO GRATUITO - Per i beni acquisiti a titolo gratuito, i principi contabili stabiliscono la rilevazione del bene tra le attività dello stato patrimoniale al suo valore di mercato, con contropartita un provento straordinario.

L'ammortamento del cespite ricevuto a titolo gratuito dovrebbe effettuarsi civilisticamente secondo le regole previste per le immobilizzazioni acquistate a titolo oneroso. In termini fiscali la liberalità in natura è considerata sopravvenienza attiva dall'art. 88.3, lett. b), da sottoporre a tassazione nell'esercizio di incasso o con ripartizione in quote costanti fino a 5 esercizi (la norma non detta regole specifiche per le liberalità in natura).

E' da ritenere, pur in assenza di norme specifiche, che il valore in tal modo iscritto all'attivo (e regolarmente tassato come sopravvenienza attiva) possa essere ammortizzato fiscalmente.

La scrittura contabile:

RIVALUTAZIONE VOLONTARIA

Può essere legittimamente operata in sede di bilancio solo se autorizzata da una particolare normativa o da "eventi eccezionali" ai sensi dell' art. 2423; non può rientrarvi la rivalutazione conseguente alla svalutazione monetaria, mentre potrebbe ravvisarsi, ma ci sono dubbi, per cambio di destinazione di un immobile, inclusione di un'area agricola in una zona edificabile, ecc.. La rivalutazione va imputata a Riserva di rivalutazione.

Fiscalmente l'importo della rivalutazione volontaria non determina reddito imponibile e gli eventuali ammortamenti sono indeducibili (intassabilità plusvalenze iscritte in bilancio ai sensi dell' art. 110.1 lett. c).

Per l'esercizio 2008 era prevista la possibilità di rivalutare, anche solo civilisticamente, i beni immobili detenuti da imprese che non adottano i principi contabili internazionali (D.L. 29.11.08 n. 185). Vedi Rivalutazione.

SVALUTAZIONE delle IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI (Oic n. 16)

Civile - 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; art. 2426 n. 1).

Il costo delle immobilizzazioni materiali 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; 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 di iscrizione in bilancio (al netto degli ammortamenti);
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 le eventuali riduzioni della vita utile residua provocano civilisticamente aumenti delle aliquote di ammortamento.

Se e quando si rilevasse che la svalutazione non è più necessaria, dovrà essere ripristinato il valore originario (per rispettare il principio della rappresentazione veritiera e corretta).

Delle riduzioni di valore occorre dare informazione in n.i. (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. Se successivamente il valore venisse in tutto o in parte **ripristinato**, la rivalutazione, non fiscalmente tassata, va ripresa in diminuzione 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 ...

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.

Il rispetto della procedura di distruzione o trasformazione in beni di altro tipo e di più modesto valore permette la corretta iscrizione in bilancio e la deducibilità della minusvalenza ai fini reddituali, del bene trasformato o distrutto (Vedi: Presunzione di cessione e di acquisto).

DISMISSIONE - Art. 102.4

Beni ammortizzabili eliminati dal processo produttivo (anche se non distrutti o venduti, non vengono più utilizzati): civilisticamente l'eventuale costo residuo va imputato a perdita nell'anno di dismissione. Fiscalmente l'art. 102.4 sembrerebbe richiamare lo stesso concetto per cui, in mancanza di imputazione a perdita nell'esercizio di dismissione (art. 109.1), si perderebbe il diritto a dedurre la minusvalenza che dovesse successivamente emergere. La prassi ministeriale interpreta però restrittivamente l'art. 102.4 intendendo per "eliminazione dal processo produttivo" come "eliminazione fisica" del bene. Ne consegue che per imputare a costo d'esercizio il valore residuo è necessario vendere o distruggere i beni. Il mancato utilizzo, in ogni caso, fa venire meno il diritto all'ammortamento. Attenzione quindi alle variazioni fiscali sull'Unico.

Vedi: Presunzione di cessione e di acquisto.

SPESE INCREMENTATIVE - Vedi Manutenzioni e riparazioni.

COMODATO - BENI CONCESSI IN COMODATO

La concessione di un bene in comodato, prevista dal codice civile all'art. 1803 e seguenti, genera problematiche, che influiscono sulla determinazione del reddito.

Comodante - Beni (immobili o mobili) concessi in comodato a terzi: se possono considerarsi strumentali all'attività dell'impresa, sono ammortizzabili dal concedente in quanto considerati come inseriti nel processo produttivo del comodante (es. macchinario concesso in comodato ad impresa che esegue esclusivamente lavorazioni per c/ dell'impresa comodante; in mancanza di esclusività occorre procedere a fatturazione per il periodo di utilizzo per conto di terzi).

Una recente pronuncia ministeriale (R.M. 16.05.08) conferma che se sussistono i requisiti di inerenza del costo e di strumentalità del bene rispetto all'attività d'impresa, il comodato a terzi non è di ostacolo alla deducibilità delle relative quote di ammortamento.

Sull'argomento: R.M. 9/2320 del 5.1.81 C.M. 17.10.01 n. 90/E, p. 3; C.M. 13.2.97 n. 37/E; C.M. 10.2.98 n. 48/E.

Occorre farne menzione in nota integrativa.

Comodatario - Dall'obbligo imposto dal c.c. di custodire e conservare diligentemente il bene ricevuto, ne discende l'obbligo di sostenere tutte le spese di ordinaria manutenzione e riparazione. E' richiesta l'iscrizione nei conti d'ordine (Oic n. 22). Per il trattamento civile e fiscale dei costi ordinari e straordinari sostenuti si rinvia al § relativo alle manutenzioni e riparazioni.

VERIFICARE se tra i costi di esercizio sono stati erroneamente iscritti costi che dovevano essere imputati ad immobilizzazioni. In particolare controllare i conti:

- *Spese accessorie* - gli oneri accessori diretti e l'Iva indetraibile si sommano al costo del bene;
- *Manutenzioni e riparazioni* - i costi relativi a parti di macchine aggiunte o anche sostituite, che incrementano il valore del bene, vanno imputati al relativo cespite.
- *Professionisti* - parcelle di notai, ingegneri, architetti o geometri relative a costruzioni/ acquisti di immobili o di impianti si sommano al relativo cespite.

AMMORTAMENTO BENI MATERIALI Artt. 102 / 110 / 2423-ter / 2426 / 2427

C.c.: Gli ammortamenti (B.10.a - B.10 b del c.e.) devono essere effettuati (**a partire dal momento in cui il cespite è pronto per l'uso**) tenendo conto della residua possibilità di utilizzazione dei beni, in conformità a piani prestabiliti, sistematicamente, non necessariamente per quote costanti (anche se, solitamente, le PMI fanno riferimento alle tabelle ministeriali fiscali). Tuttavia, nel caso in cui i piani aziendali di utilizzazione del cespite mutino nel tempo, si possono effettuare delle variazioni ai criteri di ammortamento; queste, devono essere evidenziate e motivate nella n.i..

Tuir: Le quote di ammortamento degli immobili, impianti, macchinari e degli altri beni mobili **sono deducibili a partire dal periodo d'imposta nel quale il bene è stato utilizzato**, in base all'aliquota stabilita nella tabella ministeriale. A partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.07, sono state introdotte le seguenti modifiche strutturali alle regole fiscali di calcolo degli ammortamenti:

- il limite massimo di deducibilità coincide con la quota di ammortamento ordinario fin dal primo esercizio di entrata in funzione del bene, senza la possibilità di operare ammortamenti anticipati o accelerati;
- non sono ammesse deduzioni extracontabili, cosicché gli ammortamenti sono deducibili solo per l'ammontare iscritto in bilancio.

L'unica possibilità di maggiore deduzione, rispetto alla quota ordinaria, comporta la modifica degli ammortamenti economico - tecnici sulla base di un fondamento tecnico economico legato alla previsione di durata residua del bene, da documentare adeguatamente e da spiegare nella nota integrativa. Allo scopo di contrastare eventuali comportamenti elusivi, l'AF può disconoscere i maggiori ammortamenti iscritti in bilancio se non coerenti con i comportamenti contabili sistematicamente adottati nei precedenti esercizi, fatta salva la possibilità per l'impresa di dimostrarne la giustificazione economica in base a corretti principi contabili.

- L'ammortamento **ordinario** è calcolato in base alle tabelle ministeriali ed è ridotto a 1/2 per il primo esercizio di entrata in funzione (nuovi e usati). Per il solo esercizio successivo a quello in corso al 31.12.07 e per i soli beni acquistati ed entrati in funzione nel medesimo periodo non si applica la riduzione a metà del coefficiente di ammortamento (sono escluse le auto).

La quota di ammortamento non subisce modificazioni per effetto di temporanee sospensioni nell'utilizzo del bene durante l'anno; ci sono però decisioni di C.T. che propendono per il ragguglio.

- E' possibile calcolare l'ammortamento **ridotto**, in misura inferiore a quello ordinario.

Con le R.M. 51/E/2005 e 78/E/2005, in merito all'ammortamento ridotto, l'A.E. ha precisato che:

- non è consentito calcolare discrezionalmente gli ammortamenti fiscali in misura inferiore da quelli civilistici indicati in bilancio (in base all'art. 83);
- è esclusa la deduzione dal reddito dei futuri esercizi del minor ammortamento fiscale rispetto a quello civilistico, attraverso variazioni in diminuzione, salvo che l'ammortamento civilistico fosse superiore a

quello fiscalmente consentito dal D.M. 31.12.88.

- L'ammortamento va calcolato anche sui **cespiti temporaneamente non utilizzati**; va invece sospeso per i beni **non utilizzati** per lungo tempo, obsoleti o da alienare. Civilisticamente occorre eventualmente procedere ad una svalutazione. Fisco: vedi Presunzione di cessione e d'acquisto.
- Gli ammortamenti vanno calcolati per singolo bene o per acquisti omogenei distinti per anno, verificando di non superare il residuo ammortizzabile.
- Le quote di ammortamento possono diventare fiscalmente indeducibili se sul Registro dei beni ammortizzabili, o altro registro equipollente (C.M. n. 6/E del 25.1.02), sono scritte in matita o addirittura non riportate ("l'utilizzo della matita, costituendo per la sua precarietà un mezzo grafico del tutto inaffidabile si risolve in una inattendibilità complessiva delle scritture, rendendo così giustificata l'adozione dell'accertamento induttivo" Cass. sent. N. 2396/1998; "ancorché debba condividersi l'assunto dell'Amministrazione per cui la scrittura a matita costituisce, in linea di principio, violazione della corretta tenuta delle scritture contabili di cui agli artt. 22 del D.P.R. 600/73 e 2219 del cc, risultando l'importo in oggetto correttamente imputato al conto economico così come incontrastatamente accertato dai giudici del merito - non si è in concreto configurata alcuna effettiva possibilità di elusione delle norme fiscali" Cass. sent. N. 17220/2006).

Per le spese incrementative vedi capitolo Manutenzioni e riparazioni.

Coefficienti di ammortamento: fornirsi della tabella del proprio settore di appartenenza.

Se i beni non sono previsti nella tabella specifica occorre fare riferimento al coefficiente previsto in altra tabella, verificando che il bene sia sottoposto allo stesso processo d'usura (Cass. n. 05241 del 12.5.95).

Le opere d'arte, come i quadri acquistati per abbellire le pareti, non sono ammortizzabili in quanto non perdono il loro pregio nel tempo (Cass. n. 2202/20061 del 2007).

E' prevista l'emanazione di nuove tabelle contenenti i coefficienti di ammortamento fiscali.

Ammortamenti e crisi economica – L'Oic n. 16 prevede l'obbligo di rilevare gli ammortamenti sui cespiti temporaneamente non utilizzati. Solo su quelli non utilizzati per lungo tempo si può sospendere il calcolo delle quote di ammortamento, ma in questo caso occorre valutare se gli stessi siano oggetto di svalutazione durevole. In merito alla possibilità civilistica di adottare ammortamenti ridotti essa è ipotizzabile ad esempio in caso di ricorso alla cassa integrazione; va in ogni caso verificata la residua possibilità di utilizzazione (durata economica del cespite, cioè per quanto tempo esso sarà di utilità per l'impresa).

Ammortamento di beni ceduti in corso d'anno - L'Oic n. 30 afferma che nel caso di alienazione, perdita o comunque dismissione di cespiti nel corso dell'esercizio è corretto calcolare l'ammortamento relativo alla frazione di esercizio nel quale il cespite è stato utilizzato e quindi la plusvalenza / minusvalenza al netto di tale ammortamento. La R.M. 41/E/2002, richiamando il citato Oic, ammette la deducibilità delle quote di ammortamento relative alle immobilizzazioni dismesse o cedute nel corso dell'esercizio, calcolate secondo il criterio pro rata temporis (la C.M. 98/00 invece era di avviso contrario).

Per l'acquirente l'ammortamento seguirà le regole ordinarie (ridotto al 50% nel solo esercizio di acquisto).

Ammortamento di beni acquisiti in corso d'anno - L'Oic n. 30 (che ha valore di integrazione del Oic n. 16), dispone che ai fini civilistici l'ammortamento deve iniziare nel momento in cui il cespite è disponibile e pronto per l'uso e per la durata residua del periodo intermedio al quale si riferisce il documento contabile.

Tuttavia pare civilisticamente ancora consentito l'approccio contabile, di origine fiscale, che per i beni acquisiti in corso d'anno prevede una generalizzata riduzione del 50% delle aliquote. A tale metodo, che per prassi è il più utilizzato nei bilanci delle PMI italiane, va data comunque valenza civilistica dichiarando in nota integrativa che tale metodo forfetario di determinazione degli ammortamenti rappresenta una ragionevole approssimazione degli ammortamenti effettivi in funzione della distribuzione temporale degli acquisti nel corso dell'esercizio.

Imprese con esercizio di durata +/- 12 mesi - Le quote di ammortamento dei beni materiali vanno ragugliate alla durata dell'esercizio (art. 110.5).

Beni complessi - Nel caso di cespiti che comprendono accessori, componenti o pertinenze aventi una vita utile di durata inferiore al cespite principale (es.: ascensore e fabbricato), si calcola l'ammortamento di tali componenti separatamente dal cespite principale, salvo che ciò non sia praticabile (Oic n. 16).

Beni rivalutati a seguito di annullamento disavanzo - Le operazioni di fusione e scissione sono fiscalmente neutre, per cui l'eventuale imputazione del disavanzo di fusione a poste dell'attivo ha valenza esclusivamente civilistica. In caso di difformità tra valore civile e costo fiscalmente riconosciuto, per le quote di ammortamento e le eventuali plusvalenze o minusvalenze da cessione, occorre operare variazioni in aumento e compilare il Prospetto di riconciliazione sull'Unico.

Beni rivalutati da spese incrementative - Vedi Manutenzioni e riparazioni.

Beni per i quali sono stati ricevuti contributi (in conto impianti) - Vedi: Contributi in conto capitale, conto im-

pianti.

Ammortamento dei beni strumentali attività regolate - L'art. 102-bis ha introdotto, dall'1.1.06, particolari modalità di calcolo delle quote di ammortamento deducibili per alcune attività "regolate" (distribuzione energia elettrica, gas naturale, gestione rete trasmissione nazionale).

Piante da ufficio vive o finte - Le piante da appartamento utilizzate per abbellire l'ufficio vanno considerate immobilizzazioni ed incluse tra gli altri beni (B.II.4) alla voce arredamento ed ammortizzate:

- c.c. - in base alla residua possibilità di utilizzazione;

- fisco - in base ai coefficienti previsti per l'arredamento (con possibilità di integrale deduzione se il valore unitario non è superiore ad €516,46).

In caso di morte, la pianta deve essere eliminata dai cespiti ammortizzabili, con eventuale emersione di minusvalenza. Occorre annotare il motivo dello stralcio.

Piante e alberi da giardino - I costi per l'acquisto di piante da giardino devono essere considerati:

- costi incrementativi e quindi capitalizzati con il terreno, nel caso in cui generino un incremento permanente del valore (quindi nessun ammortamento);

- beni ammortizzabili autonomi, se si attribuisce loro una durata limitata nel tempo, con ammortamento in base alla loro residua vita utile. In caso di morte, la pianta deve essere eliminata dai cespiti ammortizzabili, con eventuale emersione di minusvalenza. Occorre annotare il motivo dello stralcio.

Ai sensi dell'art. 812 c.c., anche gli alberi, costituiscono beni immobili.

SCRITTURE CONTABILI

Alla rilevazione della quota di ammortamento di competenza:

Ammortamenti (B.10.b)	a	Fondo ammortamento (B.II)	2.000,00
-----------------------	---	---------------------------	----------

Nel caso di ammortamenti anticipati eseguiti per opportunità fiscale in esercizi precedenti occorre distinguere l'ipotesi in cui la differenza tra valori civili e fiscali sia stata o meno riallineata.

Ammortamenti anticipati senza riallineamento

Esempio:

Anno	Ammortamenti				Imposte su differenza	
	Civilistico	Fiscale	Anticipati	Recupero	da imputare	da stornare
2005	2.000,00	2.000,00	--	--	--	--
2006	2.000,00	4.000,00	2.000,00	--	745,00	--
2007	2.000,00	4.000,00	2.000,00	--	628,00	--
31.12.07: ricalcolo imposte differite (31,4% anziché 37,25%)					- 117,00	
2008	2.000,00	--	--	2.000,00	--	628,00
2009	2.000,00	--	--	2.000,00	--	628,00
	10.000,00	10.000,00	4.000,00	4.000,00	1.256,00	1.256,00

Anno 2005

Ammortamenti	a	Fondo ammortamento (B.II)	2.000,00
--------------	---	---------------------------	----------

Anno 2006

Ammortamenti (B.10.b)	a	Fondo ammortamento	2.000,00
Imposte differite	a	Fondo imposte differite (B.2)	745,00

Sull'Unico: Variazione in diminuzione (quadro EC) - Ammortamenti anticipati € 2.000,00
Variazioni in aumento - Imposte sul reddito € 745,00

Anno 2007

In sede di approvazione del bilancio 2006 e riparto degli utili, occorrerà accantonare il costo dedotto extracontabilmente al netto delle imposte differite calcolate, a una riserva in sospensione d'imposta (per massa) la cui distribuzione comporta la perdita del corrispondente beneficio fiscale (v. § imposte differite - interferenze fiscali); l'ammortamento anticipato è comunque consentito anche alle società prive di fondi patrimoniali necessari coprire il costo dedotto extracontabilmente.

Utile d'esercizio 2006	a	==/=		10.000,00
		Riserva legale	500,00	
		Riserva in sospens. d'imposta	1.255,00	
		Riserva straordinaria disponib.	8.245,00	
Ammortamenti (B.10.b)	a	Fondo ammortamento		2.000,00
Imposte differite	a	Fondo imposte differite (B.2)		628,00
Fondo imposte differite (B.2)	a	Imposte differite		117,00

Sull'Unico: Variazione in diminuzione (quadro EC) - Ammortamenti anticipati € 2.000,00
 Variazioni in aumento - Imposte sul reddito € 628,00 - € 117,00 = € 511,00

Anno 2008

Utile d'esercizio 2007	a	==/=		10.000,00
		Riserva legale	500,00	
		Riserva in sospens. d'imposta	1.255,00	
		Riserva straordinaria disponib.	8.245,00	
Ammortamenti (B.10.b)	a	Fondo ammortamento		2.000,00
Fondo imposte differite (B.2)	a	Imposte differite		628,00

Sull'Unico: Variazione in aumento (Riassorbimento) - Ammortamenti anticipati € 2.000,00
 Variazioni in diminuzione - Imposte sul reddito € 628,00

Anno 2009

Riserva in sospens. d'imposta	a	Riserva straordinaria		1.255,00
Ammortamenti (B.10.b)	a	Fondo ammortamento		2.000,00
Fondo imposte differite (B.2)	a	Imposte differite		628,00

Sull'Unico: Variazione in aumento (Riassorbimento) - Ammortamenti anticipati € 2.000,00
 Variazioni in diminuzione - Imposte sul reddito € 628,00

Anno 2010

Riserva in sospens. d'imposta	a	Riserva straordinaria		1.255,00
-------------------------------	---	-----------------------	--	----------

Saldi progressivi finali:

Ammortamenti	10.000,00	
Fondo ammortamento		10.000,00
Riserva in sospensione	2.510,00	2.510,00
Riserva legale		1.000,00
Riserva straordinaria		19.000,00
Imposte differite	1.256,00	1.256,00
Fondo imposte differite	1.256,00	1.256,00

Ammortamenti anticipati con riallineamento

Se la differenza tra valore civile e valore fiscale è stata riallineata, mediante pagamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, gli ammortamenti civilistici assumono rilevanza anche fiscale. Pertanto occorre stornare il Fondo imposte differite ed annullare il vincolo di sospensione di imposta sulle Riserve.

Anno 2008

All'accantonamento dell'utile dell'esercizio precedente:

Utile d'esercizio 2007	a	==/=		10.000,00
		Riserva legale	500,00	

	Riserva in sospens. d'imposta	1.255,00	
	Riserva straordinaria disponib.	8.245,00	

Al pagamento dell'imposta sostitutiva:

Imposte indeducibili (B.14)	a	Debiti tributari	480,00
Fondo imposte differite (B.2)	a	Sopravvenienze attive	1.256,00
Riserva in sospens. d'imposta	a	Riserva straordinaria disponib.	2.510,00

Alla rilevazione della quota di ammortamento di competenza

Ammortamenti (B.10.b)	a	Fondo ammortamento	2.000,00
-----------------------	---	--------------------	----------

AMMORTAMENTO TERRENI

E' **indeducibile** la quota di ammortamento riferita all'**area occupata dalla costruzione** e all'**area pertinenziale** (L. 286/2006; C.M. 1/E/2007). Il costo delle aree, se non autonomamente acquistate, è quantificato in misura pari al maggior valore tra quello esposto in bilancio nell'anno di acquisto e quello corrispondente al 20% o, per i fabbricati industriali, 30% del costo complessivo. Sono fabbricati industriali quelli destinati alla produzione o trasformazione dei beni.

- La norma si applica a tutti i fabbricati *strumentali* iscritti o iscrivibili al Catasto edilizio urbano.
- Sono *esclusi* gli impianti e macchinari anche se infissi al suolo (purché non soggetti ad iscrizione nel Catasto edilizio urbano).
- Nel calcolo del valore complessivo del fabbricato, su cui applicare le percentuali del 20 - 30%, *non* si tiene conto di:
 - costi incrementativi capitalizzati ovvero spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento, ampliamento successivi alla costruzione o acquisto, compresi oneri di urbanizzazione e oneri accessori;
 - rivalutazioni volontarie o di legge;
 - imputazioni di disavanzo di fusione.
- La norma si applica anche alle unità immobiliari all'interno di un fabbricato, anche se non "cielo-terra" (es: ufficio in un centro direzionale, negozio all'interno di un centro commerciale).
- Ai fini dell'applicazione delle percentuali 20% - 30% occorre fare riferimento alla *effettiva destinazione* dell'immobile nel periodo di entrata in funzione. Nel caso di fabbricati in locazione vale l'effettivo utilizzo da parte del locatario. In caso di utilizzo promiscuo (produzione e commercio), occorre riferirsi all'attività prevalente. Il valore così determinato non può essere cambiato nel caso di diverso utilizzo, anche in presenza di variazione catastale.
- Lo scorporo del terreno dal fabbricato riduce il valore di riferimento su cui calcolare il 5% per la deducibilità delle spese di *manutenzione e riparazione*.
- I principi contabili prevedono, nella generalità dei casi, l'iscrizione separata del terreno; il relativo costo non è soggetto ad ammortamento. Il valore del terreno determinato ai fini fiscali (20-30%) non sempre coincide con il corretto valore civilistico. In caso di differenze si crea un doppio binario tra ammortamenti civilistici e fiscali. Attenzione alle differenze tra plusvalenza contabile e plusvalenza tassata in caso di alienazione.
- Se il terreno è comprensivo di un rudere il costo indistinto è attribuito interamente al terreno.
- Se sul terreno acquistato insiste un fabbricato che viene demolito per poter effettuare la nuova costruzione, i costi di demolizione incrementano il costo del terreno anche se in bilancio sono capitalizzati con i costi di costruzione.
- Per le imprese in *contabilità semplificata* occorre fare riferimento ai valori risultanti dal registro beni ammortizzabili o registro Iva.

IMMOBILI IN PROPRIETA'

Valore del terreno per acquisti effettuati dopo l'1.1.06

- Terreno acquistato separatamente con successiva costruzione del fabbricato
C.C.: il terreno viene contabilizzato in bilancio separatamente rispetto ai costi di costruzione e non è soggetto ad ammortamento.
IIDD: il valore del terreno è pari al costo riportato nell'atto di acquisto, comprensivo degli oneri accessori. Il valore civilistico coincide con il valore fiscale.
- Fabbricato e terreno acquistati *contestualmente* con *corrispettivo unico* e atto unico
C.C.: il terreno viene contabilizzato in bilancio separatamente rispetto al fabbricato e non è soggetto ad ammortamento.

IIDD: il valore del terreno è pari al maggiore tra:

- costo del terreno iscritto in bilancio;
- 20-30% del costo complessivo dell'immobile.

Se prevale il criterio forfetario, occorre operare una variazione in aumento e compilare il quadro RV in unico.

3) Fabbricato e terreno acquistati *contestualmente* con *corrispettivi distinti* (atto unico o più atti)

C.C.: il terreno viene contabilizzato in bilancio separatamente rispetto al fabbricato e non è soggetto ad ammortamento.

IIDD: il valore fiscale del terreno è pari al maggiore tra:

- costo del terreno iscritto in bilancio;
- 20-30% del costo complessivo dell'immobile.

Se il valore civilistico è diverso dal valore fiscale, si crea un doppio binario nella gestione degli ammortamenti.

IMMOBILI COSTRUITI SU TERRENO IN DIRITTO DI SUPERFICIE

L'art. 952 c.c. prevede che "il proprietario può costituire il diritto di fare e mantenere al di sopra del suolo una costruzione a favore di altri, che ne acquista la proprietà" ; il proprietario "del pari può alienare la proprietà della costruzione esistente, separatamente dalla proprietà del suolo".

Come confermato dalla R.M. 157/E/2007, a seconda delle modalità di costituzione, il diritto di superficie può essere iscritto in bilancio alternativamente:

- nella voce B.II.1) dell'Attivo Patrimoniale "Terreni e fabbricati", quale costo accessorio al fabbricato in caso di acquisto contestuale del diritto e del fabbricato;
- nella voce B.I. 7) dell'Attivo Patrimoniale "Immobilizzazioni immateriali", nel caso di acquisto del diritto con successiva costruzione;
- nella voce B 8) del Conto Economico "Spese per godimento beni di terzi", nel caso di pagamento di un canone periodico per la concessione del diritto.

Le RR.MM. 157/E/2007 e 192/E/2007 hanno chiarito che la norma sullo scorporo dell'area e l'indeducibilità dell'ammortamento si applica solo quando il diritto di superficie sia stato costituito **a tempo indeterminato** in quanto il diritto perpetuo è assimilabile all'acquisto in proprietà del terreno.

In base alle modalità di costituzione del diritto di superficie, possono sussistere quindi i casi che seguono:

1) Diritto di superficie costituito a tempo indeterminato

C.C.: contabilizzazione alla voce "Terreni e fabbricati"

IIDD: si applica lo scorporo dell'area

2) Diritto di superficie costituito a tempo determinato

C.C.: contabilizzazione alla voce "Terreni e fabbricati" in caso di acquisto del diritto con costruzione già esistente;

IIDD: l'ammortamento è deducibile ai sensi dell' art. 102

C.C.: contabilizzazione alla voce "Altre immobilizzazioni immateriali"

IIDD: l'ammortamento è deducibile ai sensi dell' art. 103

C.C.: contabilizzazione a c.e. alla voce "Spese per godimento beni di terzi"

IIDD: costo deducibile in base al principio della competenza ai sensi dell' art. 109 c. 2 l. a

IMMOBILI IN LOCAZIONE FINANZIARIA (Vedi Leasing)

L'irrelevanza del costo dei terreni è esteso anche ai canoni di leasing relativi agli immobili strumentali. La quota relativa agli interessi rimane interamente deducibile. La norma si applica per i canoni di competenza dell'esercizio, anche se riferiti ad immobili acquisiti prima dell'1.1.06.

TERRENI ADIBITI A CAVE E DISCARICHE

Premesso che:

- l'ammortamento del terreno non è generalmente ammesso;
- gli accantonamenti diversi da quelli espressamente previsti non sono consentiti (art. 107.4);
- la R.M. 22.10.81 n. 9/2940 riconosce il principio in base al quale i costi devono seguire i ricavi.

Il costo di acquisto del terreno deve essere ripartito in base alla capacità del terreno di produrre reddito di cava o discarica. Vista l'impossibilità di ricorrere all'ammortamento la R.M. 2.5.77 n. 9/82 suggerisce la seguente operatività:

- 1) stimare il valore del terreno al termine dello sfruttamento (come cava) e iscriverlo alla voce terreni;
- 2) imputare la differenza tra costo di acquisto e valore finale tra i costi pluriennali;
- 3) suddividere tale costo per quote annuali variabili in base al periodo di sfruttamento rapportandole alla quantità di materiale annualmente estratto (art. 108.3).

Nel caso di vendita del terreno la differenza tra corrispettivo e costo del terreno aumentato del costo pluriennale eventualmente non ancora ammortizzato costituirà plusvalenza (anche rateizzabile ricorrendone le condizioni) o minusvalenza.

In caso di leasing avente ad oggetto un bene la cui cessione è esclusa dal campo di applicazione dell'Iva ai