






focus
IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI ED IMMATERIALI

Scuola di Formazione alla Professione di Dottore Commercialista – Perugia, 2 ottobre 2014

Argomenti

-  **A. La valutazione delle immobilizzazioni materiali ed immateriali secondo i principi contabili nazionali ed internazionali.**
-  **B. Il processo di ammortamento, le rivalutazioni e le svalutazioni delle immobilizzazioni materiali ed immateriali secondo i principi contabili nazionali ed internazionali.**
-  **C. Il leasing finanziario secondo i principi contabili nazionali ed internazionali.**
-  **D. La disciplina fiscale delle immobilizzazioni materiali, delle immobilizzazioni immateriali e del leasing finanziario.**
-  **E. Le spese per studio e ricerca (principi contabili nazionali ed internazionali e le regole fiscali).**


*La disciplina fiscale delle immobilizzazioni materiali,
delle immobilizzazioni immateriali e
del leasing finanziario*

Dott. Federico Sorci – Studio Integra Commercialisti Avvocati Consulenti del Lavoro

Perugia, 2 ottobre 2014


Scuola di Formazione alla Professione di Dottore Commercialista – ODCEC Perugia

Obiettivo

 *Introdurre allo studio della disciplina fiscale delle
immobilizzazioni e del leasing finanziario*



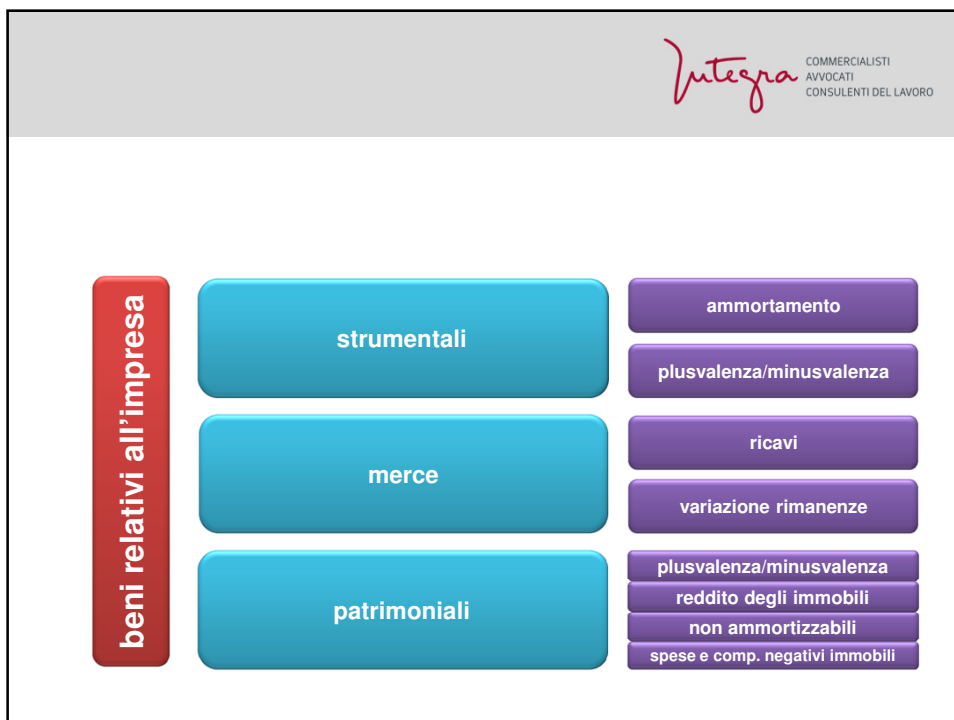
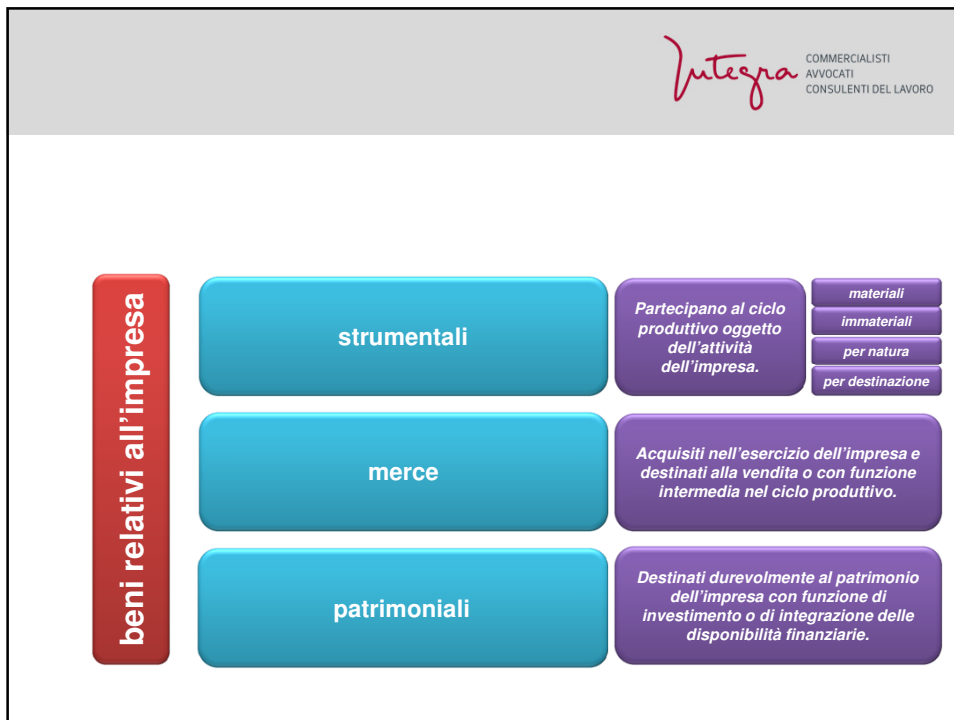
Integra COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

 **A. Quadro generale di riferimento**

Integra COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

beni relativi all'impresa

*Beni, materiali ed immateriali, che
concorrono alla produzione del
reddito*






Integra COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO


A.I) Le **immobilizzazioni materiali** sono beni di uso durevole, costituenti parte dell'organizzazione permanente delle imprese mercantili ed industriali. Tali beni 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.

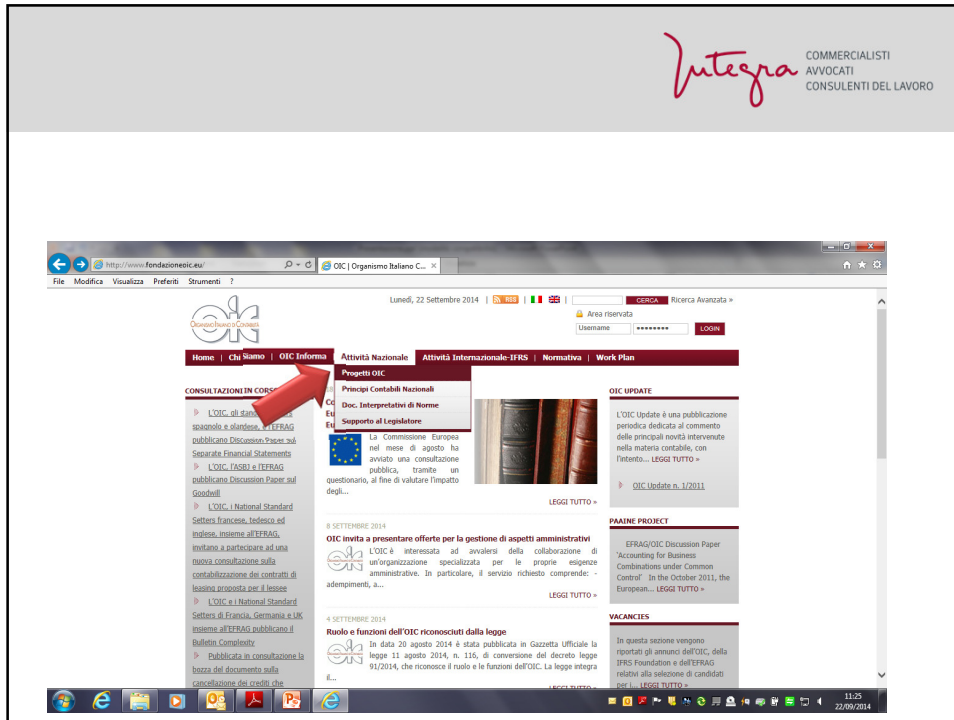
Le **immobilizzazioni immateriali** sono caratterizzate dalla mancanza di tangibilità: per questo vengono definite "immateriali". Esse sono costituite da costi che non esauriscono la loro utilità in un solo periodo, ma manifestano i benefici economici lungo un arco temporale di più esercizi.

Le immobilizzazioni immateriali entrano a far parte del patrimonio dell'impresa o mediante l'acquisizione diretta dall'esterno o mediante la produzione all'interno dell'impresa stessa.

Nella più ampia accezione di immobilizzazioni immateriali rientrano anche alcune tipologie di **costi** che, pur non essendo collegati all'acquisizione o produzione interna di un bene o un diritto, non esauriscono la propria utilità nell'esercizio in cui sono sostenuti. Nella prassi contabile tale tipologia di costi è stata spesso definita con la dizione "oneri (costi) pluriennali".

 **16**

 **24**



Integra COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

Progetti OIC

Nell'ambito dell'attività nazionale, l'OIC è impegnato sui seguenti progetti. Nelle pagine relative ai progetti, è fornita una breve descrizione, la documentazione in consultazione ai sensi dell'art. 10 del D.Lgs. n. 38/2013 e i commenti pervenuti.

I progetti sono:

- ▶ Aggiornamento dei principi contabili nazionali
- ▶ Contabilizzazione dei derivati nei bilanci degli enti locali
- ▶ Passaggio dal bilancio IFRS al bilancio redatto secondo i principi contabili nazionali
- ▶ Conferimenti di beni in natura e di crediti
- ▶ Certificati ambientali

Integra COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

I nuovi Principi contabili approvati in via definitiva

OIC 9	Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali
OIC 10	Rendiconto finanziario
OIC 12	Composizione e schemi del bilancio d'esercizio
OIC 13	Rimanenze
OIC 14	Disponibilità liquide
OIC 16	Immobilizzazioni materiali
OIC 17	Bilancio consolidato e metodo del patrimonio netto
OIC 18	Ratei e risconti
OIC 19	Debiti
OIC 22	Conti d'ordine
OIC 23	Lavori in corso su ordinazione
OIC 25	Imposte sul reddito
OIC 26	Operazioni, attività e passività in valuta estera
OIC 28	Patrimonio netto
OIC 29	Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, eventi e operazioni straordinarie, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio
OIC 31	Fondi per rischi e oneri e Trattamento di Fine Rapporto


Agosto 2014

16

Integra COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO


Luglio 2014

1. *OIC 15 – Crediti*
2. *OIC 20 – Titoli di debito*
3. *OIC 21 – Partecipazioni e azioni proprie*



OIC 24 – Immobilizzazioni immateriali (bozza per consultazioni)

Integra COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO



- *Ammortamento dei componenti aventi vita utile diversa dal cespite principale;*
- *Interruzione dell'ammortamento se il valore residuo risulta almeno pari al valore contabile del cespite;*
- *Eliminata la previsione per la quale, se i cespiti non erano stati utilizzati per lungo tempo, l'ammortamento andava sospeso; rendendosi necessario continuare l'ammortamento per l'obsolescenza tecnica ed economica;*
- *Semplificazione disciplina della capitalizzazione degli oneri finanziari;*
- *Eliminata la previsione secondo la quale era possibile non scorporare il valore del terreno dai fabbricati quando il valore del terreno tende a coincidere con il valore del fondo di ripristino/bonifica del sito;*
- *Immobilizzazioni materiali acquisite a titolo gratuito sono iscritte al presumibile valore di mercato al lordo degli oneri accessori;*

- Le svalutazioni delle immobilizzazioni rivalutate devono transitare per il conto economico, salvo diversa disposizione di legge;
- Parte relativa alla svalutazione per perdite durevoli è oggetto di specifica trattazione da parte del nuovo OIC 9;

OIC 12 Composizione e schemi del bilancio d'esercizio – introdotta appendice dedicata all'informativa sulle operazioni di «leasing e sale» e «lease back»

OIC 18 Ratei e risconti - contabilizzazione del cd. maxicanone del leasing. E' chiarito che, in caso di riscatto anticipato del bene, il risconto è capitalizzato e imputato al valore del cespite.



16



Pag. 7, 9 e 19

Immobilizzazioni materiali

USO DUREVOLE

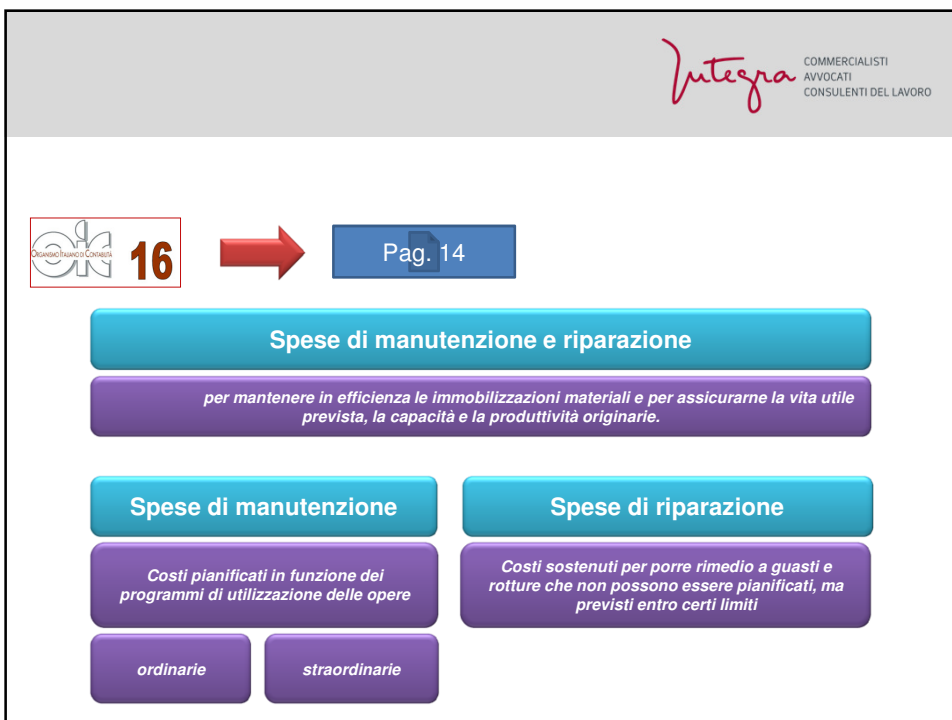
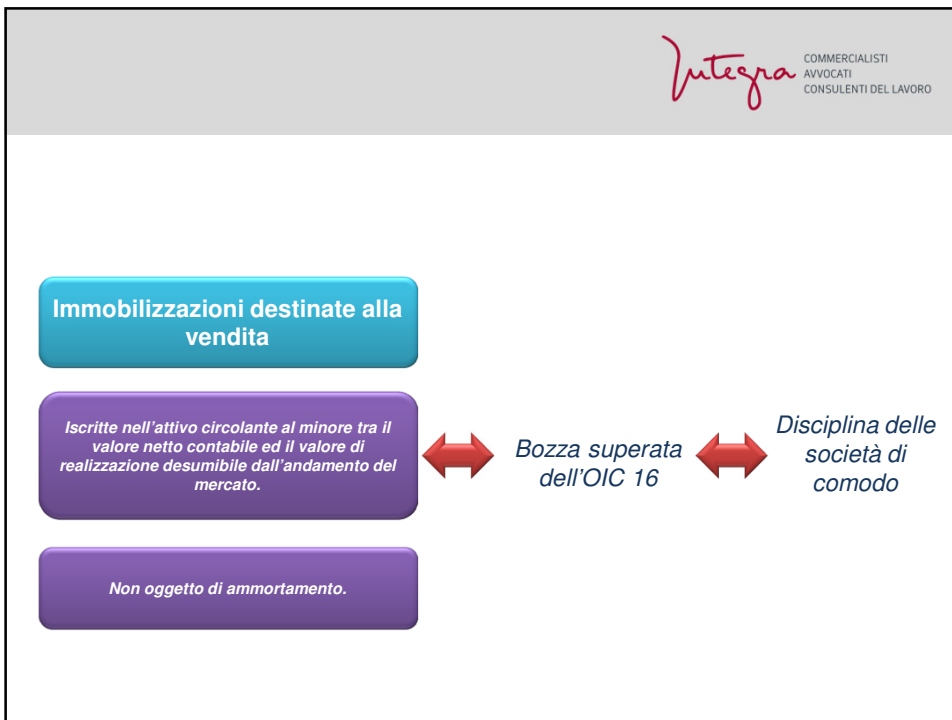
NON DESTINATE ALLA VENDITA né alla TRASFORMAZIONE
PER L'OTTENIMENTO DI PRODOTTI

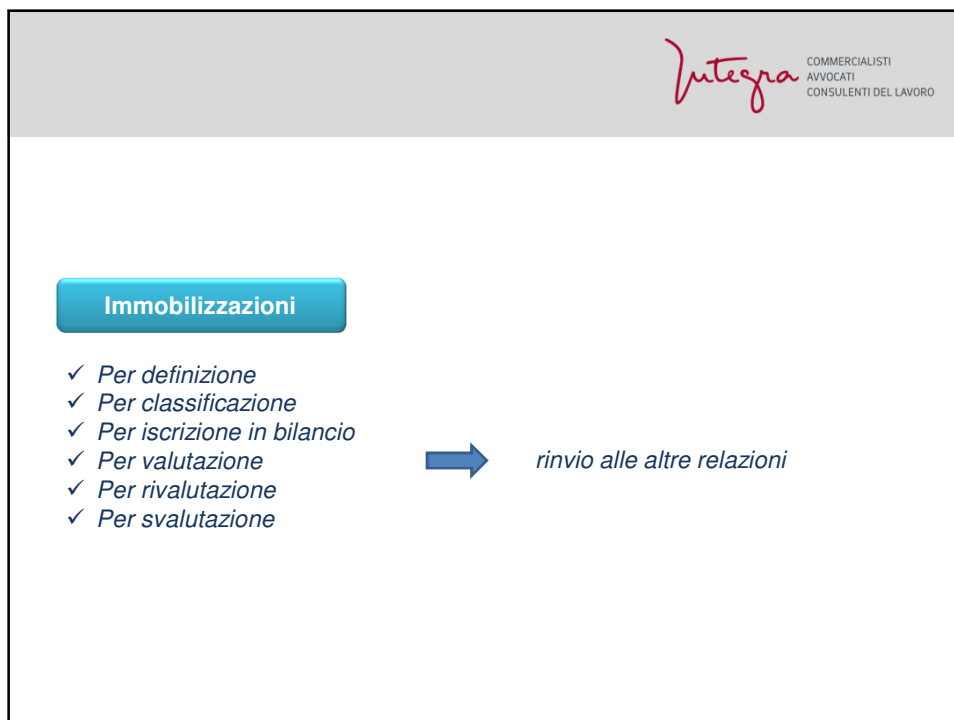
Immobilizzazioni destinate alla vendita

Vendibili nelle loro condizioni senza particolari modifiche tali da differirne l'alienazione

Vendita altamente probabile in considerazione della iniziative intraprese, del prezzo previsto e delle condizioni di mercato

Operazione che deve concludersi nel breve termine





Integra COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

Ammortamento *

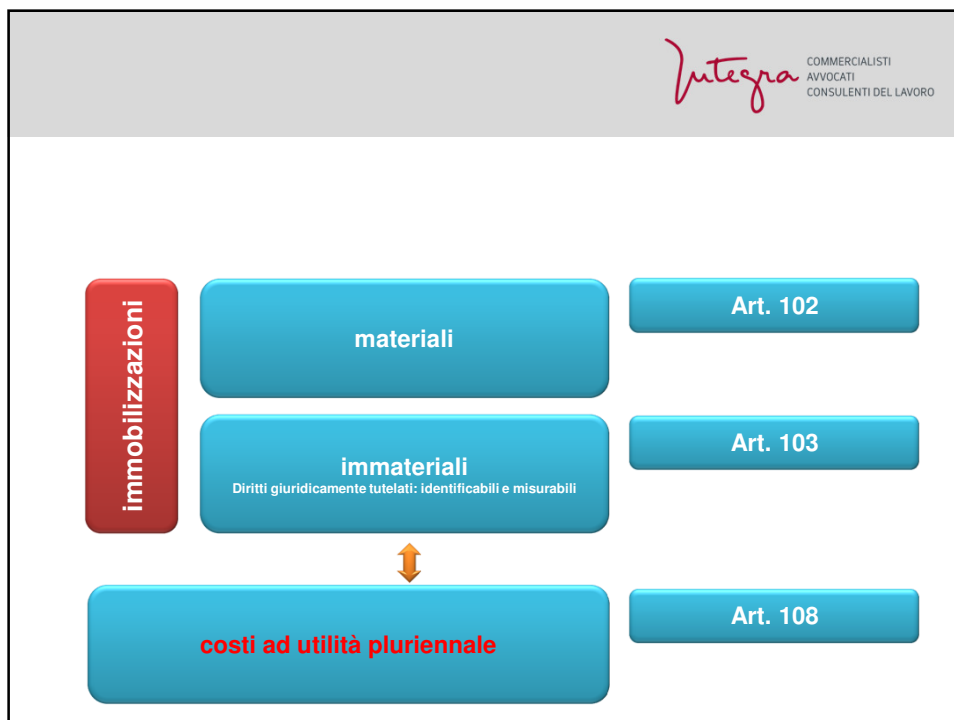
Art. 102 tuir - Ammortamento dei beni materiali
Art. 102-bis tuir - Ammortamento dei beni strumentali per alcune attività regolate

Art. 103 tuir - Ammortamento dei beni immateriali
Art. 104 tuir - Ammortamento finanziario dei beni gratuitamente devolvibili
* * *


Art. 108 tuir - Spese relative a più esercizi
* * *

Art. 109 tuir - Norme generali sui componenti del reddito d'impresa

** Per soggetti Ires. Vedi artt. 54 e 56 per altri soggetti.*



Integra COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

 **B. Principi generali della disciplina fiscale delle immobilizzazioni**

Integra COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

Immobilizzazioni materiali

Immobilizzazioni materiali



- **Beni non soggetti ad ammortamento**
 - Terreni
 - Fabbricati strumentali che insistono su terreni
 - Altri
- **Inizio dell'ammortamento**
 - Temporanea inoperatività del bene
 - Assenza di autorizzazioni
- **Misura dell'ammortamento**
 - Primo esercizio
 - Esercizio di durata diversa da dodici mesi
 - Beni non considerati per il settore di attività di appartenenza
 - Beni in locazione o comodato
 - Beni di soggetti che svolgono attività di noleggio
 - Cespi accessori
- **Ammortamento accelerato e anticipato**
- **Ammortamento ridotto**
- **Eliminazione di beni**
- **Beni costo < 516,46 euro**
- **Spese di manutenzione**
- **Beni concessi in comodato**
- **Beni in leasing**
- **Affitto/Usufrutto di azienda**

- **Beni non soggetti ad ammortamento**

- **Terreni**

I terreni non sono soggetti ad ammortamento, salvo le ipotesi in cui abbiano un effettivo deperimento.

Si tratta, in particolare, dei seguenti casi previsti dal **D.M. 31.12.1988**:

- terreni adibiti a cava per le imprese che fabbricano cemento (aliquota 8%);
- piste di atterraggio degli aeroporti (aliquota 1%);
- terreni adibiti a sedime ferroviario (aliquota 1%);
- terreni adibiti ad autostrada (aliquota 1%);
- terreni permanentemente adibiti da imprese edili a deposito di materiale (R.M. 16.2.82 n. 7/1579).

➤ **Fabbricati strumentali che insistono su terreni**

Ai sensi dell'art. 36, c. 7, del DL 223/2006 (conv. L. 248/2006), il costo ammortizzabile dei fabbricati strumentali (per natura e per destinazione) deve essere assunto al netto di quello riferibile:

- alle aree occupate dalla costruzione;
- alle aree che ne costituiscono pertinenze.

Sono esclusi da questa disposizione (circ. Agenzia delle Entrate 4.8.2006 n. 28/E e 19.1.2007 n. 1/E):

- gli immobili "merce";
- gli impianti e i macchinari infissi al suolo, qualora gli stessi non costituiscano fabbricati iscritti o iscrivibili nel catasto edilizio urbano.

Se il terreno è acquisito anteriormente alla costruzione del fabbricato sovrastante il costo dell'area (indeducibile) è individuato dalla contabilità aziendale ed i costi relativi al fabbricato sono integralmente deducibili.

Se il terreno è acquisito congiuntamente al fabbricato, occorre distinguere:

- **contabilizzazione separata del terreno e del fabbricato.** Il costo riferibile all'area è quantificato in base al maggior importo tra:
 - quello esposto in bilancio nell'anno di acquisto;
 - quello corrispondente al 20% (30% per i fabbricati industriali) del costo complessivo dell'investimento immobiliare.
- **contabilizzazione unitaria del terreno e del fabbricato.** Il costo riferibile al terreno (e, quindi, non ammortizzabile) è determinato attraverso la semplice applicazione al costo complessivo delle predette percentuali del 20% o del 30% .

Lo scorporo del valore del terreno deve essere operato anche nei casi gli **immobili non possano essere definiti "cielo-terra"** (es. ufficio A/10 che occupa un piano della costruzione) (circ. Agenzia delle Entrate 19.1.2007 n. 1/E e 16.2.2007 n. 11/E).

Qualora **non** si configuri un «**edificio significativo**» (un edificio nel quale sia stato eseguito il rustico, comprensivo delle mura perimetrali delle singole unità, e sia stata completata la copertura), non è applicabile la procedura di scorporo del valore del terreno da quello del fabbricato. Il valore fiscalmente ammortizzabile è pari all'ammontare dei costi effettivamente sostenuti per la realizzazione del fabbricato stesso, mentre i costi sostenuti per il sedime, anche se comprensivo dei primi manufatti, non sono ammortizzabili (ris. Agenzia delle Entrate 12.11.2008 n. 434/E e 19.1.2007 n. 1/E).

Nel caso in cui i fabbricati costituiscano sede **sia di attività atta a caratterizzarli come industriali, sia di altre attività** (es. commerciale, di servizi, ecc.), per individuare quale sia la percentuale forfetaria del costo complessivo del fabbricato da riferire all'area (20% o 30%), occorre adottare il criterio della prevalenza (circ. Agenzia delle Entrate 19.1.2007 n. 1/E e ris. Agenzia delle Entrate 19.12.2007 n. 383/E).

➤ **Altri**

Non sono ammortizzabili:

- le cave per estrazione di materiale per l'edilizia; tuttavia, dal momento che l'acquisto della cava "ha natura di costo direttamente imputabile ai beni la cui cessione dà origine ai ricavi dell'impresa stessa", il costo stesso è deducibile nel limite della quota imputabile ad ogni esercizio, ai sensi dell'art. 108, c. 3, Tuir (R.M. 2.5.77 n. 9/082);
- gli autoveicoli di proprietà dei soci che vengono utilizzati da organismi economici (es. società cooperative di lavoro, carovane, compagnie, gruppi, ecc.) per il trasporto di persone o cose (R.M. 3.8.77 n. 9/1160);
- i cavalli da corsa (R.M. 15.2.80 n. 9/306) e le scorte vive cedute in *leasing* (R.M. 5.7.80 n. 9/1342): i costi relativi a tali beni sono deducibili ai sensi dell'art. 108, c. 3, Tuir.

➤ **Inizio dell'ammortamento**

La deduzione delle quote di ammortamento dei beni strumentali materiali ha inizio nell'esercizio in cui il bene entra in funzione. Rileva l'effettiva immissione del bene nel ciclo produttivo, a prescindere dall'eventualità che il bene sia potenzialmente idoneo all'utilizzo anche in un momento anteriore (C.T.C. 29.4.94 n. 1317).

Circ. Guardia di Finanza 1/2008 ➔ esemplifica gli "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 mano d'opera;
- l'inserimento del bene nella catena di produzione;
- le risultanze della contabilità industriale.

La deducibilità delle quote di ammortamento di un bene è subordinata al ricorrere dei soli presupposti previsti dall'art. 102 del Tuir:

- la strumentalità del bene in relazione alla specifica attività aziendale;
- l'entrata in funzione;

senza che sia necessaria l'effettiva operatività del bene nell'esercizio in cui il costo viene imputato (irrelevante è la temporanea inoperatività del bene) (C.T. Prov. Bari 25.7.2011 n. 122/12/11).

Rileva l'entrata in funzione del bene, cioè il momento in cui il cespite viene effettivamente immesso nel ciclo produttivo e quindi svolge un'attività potenzialmente produttiva di reddito. Non assume rilievo, invece, l'eventuale assenza di autorizzazioni o concessioni amministrative (es. certificazione di agibilità), che hanno validità in altri settori della Pubblica Amministrazione, anche con conseguenze sanzionatorie se del caso, ma non attengono alle finalità del sistema tributario (C.T. Prov. Reggio Emilia 2.11.2011 n. 479/01/11).

➤ **Misura dell'ammortamento**

- *Primo esercizio*
- *Esercizio di durata diversa da 12 mesi*
- *Beni non considerati per il settore di attività di appartenenza*
- *Beni in locazione o comodato*
- *Beni di soggetti che svolgono attività di noleggio*
- *Cespiti accessori*

Gli ammortamenti sono deducibili in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione dei coefficienti stabiliti dal D.M. 31.12.1988, con riferimento al settore di attività di appartenenza dell'azienda. ➡

L'ammortamento viene commisurato al costo del bene, come determinato a norma dell'art. 110 del Tuir.

Regime fiscale degli ammortamenti – revisione

L'art. 23, c. 47 del DL 6.7.2011 n. 98 (conv. L. 15.7.2011 n. 111) ha stabilito che, in attesa della riforma del sistema fiscale, a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2012, con regolamento è rivista la disciplina del regime fiscale degli ammortamenti dei beni materiali e immateriali sulla base di criteri di sostanziale semplificazione che individuino:

- attività ammortizzabili individualmente in base alla vita utile e a quote costanti;
- attività ammortizzabili cumulativamente con aliquota unica di ammortamento.

Quindi, revisione sostanziale, in chiave semplificativa, della tabella dei coefficienti di ammortamento dei beni materiali ed immateriali di cui al DM 31.12.1988, prevedendo l'individuazione di macro-categorie di beni cui applicare un unico coefficiente di ammortamento.

La revisione, quindi, si propone di ridurre il numero dei coefficienti di ammortamento attualmente vigenti, attraverso l'aggregazione dei beni in gruppi aventi la caratteristica di contenere beni di natura omogenea.

I nuovi coefficienti saranno applicati sia ai beni di nuova acquisizione sia allo *stock* dei beni già posseduti e parzialmente ammortizzati.



Primo esercizio di ammortamento

Nel primo esercizio di entrata in funzione, le quote di ammortamento del bene devono essere calcolate con applicazione dei coefficienti ministeriali, ridotti alla metà. (↔ Esercizio di costituzione della società).

Esercizio di durata diversa da 12 mesi

In caso di esercizio di durata superiore o inferiore ai 12 mesi, le quote di ammortamento sono ragguagliate alla durata dell'esercizio.

Beni non considerati per il gruppo (settore di attività) di appartenenza

Nell'ipotesi in cui un determinato tipo di cespite sia espressamente considerato dal DM 31.12.1988 con esclusivo riferimento a gruppi (settori di attività) diversi da quello di appartenenza, ove si verificano le stesse condizioni oggettive di utilizzo del bene, si applicano i coefficienti di ammortamento previsti per gli altri gruppi.

Beni in locazione o comodato

In linea di principio, per i beni concessi in locazione o comodato, ai fini della corretta determinazione dei coefficienti applicabili, occorre far riferimento all'attività esercitata dal locatore o comodante e non al settore di attività in cui il locatario/comodatario utilizza il bene. La possibilità per il locatore o comodante di continuare ad ammortizzare i beni locati o concessi in comodato è subordinata al permanere dei requisiti di strumentalità/inerenza.

Beni appartenenti a soggetti che svolgono attività di noleggio

Per le imprese che operano nel settore del noleggio l'applicazione del coefficiente previsto dal DM 31.12.1988 per il gruppo residuale "Altre attività non precedentemente specificate" (al quale tali imprese sono riconducibili) non riflette l'effettivo deperimento del bene. In questa ipotesi, deve essere utilizzato il coefficiente di ammortamento del gruppo di attività dell'utilizzatore, in modo da dare una rappresentazione più realistica del deterioramento fisico dei beni.

Peraltro, la deroga al criterio generale opera 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. (si veda la ris. Agenzia delle Entrate 20.12.2010 n. 133/E).

Cespiti accessori a quelli principali

Secondo la C.T. II° Trento 23.1.2012 n. 4 , per individuare l'aliquota di ammortamento applicabile ad attrezzature accessorie ad un impianto principale, occorre avere riguardo al fatto che le stesse siano indispensabili al processo produttivo.

In questo caso, i cespiti in esame devono essere ammortizzati unitamente al bene principale, a nulla rilevando il fatto che gli stessi siano allocati sull'impianto oppure in un laboratorio separato.

Il caso di specie atteneva cespiti utilizzati come strumenti di controllo e di collaudo, cioè per realizzare i test qualitativi sulle materie prime e sul prodotto finito richiesti dalla normativa e dalla regolamentazione nazionale ed internazionale di settore. La società aveva classificato i cespiti tra le attrezzature, applicando il coefficiente di ammortamento per esse previsto.

➤ **Ammortamento accelerato e anticipato**

L'art. 1 c. 33 lett. n) n. 1 della L. 244/2007 ha abrogato l'art. 102, c. 3 del TUIR, eliminando, in tal modo, la possibilità di effettuare ammortamenti anticipati ed accelerati a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2007.

➤ **Ammortamento ridotto**

Anteriormente all'entrata in vigore della riforma fiscale, nell'ipotesi in cui la misura dell'ammortamento fosse inferiore a quella risultante dall'applicazione dei coefficienti ministeriali (misura massima), prevedeva la possibilità di dedurre la differenza tra il massimo ammesso in deduzione e la quota effettivamente portata ad abbattimento del reddito d'impresa nei successivi esercizi. Peraltro, qualora l'ammortamento fosse stato effettuato in misura inferiore alla metà della misura massima, la differenza tra la deduzione effettuata ed il 50% dell'ammortamento massimo non era più deducibile, né nei periodi d'imposta successivi, né al termine del periodo di ammortamento, salvo che tale differenza fosse dovuta all'effettivo minor utilizzo del bene rispetto a quello normale del settore. Tale differenza doveva essere distintamente indicata nel registro dei beni ammortizzabili.

Per i soggetti che hanno effettuato, nella precedente disciplina, ammortamenti in misura inferiore al 50% del coefficiente tabellare, la differenza tra la deduzione effettuata ed il 50% dell'ammortamento massimo rileva solo all'atto della cessione del bene (determinando una minore plusvalenza o una maggiore minusvalenza), senza poter essere dedotta a titolo di ammortamento (ris. Agenzia delle Entrate 22.4.2005 n. 51/E).

Dal 1.1.2004

Dal 1.1.2004 la norma non contiene alcuna disposizione specifica in ordine agli ammortamenti ridotti: infatti, l'art. 67, c. 4 del «vecchio» Tuir non trova alcuna corrispondenza nell'ambito del «nuovo» Tuir.

Ciò "non può essere interpretata quale volontà del legislatore di escludere - in tema di calcolo degli ammortamenti - la possibilità di applicare coefficienti inferiori a quelli stabiliti dal DM 31.12.1988 (ris. Agenzia delle Entrate 22.4.2005 n. 51/E).

Pertanto, il quadro normativo vigente dall'1.1.2004 comporta (ris. Agenzia delle Entrate 22.4.2005 n. 51/E e 17.6.2005 n. 78/E):

- contrariamente a quanto previsto nel «vecchio» Tuir, nel caso di ammortamento effettuato in misura inferiore al 50% della misura massima, la possibilità di "recuperare" nei successivi esercizi la differenza tra la deduzione effettuata ed il 50% dell'ammortamento massimo;
- analogamente a quanto già previsto dal vecchio Tuir, la possibilità di continuare a dedurre nei successivi esercizi gli ammortamenti effettuati in misura inferiore a quella ordinaria, ma comunque pari o superiore alla metà della misura massima.

➤ Beni concessi in comodato

In relazione ad un bene concesso in comodato a terzi, il soggetto comodante può dedurre il costo nei vari esercizi di competenza mediante la procedura di ammortamento, se sono sussistenti i requisiti di **inerenza** all'attività d'impresa (ai sensi dell'art. 109 del TUIR), di **strumentalità** del bene per l'esercizio dell'impresa (art. 102 del TUIR), e **dell'entrata in funzione** del bene (art. 102 del TUIR).

Serve poter identificare un preciso ruolo dei beni concessi in comodato all'interno dell'impresa.

Nell'ipotesi di comodato, infatti, il bene, anche se fisicamente non collocato nel luogo di ordinario svolgimento dell'attività e anche se non utilizzato in maniera diretta, può risultare parte integrante del complesso di beni organizzati dall'imprenditore ai fini del raggiungimento delle finalità dell'impresa, in quanto favorisce il consolidamento e lo sviluppo dei rapporti commerciali con il comodatario e la diffusione sul mercato dei prodotti commercializzati (ris. Agenzia delle Entrate 16.5.2008 n. 196/E).

Per esercizio dell'impresa deve intendersi lo svolgimento non solo 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.

I principi affermati paiono estensibili anche alla locazione, in forza di quanto precisato dalla ris. Agenzia delle Entrate 20.12.2010 n. 133/E.

La deducibilità degli ammortamenti sui beni concessi in comodato è stata riconosciuta dalla giurisprudenza (C.T.C. 17.5.93 n. 1893), secondo cui, in presenza del contratto di specie, non viene meno la strumentalità del bene concesso in uso.

La deducibilità del costo dei beni concessi in comodato è stata riconosciuta dalla prassi nel caso di alcune tavole-mostra contenenti oggetti di rubinetteria concessi in comodato a fini pubblicitari ai propri clienti concessionari (R.M. 18.5.76 n. 9/746): nel caso di specie, il costo è stato ritenuto deducibile, quale costo di pubblicità, nell'esercizio in cui la merce esposta nelle tavole-mostra risultava completamente deteriorata ed inservibile per qualsiasi ulteriore possibile commercializzazione.

In un altro caso, in cui il bene (stampi) non era utilizzato direttamente dal proprietario, ma concesso in comodato ad un terzo, è stato chiarito che, avendo lo stesso carattere strumentale per l'impresa concedente, le relative quote di ammortamento erano deducibili dal reddito d'impresa del comodante (R.M. 8.9.79 n. 9/1269).

Interruzione del contratto di comodato

La ris. Agenzia delle Entrate 16.5.2008 n. 196/E ha precisato che "nell'ipotesi di risoluzione anticipata o di cessazione naturale del contratto di comodato, la quota di ammortamento deducibile nel periodo d'imposta della risoluzione o della cessazione dovrà essere ragguagliata ai giorni che intercorrono tra l'inizio del periodo d'imposta e la data di risoluzione o cessazione ...". Tale indicazione vale nel caso in cui il bene, una volta rientrato nella disponibilità del comodante, non venga utilizzato immediatamente, in via diretta o indiretta, nell'attività d'impresa di quest'ultimo".

➤ Beni in leasing

Rinvio.

➤ Affitto/Usufrutto di azienda

Le quote di ammortamento dei beni materiali compresi nell'azienda data in usufrutto (affitto) sono deducibili dal reddito dell'usufruttuario (affittuario). Tali quote (art. 102, c. 8 del TUIR):

- sono commisurate al costo originario dei beni risultante dalla contabilità del concedente;
- sono deducibili fino a concorrenza del costo non ancora ammortizzato ovvero, se il concedente non ha tenuto regolarmente il registro dei beni ammortizzabili (o altro libro o registro secondo le modalità di cui all' art. 13 del DPR 435/2001 e di cui all'art. 2, c. 1 del DPR 695/96), considerando già dedotte, per il 50% del loro ammontare, le quote relative al periodo di ammortamento già decorso.

Nel caso in cui il contratto di usufrutto (affitto) dell'azienda deroghi all'art. 2561 c.c., all'usufruttuario (affittuario) non fa capo l'obbligo di conservare l'efficienza dei beni aziendali e l'ammortamento dei beni viene eseguito dal concedente (nudo proprietario o locatore), a condizione che questi abbia conservato la qualità di imprenditore (art. 102, c. 8 del TUIR).

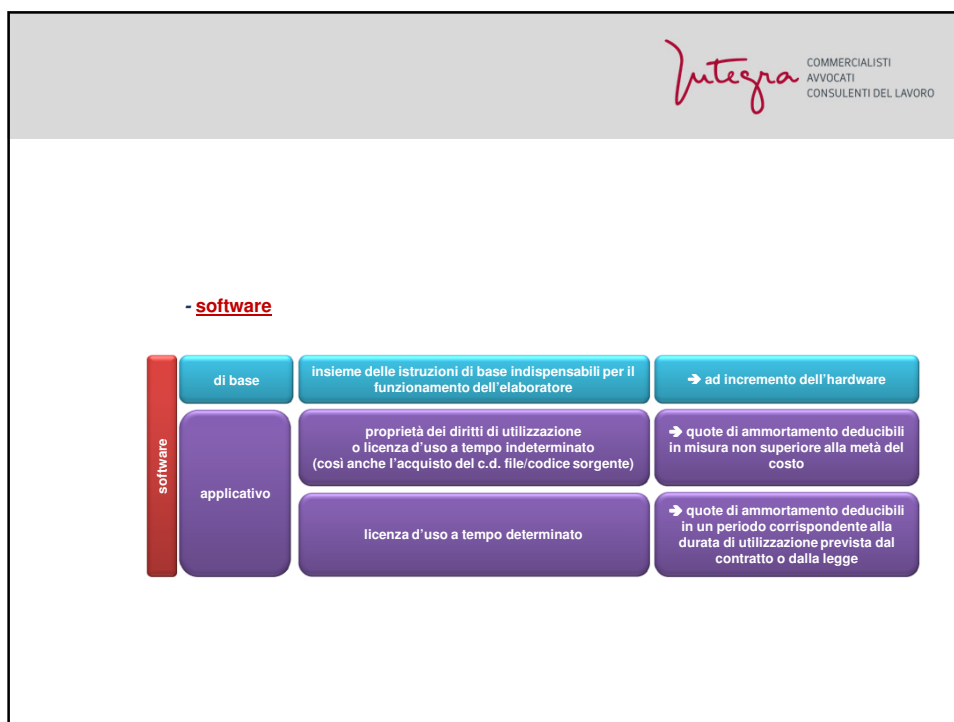
Immobilizzazioni immateriali

Immobilizzazioni immateriali

c.d. diritti d'autore (opere dell'ingegno di carattere creativo), diritti di brevetto che attribuiscono il diritto esclusivo di sfruttamento di una invenzione (metodo, processo, una macchina, ecc.), diritti di utilizzazione dei processi, informazioni, formule relativi ad esperienze maturate in campo industriale, commerciale o scientifico. Di produzione interna o acquisiti da terzi.

✓ **QUOTE DI AMMORTAMENTO DEL COSTO DEI DIRITTI DI UTILIZZAZIONE DI OPERE DELL'INGEGNO, DEI BREVETTI, DEI PROCESSI, FORMULE ED INFORMAZIONI**

- **in misura non superiore al 50%**. → amm.to in un periodo non inferiore a due esercizi. Dal periodo d'imposta in corso al 4.7.2006. Anche per le quote relative a costi sostenuti in esercizi precedenti.
- **brevetti**: nuovo limite si applica dai brevetti registrati dal 4.7.2006 ovvero nei 5 anni precedenti.
- se acquistato a titolo oneroso, **know how**. Inteso come complesso delle conoscenze che sono necessarie per produrre un bene, attuare un processo, impiegare correttamente una tecnologia e come insieme delle regole di condotta che derivano da studi ed esperienze di gestione imprenditoriale (Cass. 27.2.1985 n. 1699).



Integra COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

- così anche i **beni acquisiti in esito agli studi e ricerche** ex art. 108 al netto delle spese di studio e ricerca già dedotte.

✓ **QUOTE DI AMMORTAMENTO DEL COSTO DEI MARCHI D'IMPRESA**
- **in misura non superiore ad un diciottesimo del costo** → ammortamento in un periodo non inferiore a 18 anni. Dal periodo d'imposta in corso al 4.7.2006. Anche per le quote relative a costi sostenuti in esercizi precedenti.

✓ **QUOTE DI AMMORTAMENTO DEL COSTO DEI DIRITTI DI CONCESSIONE E DEGLI ALTRI DIRITTI ISCRITTI**

- in misura corrispondente alla durata di utilizzazione prevista dal contratto o dalla legge

- diritti di usufrutto su azioni → Cassazione 26.1.2000 n. 848 si applica il terzo comma dell'art. 108

✓ **QUOTE DI AMMORTAMENTO DEL VALORE DI AVVIAMENTO ISCRITTO**

- in misura non superiore ad un diciottesimo del valore iscritto nell'attivo del bilancio.

- Ris. Agenzia delle Entrate 15.12.2004 n. 154/E → «valore iscritto» e non «costo» → assume rilievo la valutazione degli amministratori in sede di redazione del bilancio

- Cass. 16.4.2008 n. 9950. Non precluso il sindacato dell'amministrazione finanziaria sulla effettiva esistenza e sul valore della posta dedotta.

Dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2005. Anche per le quote relative a costi sostenuti in esercizi precedenti.

✓ **SOGGETTI CHE ADOTTANO I PRINCIPI CONTABILI INTERNAZIONALI**

DEDUZIONE COSTO DEI MARCHI

DEDUZIONE COSTO AVVIAMENTO

- ammessa alle stesse condizioni e con gli stessi limiti annuali previsti dai c. 1 e 3 art. 103 Tuir, a prescindere dall'imputazione a conto economico. Stessa disciplina per i beni immateriali a vita utile indefinita (art. 10 DM 8.6.2011).

IAS 38 per esempi di attività immateriali con vita utile indefinita: marchi, nomi commerciali, testate giornalistiche.

✓ **QUOTE DI AMMORTAMENTO DELLE IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI DI AZIENDE IN AFFITTO O USUFRUTTO**

- si applica il c. 8 dell'art. 102 Tuir

✓ **AMMORTAMENTI ANTICIPATI**

- mai stati ammessi

✓ **DIMEZZAMENTO DELL'ALIQUTA NEL PRIMO ESERCIZIO E DEDUZIONE INTEGRALE SE COSTO INFERIORE AD EURO 516,46**

- disposizioni previste per le immobilizzazioni materiali e non applicabili alle immobilizzazioni immateriali

✓ **RIALLINEAMENTO DEI VALORI A SEGUITO OPERAZIONI STRAORDINARIE**

- art. 176 , c. 2-ter, Tuir

- art. 15, D.L. 185/2008

➔ per marchi ed avviamento 1/9; 1/10 dal periodo d'imposta in corso al 27.2.2011

➔ per le altre attività immateriali, nel limite della quota imputata al conto economico

- ✓ **ELIMINAZIONE DI BENI NON COMPLETAMENTE AMMORTIZZATI**
 - caso non espressamente disciplinato
 - art. 101, c. 4, Tuir

- ✓ **DIVERGENZA TRA CRITERI DI AMMORTAMENTO CIVILISTICO E FISCALE**
 - abrogazione regime delle deduzioni extra-contabili
 - impossibile stanziare in bilancio rettifiche di valore ed accantonamenti esclusivamente in esecuzione di norme tributarie
 - deducibilità dei componenti negativi se imputati a conto economico.
 - quota fiscale > quota imputata → non più possibile indicazione nel quadro EC
 - quota fiscale < quota imputata → variazioni fiscali in aumento



C. Disciplina fiscale del leasing finanziario

✓ quadro normativo, di prassi ed interpretativo

art. 102, c. 7, d.p.r. 917/1986

art. 54, d.p.r. 917/1986

art. 96, d.p.r. 917/1986

artt. 5 e 5-bis, d.lgs. 15.12.1997 n. 446

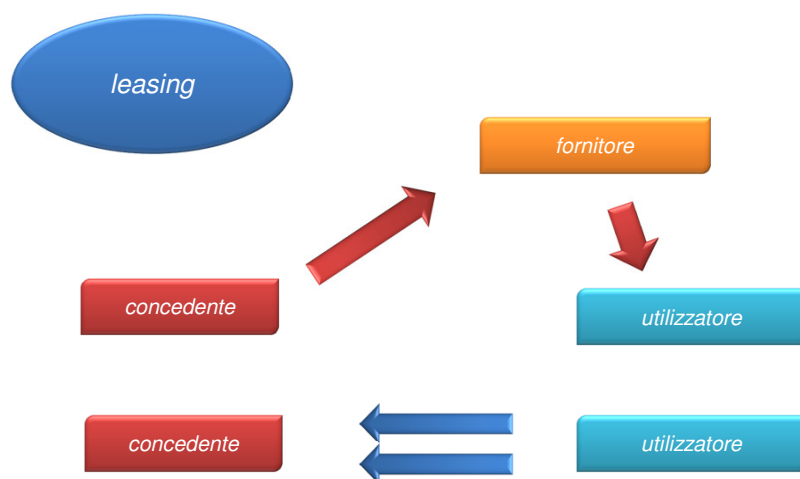
art. 4-bis, c. 1, lett. b), D.L. 2.3.2012 n. 16, conv. L. 26.4.2012 n. 44

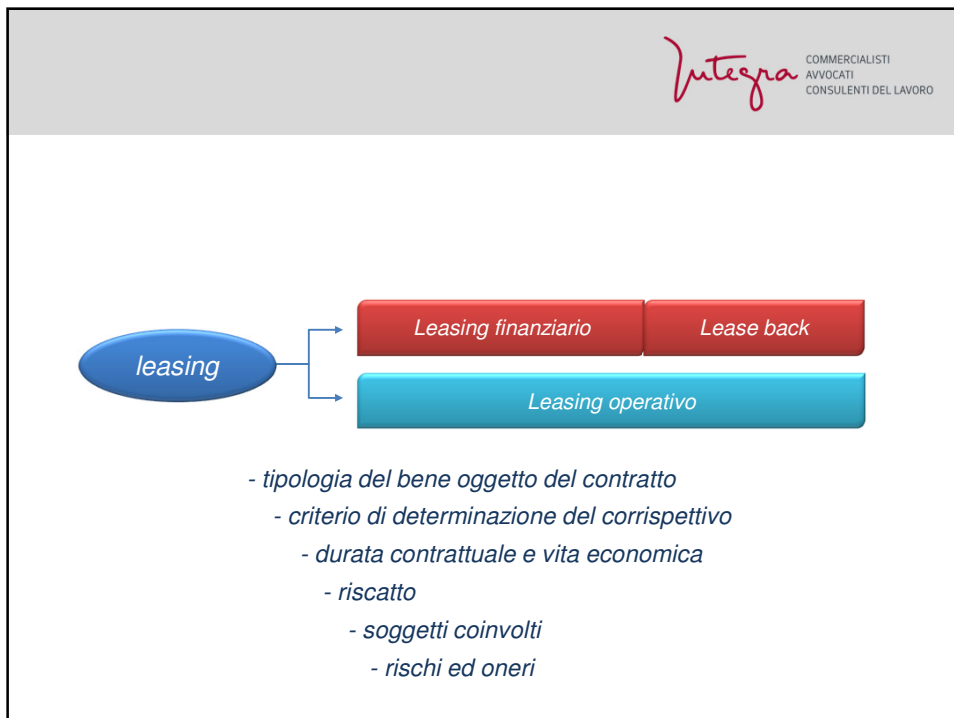
art. 1, c. 162 e 163, L. 27.12.2014 n. 147 (legge di stabilità 2014)

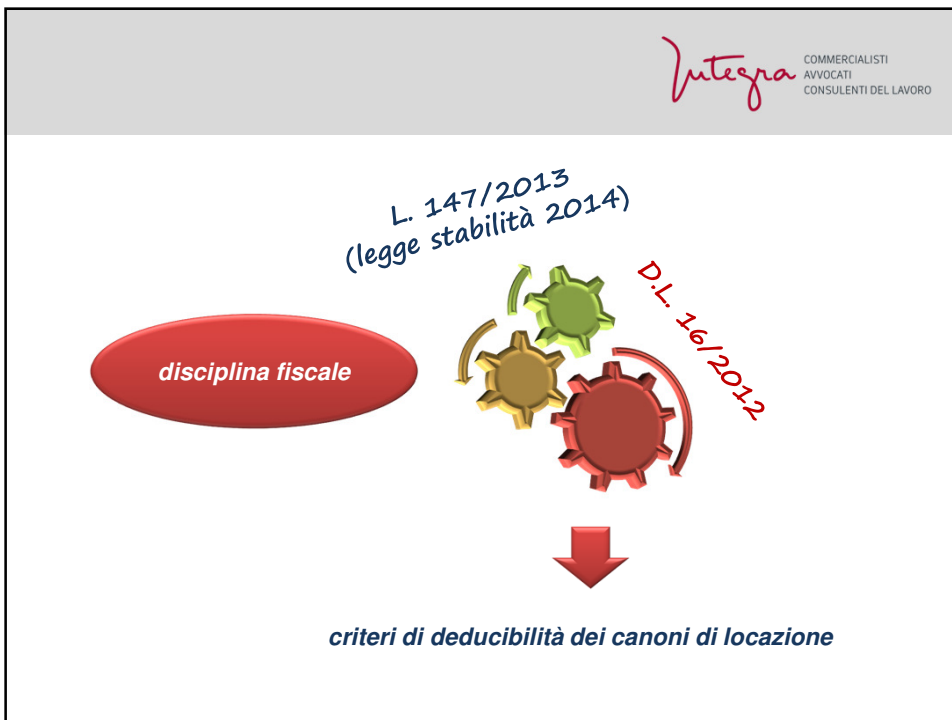
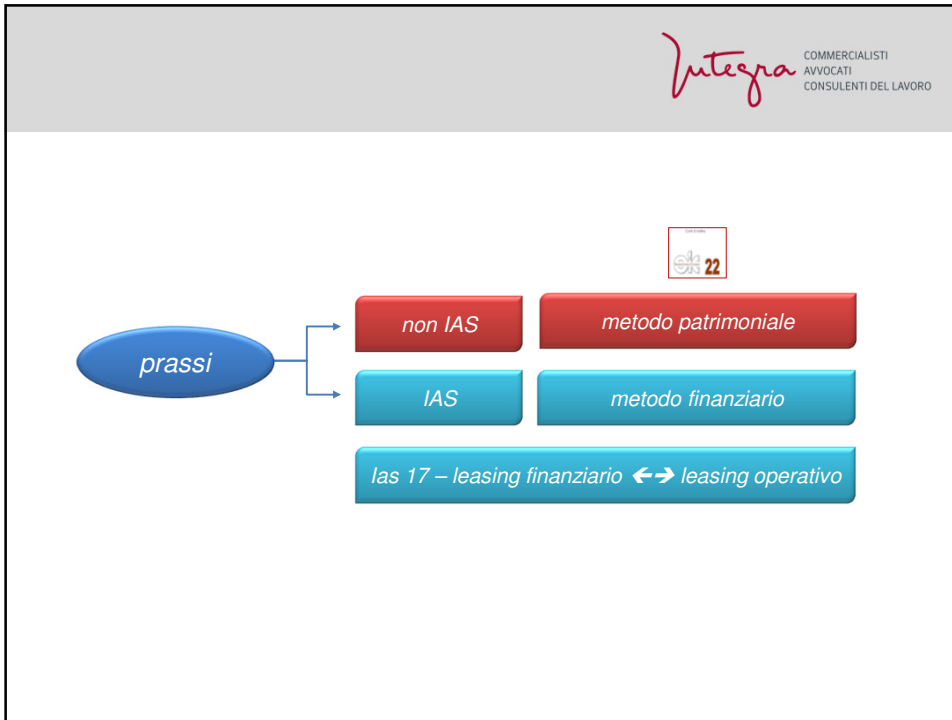
Circolare Agenzia delle Entrate 29.5.2013 n. 17

Circolare Assilea 28.5.2012 n. 18

Circolare Assonime 28.5.2012 n. 14







Integra COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

*Per utilizzatore che imputa a conto economico i canoni.
 Previa imputazione a conto economico ex art. 109, c. 4, tuir.
 Deduzione in tempi più brevi.
 Norme applicabili alle imprese e professionisti ai fini ired, irpef.
 Per irap, variazione corrispondente alla quota interessi passivi.
 ⚠ Non modificati i regimi preesistenti → possibili coesistenza di diversi regimi.*

Integra COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

ART. 102 D.P.R. 917/1986 *ante legge stabilità per il 2014*

1. Le quote di ammortamento del costo dei beni materiali strumentali per l'esercizio dell'impresa sono deducibili a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene.
2. La deduzione è ammessa in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale*, ridotti alla metà per il primo esercizio. I coefficienti sono stabiliti per categorie di beni omogenei in base al normale periodo di deperimento e consumo nei vari settori produttivi.
- [3. ...]
4. In caso di eliminazione di beni non ancora completamente ammortizzati dal complesso produttivo, il costo residuo è ammesso in deduzione.
5. Per i beni il cui costo unitario non è superiore a 516,46 euro è consentita la deduzione integrale delle spese di acquisizione nell'esercizio in cui sono state sostenute.

6. Le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione, che dal bilancio non risultino imputate ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono, sono deducibili nel limite del 5 per cento del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili quale risulta all'inizio dell'esercizio dal registro dei beni ammortizzabili; per le imprese di nuova costituzione il limite percentuale si calcola, per il primo esercizio, sul costo complessivo quale risulta alla fine dell'esercizio [**per i beni ceduti, nonché per quelli acquisiti nel corso dell'esercizio, compresi quelli costruiti o fatti costruire, la deduzione spetta in proporzione alla durata del possesso ed è commisurata, per il cessionario, al costo di acquisizione**]. L'eccedenza è deducibile per quote costanti nei cinque esercizi successivi. Per specifici settori produttivi possono essere stabiliti, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, diversi criteri e modalità di deduzione. Resta ferma la deducibilità nell'esercizio di competenza dei compensi periodici dovuti contrattualmente a terzi per la manutenzione di determinati beni, del cui costo non si tiene conto nella determinazione del limite percentuale sopra indicato.

7. Per i beni concessi in locazione finanziaria l'impresa concedente che imputa a conto economico i relativi canoni deduce quote di ammortamento determinate in ciascun esercizio nella misura risultante dal relativo piano di ammortamento finanziario. 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; in caso di beni immobili, 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. 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. →

8. Per le aziende date in affitto o in usufrutto le quote di ammortamento sono deducibili nella determinazione del reddito dell'affittuario o dell'usufruttuario. Le quote di ammortamento sono commisurate al costo originario dei beni quale risulta dalla contabilità del concedente e sono deducibili fino a concorrenza del costo non ancora ammortizzato ovvero, se il concedente non ha tenuto regolarmente il registro dei beni ammortizzabili o altro libro o registro secondo le modalità di cui all'art. 13 del decreto del Presidente della Repubblica 7 dicembre 2001, n. 435, e dell'art. 2, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 21 dicembre 1996, n. 695, considerando già dedotte, per il 50 per cento del loro ammontare, le quote relative al periodo di ammortamento già decorso. Le disposizioni di cui al presente comma non si applicano nei casi di deroga convenzionale alle norme dell'art. 2561 del codice civile, concernenti l'obbligo di conservazione dell'efficienza dei beni ammortizzabili.

9. Le quote d'ammortamento, i canoni di locazione anche finanziaria o di noleggio e le spese di impiego e manutenzione relativi ad apparecchiature terminali per servizi di comunicazione elettronica ad uso pubblico di cui alla lettera gg) del comma 1 dell'art. 1 del codice delle comunicazioni elettroniche, di cui al decreto legislativo 1° agosto 2003, n. 259, sono deducibili nella misura dell'80 per cento. La percentuale di cui al precedente periodo è elevata al 100 per cento per gli oneri relativi ad impianti di telefonia dei veicoli utilizzati per il trasporto di merci da parte di imprese di autotrasporto limitatamente ad un solo impianto per ciascun veicolo.

[...]

7. Per i beni concessi in locazione finanziaria l'impresa concedente che imputa a conto economico i relativi canoni deduce quote di ammortamento determinate in ciascun esercizio nella misura risultante dal relativo piano di ammortamento finanziario. 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; in caso di beni immobili, 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. 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.

[...]

- ✓ da
 R.M. 4.12.2000 n. 183E
 «esigenza di 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»
- ✓ a
 per ragioni «extra fiscali» è data la possibilità per le imprese utilizzatrici di stipulare contratti di qualsiasi durata senza perdere la possibilità di dedurre i canoni.

per la deducibilità dei canoni di leasing



eliminato il requisito della durata minima



*prevista una «durata minima fiscale»,
 coincidente con la durata minima in passato
 necessaria per la deducibilità, lungo la quale
 ripartire, ai soli fini fiscali, l'ammontare
 deducibile*



accertamento coeff. DM 31.12.1988

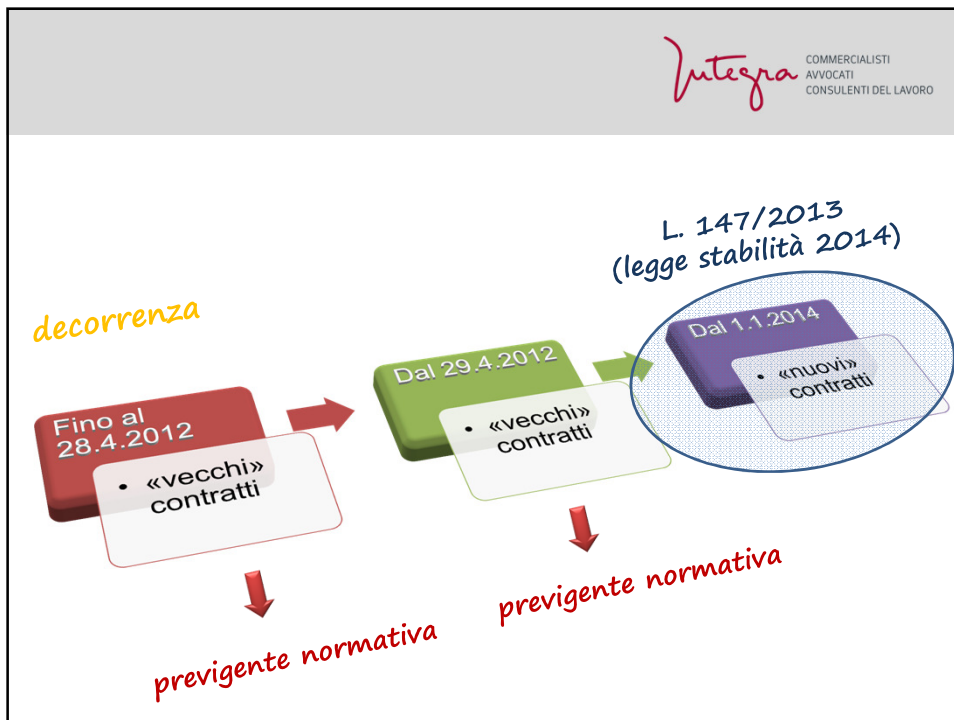
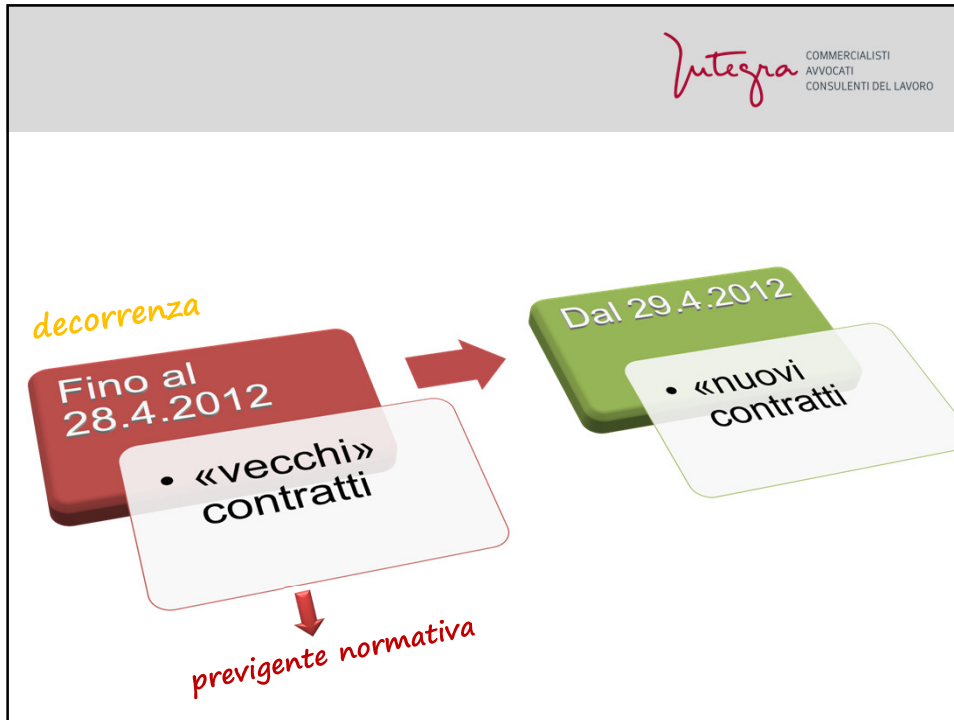


Integra COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

RF32 Altre variazioni in aumento	1	2	,00	3	4	,00	5	6	,00
	7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00
	13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00
	19	20	,00	21	22	,00	23	24	,00
	25	26	,00	27	28	,00	29	30	,00
	31	32	,00	33	34	,00	35	36	,00
								37	,00


Istruzioni per la compilazione **UNICO 2013** - Società di capitali

– **codice 35**, l'ammontare dei canoni di locazione finanziaria indeducibile ai sensi dell'art. 102, comma 7, del TUIR;



ART. 102 D.P.R. 917/1986 *testo attualmente in vigore*

1. Le quote di ammortamento del costo dei beni materiali strumentali per l'esercizio dell'impresa sono deducibili a partire all'esercizio di entrata in funzione del bene.
 2. La deduzione è ammessa in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale*, ridotti alla metà per il primo esercizio. I coefficienti sono stabiliti per categorie di beni omogenei in base al normale periodo di deperimento e consumo nei vari settori produttivi.
[3. ...]
 4. In caso di eliminazione di beni non ancora completamente ammortizzati dal complesso produttivo, il costo residuo è ammesso in deduzione.
 5. Per i beni il cui costo unitario non è superiore a 516,46 euro è consentita la deduzione integrale delle spese di acquisizione nell'esercizio in cui sono state sostenute.
-
6. Le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione, che dal bilancio non risultino imputate ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono, sono deducibili nel limite del 5 per cento del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili quale risulta all'inizio dell'esercizio dal registro dei beni ammortizzabili; per le imprese di nuova costituzione il limite percentuale si calcola, per il primo esercizio, sul costo complessivo quale risulta alla fine dell'esercizio [...]. L'eccedenza è deducibile per quote costanti nei cinque esercizi successivi. Per specifici settori produttivi possono essere stabiliti, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, diversi criteri e modalità di deduzione. Resta ferma la deducibilità nell'esercizio di competenza dei compensi periodici dovuti contrattualmente a terzi per la manutenzione di determinati beni, del cui costo non si tiene conto nella determinazione del limite percentuale sopra indicato.

7. Per i beni concessi in locazione finanziaria **l'impresa concedente** che imputa a conto economico i relativi canoni deduce quote di ammortamento determinate in ciascun esercizio nella misura risultante dal relativo piano di ammortamento finanziario. 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 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. 

8. Per le aziende date in affitto o in usufrutto le quote di ammortamento sono deducibili nella determinazione del reddito dell'affittuario o dell'usufruttuario. Le quote di ammortamento sono commisurate al costo originario dei beni quale risulta dalla contabilità del concedente e sono deducibili fino a concorrenza del costo non ancora ammortizzato ovvero, se il concedente non ha tenuto regolarmente il registro dei beni ammortizzabili o altro libro o registro secondo le modalità di cui all'articolo 13 del decreto del Presidente della Repubblica 7 dicembre 2001, n. 435, e dell'articolo 2, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 21 dicembre 1996, n. 695, considerando già dedotte, per il 50 per cento del loro ammontare, le quote relative al periodo di ammortamento già decorso. Le disposizioni di cui al presente comma non si applicano nei casi di deroga convenzionale alle norme dell'articolo 2561 del codice civile, concernenti l'obbligo di conservazione dell'efficienza dei beni ammortizzabili.

9. Le quote d'ammortamento, i canoni di locazione anche finanziaria o di noleggio e le spese di impiego e manutenzione relativi ad apparecchiature terminali per servizi di comunicazione elettronica ad uso pubblico di cui alla lettera gg) del comma 1 dell'articolo 1 del codice delle comunicazioni elettroniche, di cui al decreto legislativo 1° agosto 2003, n. 259, sono deducibili nella misura dell'80 per cento. La percentuale di cui al precedente periodo è elevata al 100 per cento per gli oneri relativi ad impianti di telefonia dei veicoli utilizzati per il trasporto di merci da parte di imprese di autotrasporto limitatamente ad uno impianto per ciascun veicolo.

[...]

7. Per i beni concessi in locazione finanziaria **l'impresa concedente** che imputa a conto economico i relativi canoni deduce quote di ammortamento determinate in ciascun esercizio nella misura risultante dal relativo piano di ammortamento finanziario. 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;

regola

immobili

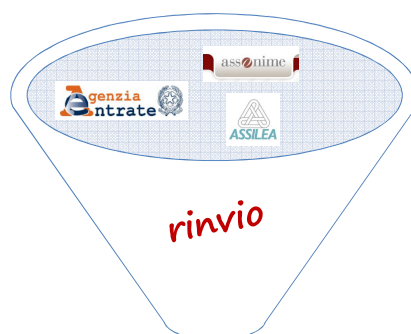
in caso di beni immobili, la deduzione è ammessa per un periodo non inferiore a dodici anni.

auto

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.

int.

La quota di interessi impliciti desunta dal contratto è soggetta alle regole dell'articolo 96.



Contratti stipulati sino al 28.4.2012 ← la durata minima è condizione per la deducibilità

- BENI MOBILI

✓ **DIVERSI DAGLI AUTOMEZZI EX ART. 164, c. 1, lett. b), d.p.r. 917/1986**

- fino al 31.12.2007: durata non inferiore alla metà del periodo di ammortamento stabilito dai coefficienti del D.M. 31.12.1988

- dal 1.1.2008: durata non inferiore ai **due terzi** del periodo di ammortamento stabilito dai coefficienti del D.M. 31.12.1988

✓ **AUTOMEZZI EX ART. 164, C. 1, lett. b), d.p.r. 917/1986**

- fino all'11.8.2006: durata non inferiore alla metà del periodo di ammortamento stabilito dai coefficienti del D.M. 31.12.1988

- dal 12.8.2008: durata non inferiore all'**intero** periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente del D.M. 31.12.1988

- BENI IMMOBILI

- fino al 3.12.2005: durata almeno pari ad otto anni.

- dal 4.12.2005 al 31.12.2007: durata non inferiore alla metà del periodo di ammortamento stabilito dal coefficiente del D.M. 31.12.1988 ed in ogni caso non inferiore ad otto anni, né superiore a quindici anni.

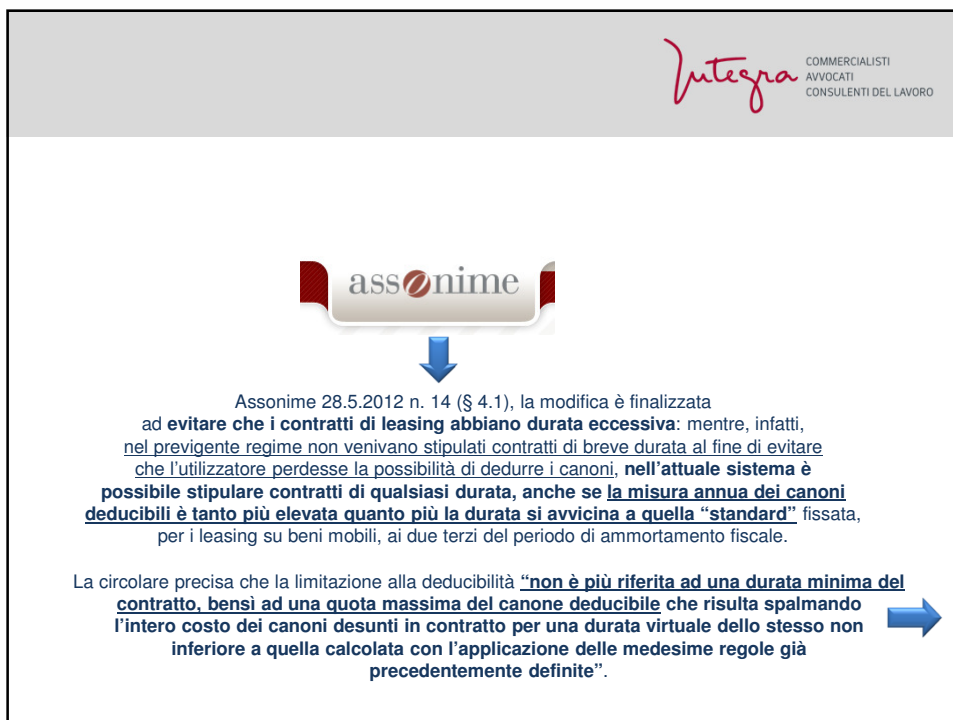
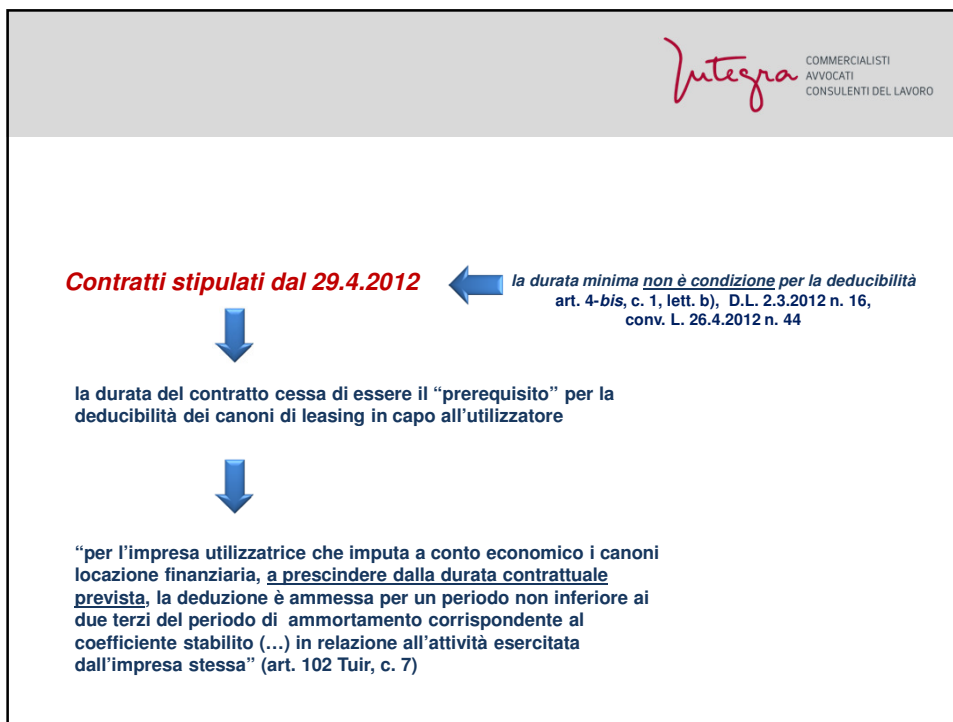
- dal 1.1.2008: durata non inferiore ai **due terzi** del periodo di ammortamento stabilito dal coefficiente del D.M. 31.12.1988 ed in ogni caso non inferiore ad **undici** anni (se regola → < 11 anni) o almeno pari a **diciotto** anni (se regola → > 18 anni).

- BENI IMMATERIALI

Il Tuir non prevede una specifica durata minima contrattuale.

Risoluzione Agenzia delle Entrate 25.2.2005 n. 27 → come per beni materiali. Quindi:

- dal 1.1.2008: durata non inferiore ai **due terzi** del periodo di ammortamento stabilito dai coefficienti del D.M. 31.12.1988 (esempio: per marchi, periodo minimo 12 anni (= due terzi di 18))



→ se la **durata del contratto** è inferiore a quella “**minima fiscale**” (ad esempio, i due terzi del periodo di ammortamento fiscale, per i beni mobili), per ciascun esercizio occorre effettuare apposite **variazioni in aumento** in sede di dichiarazione dei redditi

→ solo se la **durata effettiva** è (almeno) **pari a quella minima fiscale** vi è pieno **allineamento** tra l'ammontare dei canoni iscritto a conto economico e quello dedotto ai fini fiscali (fatte salve variazioni in aumento derivanti da altre norme, quali quelle riguardanti la quota interessi e la “quota terreno” dei leasing immobiliari).

Esempio: 


leasing immobiliare stipulato nell'agosto 2012 avente ad oggetto un fabbricato con **ammortamento fiscale pari al 3%**, la durata minima fiscale è pari a **18 anni**.


Infatti:

- il periodo di ammortamento fiscale, dato il coefficiente del 3%, è pari a 33,3 anni;
- i 2/3 di tale periodo equivalgono a 22,2 anni;

Se, ad esempio, il contratto ha una durata effettiva pari a 15 anni:

- in bilancio i canoni vengono ripartiti in 15 anni, seguendo gli ordinari criteri di competenza economico-temporale;
- ai fini fiscali la deducibilità si articola, invece, lungo un periodo minimo di 18 anni;
- per ciascuno degli esercizi di durata del contratto occorre, quindi, effettuare **apposite variazioni in aumento**.

 COMMERCIALISTI AVVOCATI CONSULENTI DEL LAVORO	
Beni mobili materiali diversi da quelli a deducibilità limitata	2/3 del periodo di ammortamento tabellare
Beni immobili	2/3 dell'ammortamento tabellare (se < 11 anni → non inferiore ad 11 anni; se > 18 anni → almeno 18 anni)
Mezzi di trasporto a deducibilità limitata	100% del periodo di ammortamento tabellare
Beni immateriali	2/3 del periodo di ammortamento tabellare, se si ritiene tuttora valida la ris. 27/2005 visto che nulla stabilisce il Tuir

 COMMERCIALISTI AVVOCATI CONSULENTI DEL LAVORO	
<p>Contratti stipulati dal 1°1.2014</p> <p>- BENI MOBILI <i>Il periodo di ammortamento ordinario a cui gli stessi sarebbero oggetto in caso di acquisto viene ridotto alla metà</i></p> <p>- BENI IMMOBILI <i>Il periodo di ammortamento ordinario viene fissato in almeno 12 anni</i></p>	<p>← <i>la durata minima <u>non è condizione</u> per la deducibilità</i></p> <p>↓</p>

TRE POSSIBILI CASI

a) DURATA DEL CONTRATTO PARI AL PERIODO DI DEDUZIONE FISCALE

Allineamento civilistico e fiscale senza necessità di effettuare alcuna variazioni in dichiarazione.

Esempio:

Bene mobile strumentale con coefficiente di ammortamento 10% (quindi 10 anni)

Durata del contratto di leasing: 5 anni

Periodo minimo di deducibilità è: $10 \text{ anni} / 2 = 5 \text{ anni}$

Quindi durata del contratto (5) = periodo di deducibilità fiscale (5)

→ i canoni imputati a conto economico sono deducibili senza dover operare variazioni in Unico.

b) DURATA DEL CONTRATTO SUPERIORE AL PERIODO DI DEDUZIONE FISCALE

Disallineamento civilistico e fiscale senza necessità di effettuare alcuna variazioni in dichiarazione.

Esempio:

Bene mobile strumentale con coefficiente di ammortamento 10% (quindi 10 anni)

Durata del contratto di leasing : 8 anni

Periodo minimo di deducibilità è: $10 \text{ anni} / 2 = 5 \text{ anni}$

Quindi durata del contratto (8) > periodo di deducibilità fiscale (5)

→ i canoni sono deducibili con lo stesso ritmo con cui sono imputati a conto economico senza dover operare variazioni in Unico.

c) DURATA DEL CONTRATTO INFERIORE AL PERIODO DI DEDUZIONE FISCALE

Disallineamento civilistico e fiscale con necessità di effettuare variazioni in dichiarazione.

Esempio:

Bene mobile strumentale con coefficiente di ammortamento 10% (quindi 10 anni)

Durata del contratto di leasing : 3 anni

Periodo minimo di deducibilità è: 10 anni / 2 = 5 anni

Quindi durata del contratto (3) < periodo di deducibilità fiscale (5)

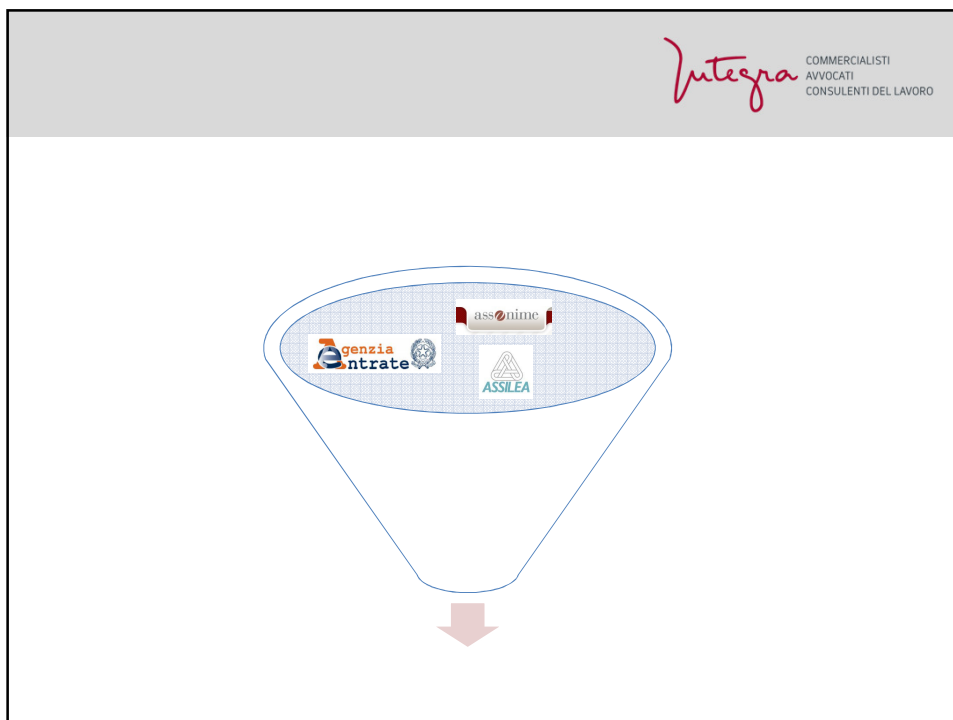
- *i canoni sono deducibili in un periodo più lungo rispetto a quello di imputazione a conto economico, operando variazioni in aumento in Unico ed iscrivendo la fiscalità differita attiva.*
- *Gli importi non dedotti saranno recuperati attraverso variazioni in diminuzione operate al termine della durata del contratto di leasing.*

«Durata»

a) Di deve avere riguardo al coefficiente di ammortamento stabilito dal DM 31.12.1988 per il **settore di attività dell'impresa utilizzatrice**

b) Coefficienti assunti per l'entità stabilita del DM 31.12.1988 **senza riduzione alla metà per il primo esercizio**

c) **Rileva la durata contrattuale e non quella effettiva.** L'eventuale riscatto anticipato non comporta la ripresa a tassazione dei canoni già dedotti




Integra COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

- ✓ **RECUPERO DELLE ECCEDENZE NON DEDOTTE**
- ✓ **RISCATTO DEL BENE CONDOTTO IN LEASING**
- ✓ **MANCATO RISCATTO DEL BENE CONDOTTO IN LEASING**
- ✓ **CESSIONE DEL CONTRATTO DI LEASING**
- ✓ **INTERESSI PASSIVI IMPLICITI**
- ✓ **QUOTA DEI CANONI DI LEASING IMMOBILIARE RELATIVA AL TERRENO**
- ✓ **REGIME FISCALE IRAP**
- ✓ **DISCIPLINA PER I LAVORATORI AUTONOMI**


↕

CIRCOLARE N.17/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 29 maggio 2013



(Modalità) Recupero delle eccedenze non dedotte



- a. **la durata contrattuale coincide con quella minima** individuata dall'articolo 102, comma 7, del TUIR: in questo caso, i canoni sono deducibili con lo stesso ritmo con cui sono imputati a conto economico;
- b. **la durata contrattuale è superiore a quella minima** individuata dall'articolo 102, comma 7, del TUIR: in tale ipotesi, i canoni sono deducibili sulla base dell'imputazione a conto economico, secondo il principio della previa imputazione al conto economico recato dall'articolo 109, comma 4, del TUIR;
- c. **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.

(Modalità) Recupero delle eccedenze non dedotte



- a. **la durata contrattuale coincide con quella minima** individuata dall'articolo 102, comma 7, del TUIR: in questo caso, i canoni sono deducibili con lo stesso ritmo con cui sono imputati a conto economico;
- b. **la durata contrattuale è superiore a quella minima** individuata dall'articolo 102, comma 7, del TUIR: in tale ipotesi, i canoni sono deducibili sulla base dell'imputazione a conto economico, secondo il principio della previa imputazione al conto economico recato dall'articolo 109, comma 4, del TUIR;
- c. **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.

NB: Differenza temporanea → necessità di stanziare in bilancio la fiscalità differita attiva (accertamento della possibilità, nei periodi d'imposta in cui si riverseranno le differenze, di produrre redditi imponibili sufficienti al loro riassorbimento)



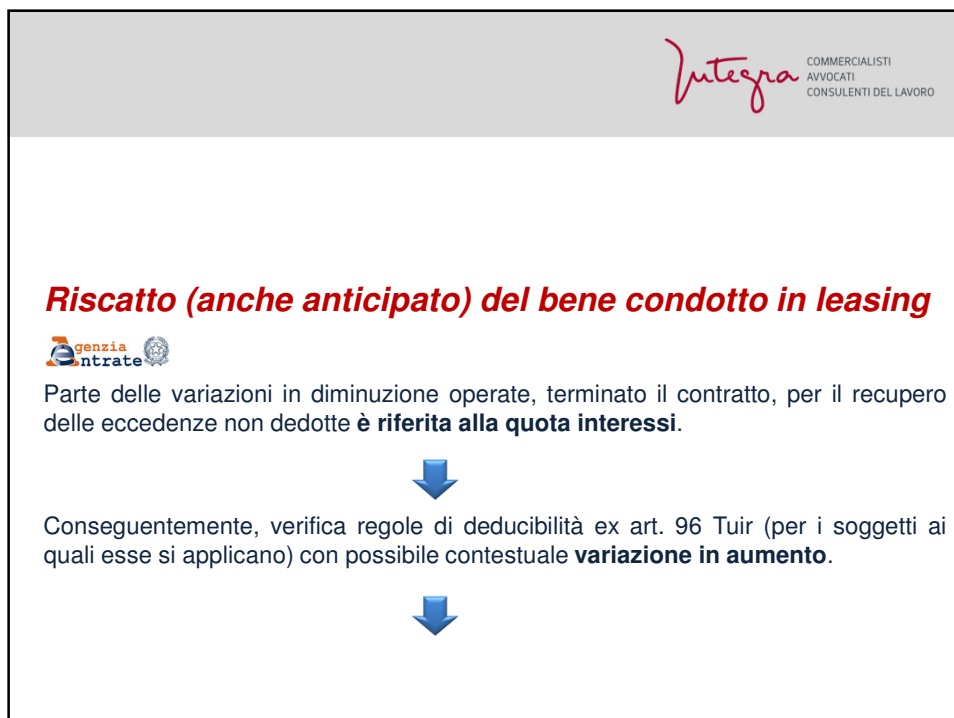
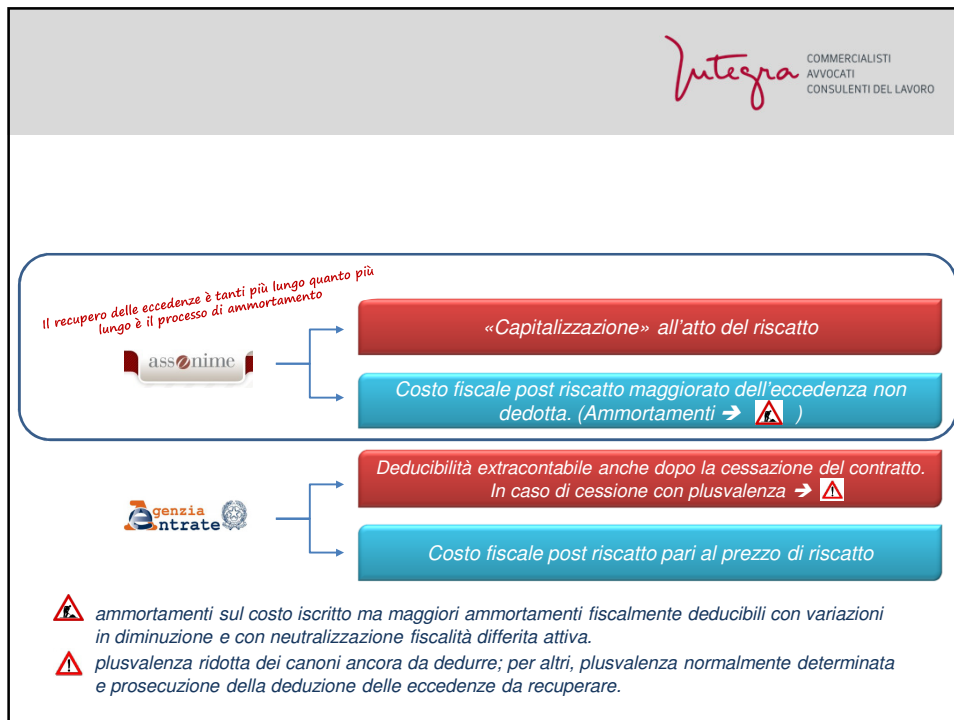
L'**eccedenza non dedotta** viene recuperata sotto forma di variazioni in diminuzione una volta terminato il contratto. Non in un'unica soluzione, ma nei limiti dell'importo massimo annuo deducibile.

Neutralizzazione della fiscalità differita attiva iscritta in attivo di stato patrimoniale.



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.). «[...] *parrebbe [...] del tutto asistemato continuare – anche se solo ai fini fiscali – a dedurre canoni di locazione rispetto ad un bene ormai di proprietà dell'impresa*»





Si ipotizzi che il contratto di *leasing*, avente ad oggetto un bene mobile,
 presenti le seguenti condizioni:

Durata contrattuale	Durata minima fiscale	Valore bene	Interessi	Riscatto 10%	
3 anni	5 anni	100.000,00	30.000,00	10.000,00	ammortamento dal 4° anno

Anni	Imputazione dei canoni a Conto economico secondo la durata contrattuale del <i>leasing</i>			Deducibilità dei canoni secondo la durata fiscale del <i>leasing</i>			Variazioni in UNICO	
	Canone	Quota capitale	Quota interessi	Canone	Quota capitale deducibile	Quota interessi	Variazione in aumento	Variazione in diminuzione
1	40.000,00	30.000,00	10.000,00	24.000,00	18.000,00	6.000,00	16.000,00	
2	40.000,00	30.000,00	10.000,00	24.000,00	18.000,00	6.000,00	16.000,00	
3	40.000,00	30.000,00	10.000,00	24.000,00	18.000,00	6.000,00	16.000,00	
4				24.000,00	18.000,00	6.000,00		24.000
5				24.000,00	18.000,00	6.000,00		24.000
	120.000,00	90.000,00	30.000,00	120.000,00	90.000,00	30.000,00	48.000,00	48.000,00

Di cui interessi:
 Euro 6.000
 Euro 6.000

verifica ex art. 96

48.000

Mancato riscatto del bene condotto in leasing



Le eccedenze non dedotte dovrebbero essere riconosciute in un'unica soluzione, tramite un'apposita variazione in diminuzione all'atto dell'abbandono del contratto (parifica questa ipotesi di cessazione dell'utilizzo del bene senza ulteriore possibilità di sfruttamento all'ipotesi di perdita ex art. 101 Tuir).



L'impresa opera come nel caso di riscatto, deducendo extracontabilmente le quote dei canoni non dedotte in vigenza del contratto (con l'eventuale ripresa a tassazione della quota interessi ex art. 96 Tuir).

Integra COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

Cessione del contratto di leasing

Il costo residuo dei canoni non ancora dedotti deve contrapporsi ai proventi realizzati nel periodo d'imposta in cui la cessione è realizzata.



* = differenza tra il valore normale del bene e la somma del valore attualizzato del prezzo di riscatto e dei canoni rimanenti
(→ C.M. 3.5.1996 n. 108/E)


Integra COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

Interessi passivi impliciti per soggetti Ires


Art. 102, c. 7, ultimo periodo, Tuir «La quota di interessi passivi «desunta dal contratto» è soggetta alle regole dell'art. 96 Tuir» (INVARIATO)

↓ ↑

Rapporto con il nuovo criterio di deducibilità fondato sulla durata minima fiscale.

 due possibili impostazioni:

- Scorporo quota interessi desunta dal contratto da dedurre lungo la durata reale del contratto secondo le limitazioni ex art. 96 Tuir; ripartendo la sola quota capitale lungo la durata minima fiscale
- Quota capitale e quota interessi ripartite lungo la durata minima fiscale per poi verificare i limiti posti dall'art. 96 Tuir alla deducibilità della quota interessi





- Per la determinazione degli interessi impliciti è possibile continuare a fare riferimento ai criteri del D.M. 24.4.1998 (per i soggetti che non redigono il bilancio secondo i principi contabili internazionali).
- **Peraltro, la quota interessi è determinata ripartendo in modo lineare gli interessi totali non in base alla durata contrattuale, ma in base alla durata minima fiscale.**

Quota relativa al terreno dei canoni di leasing immobiliare

Art. 36, c. 7-bis, D.L. 223/2006, conv. L. 248/2006

Variatione in aumento da eseguire perché riferita all'area sottostante il fabbricato strumentale condotto in leasing.

Variatione pari al 20% (o 30% per i fabbricati industriali) della quota capitale complessiva di competenza di ciascun periodo.



- **La parte non deducibile riferita all'area è calcolata avendo riguardo alla quota capitale determinata ai fini fiscali (e non a quella iscritta in bilancio).**
- La quota non dedotta incrementa il costo fiscale del bene dopo il riscatto (Circ. Agenzia delle Entrate 16.2.2007 n. 11)

Regime fiscale Irap

A) Società di capitali ed enti commerciali

→ il principio di derivazione (art. 5 d.lgs. 446/1997) è derogato:

- ✓ per tutti in contratti di leasing: per la ripresa (definitiva) a tassazione relativa alla QUOTA INTERESSI AI FINI IRAP
 GLI INTERESSI IMPLICITI (INDEDUCIBILI) SONO DETERMINATI RIPARTENDO LA QUOTA INTERESSI IN MODO LINEARE LUNGO LA DURATA EFFETTIVA DEL CONTRATTO (criterio forfettario DM 24.4.1998)
- ✓ per i leasing immobiliari: per la ripresa a tassazione riferibile al TERRENO

B) Società di persone ed imprenditori individuali

→ non principio di derivazione, ma assunzione delle componenti reddituali così come risultanti in base alle regole del Tuir.

Ne consegue:

- a) Variazione definitiva in aumento da operare per la quota interessi
- b) Variazione temporanea ex art. 102, c. 7, Tuir sulla quota capitale se la durata effettiva del contratto è inferiore a quella minima fiscale.

Peraltro → se contabilità ordinaria possibile OPZIONE per la determinazione in base al bilancio → eliminando le descritte problematiche conseguenti alla riformulazione dell'art. 102, c. 7, Tuir

Disciplina per i lavoratori autonomi

Anche per gli esercenti arti e professioni è stata eliminata la condizione, per la deducibilità dei canoni, della durata contrattuale minima.

Le modifiche introdotte dal D.L. 16/2012 non producono alcun effetto con riguardo alla disciplina dei contratti di leasing immobiliare. Restano ferme le norme, applicabili ai contratti stipulati nel periodo dal 1.1.2007 al 31.12.2009, previste dalla lett. c), c. 334, art. 1, legge 27.12.2006 n. 296.

Quindi, **le modifiche al comma 2 dell'art. 54 del Tuir operano esclusivamente con riferimento ai contratti di leasing aventi ad oggetto beni mobili stipulati dal 29 aprile 2012.**



Post legge di stabilità per il 2014

Per i contratti stipulati dal 1° gennaio 2014 si deve distinguere tra:

- **BENI MOBILI**

Deduzione consentita per un periodo non inferiore alla metà del periodo di ammortamento

- **BENI IMMOBILI STRUMENTALI**

Deducibilità sempre ammessa (prima solo per i contratti 2007/2009).

Periodo minimo di deduzione ridotto a 12 anni.

Se utilizzo promiscuo → deducibilità ridotta al 50%

Scorporo della quota attribuibile al valore del terreno.