

SOMMARIO

IN SINTESI

I. L'AMMORTAMENTO DEI BENI MATERIALI	3
Normativa civilistica	3
Normativa fiscale	3
Prassi amministrativa	6
Giurisprudenza	14
Classificazione delle immobilizzazioni materiali ex art. 2426 c.c.	14
Schema n. 1 – Valore da ammortizzare	16
Schema n. 2 – Profili fiscali degli ammortamenti	17
Schema n. 3 – Aree asservite a fabbricati strumentali	18
Schema n. 4 – Criteri di determinazione “civilistica” delle quote di ammortamento	19
Schema n. 5 – Criteri di determinazione “fiscale” delle quote di ammortamento	20
Schema n. 6 – Mezzi di trasporto a motore ex art. 164 del TUIR - Nuovo e vecchio regime di deducibilità	21
Schema n. 7 – Mezzi di trasporto a motore ex art. 164 del TUIR - Disciplina dei veicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti	22
II. L'AMMORTAMENTO DEI BENI IMMATERIALI	23
Normativa civilistica	23
Normativa fiscale	25
Criteri e limiti dell'ammortamento	26
Prassi amministrativa	27
Giurisprudenza	29
Schema n. 1 – Diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno.....	32
Schema n. 2 – Brevetti industriali	33
Schema n. 3 – Know how.....	34
Schema n. 4 – Software.....	35
Schema n. 5 – Marchi	36
Schema n. 6 – Concessioni, licenze e diritti simili	37
Schema n. 7 – Avviamento.....	38
III. I BENI IN LEASING	39
Normativa civilistica	39
Normativa fiscale “ante” Legge finanziaria 2008	40
Normativa fiscale applicabile ai contratti stipulati dal 1° gennaio 2008 ...	41
Normativa fiscale applicabile ai contratti stipulati dal 29 aprile 2012	42
Normativa fiscale applicabile ai contratti stipulati dal 1° gennaio 2014 ...	43

Prassi amministrativa	43
Giurisprudenza	45
Leasing finanziario	46
Profili fiscali del leasing finanziario per i contratti stipulati <i>ante</i> 1 gennaio 2008 e dal 1 gennaio 2008 al 28 aprile 2012	49
Profili fiscali del leasing finanziario per i contratti stipulati dal 29 aprile 2012 al 31 dicembre 2013 e dal 1 gennaio 2014	50
Sale and lease back	51
Leasing operativo	51
IV. I BENI NELL’AFFITTO D’AZIENDA	53
Normativa civilistica	53
Normativa fiscale	54
Prassi amministrativa	55
Giurisprudenza	55
Soggetti coinvolti e riflessi in termini di applicazione delle disposizioni fiscali	56
ANALISI	
I. L’AMMORTAMENTO DEI BENI MATERIALI	61
1. IL PROCESSO DI AMMORTAMENTO. I BENI E I COSTI AMMORTIZZABILI	61
1.1 Profilo civilistico	61
I fattori produttivi “pluriennali”	61
Le immobilizzazioni materiali	61
Gli investimenti immobiliari	62
Il processo di ammortamento	63
I beni ammortizzabili	65
L’ammortamento dei terreni	65
Il costo di produzione	76
Le rivalutazioni	80
Le svalutazioni	81
I trattamenti contabili di riferimento e alternativo previsti dallo IAS 16	83
1.2 Profilo fiscale	85
I coefficienti di ammortamento	85
I riflessi fiscali del “component approach”	88
I beni ammortizzabili	90
Gli immobili strumentali	91
Gli immobili relativi all’impresa individuale	92
Le immobilizzazioni materiali per investimento (IAS 40)	93
I beni concessi in comodato	97
I beni non ammortizzabili. I terreni relativi ai fabbricati strumentali	99
La situazione ante D.L. n. 223/2006	101

L'art. 36, commi 7, 7-bis e 8, del D.L. n. 223/2006	104
Gli immobili strumentali ammortizzabili	105
Gli immobili che non possono essere definiti "cielo-terra"	107
Gli immobili acquisiti in leasing	108
Il criterio forfetario per lo "scorporo" del valore dell'area	111
Il confronto tra il costo esposto in bilancio e la percentuale forfetaria	112
Il diritto di superficie sul terreno	113
Lo scorporo in presenza di fabbricati acquisiti in leasing	117
I fabbricati assegnati dai consorzi alle imprese consortili	118
I costi incrementativi e le rivalutazioni	118
Il bilancio rilevante	120
La nozione di fabbricato industriale	121
Le aree acquistate "autonomamente" dal fabbricato	124
Le modalità di determinazione delle plus/minusvalenze	128
Le imprese che hanno rivalutato il valore del fabbricato insieme a quello dell'area	130
La decorrenza della disciplina	130
Il costo ammortizzabile ai fini fiscali	136
La capitalizzazione degli interessi passivi	138
Il differimento del pagamento oltre i normali termini	143
La capitalizzazione dei costi di start up e di pre-produzione	143
Le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione	146
Le acquisizioni a titolo gratuito. I contributi in conto capitale	150
Le acquisizioni in permuta	152
I costi di smaltimento e di bonifica	153
Le rivalutazioni e le svalutazioni	155
2. I CRITERI DI DETERMINAZIONE DELLE QUOTE DI AMMORTAMENTO	162
2.1 Profilo civilistico	162
La rilevazione in bilancio dei beni	162
La decorrenza dell'ammortamento	162
La vita utile del bene	163
L'ammortamento sistematico	165
2.2 Profilo fiscale	169
La decorrenza dell'ammortamento	169
L'ammortamento ordinario	171
Gli ammortamenti "ridotti" ed il principio di derivazione	172
L'ammortamento accelerato	175
L'ammortamento anticipato	177
La disciplina vigente prima della riforma del diritto societario	178
Le novità introdotte dalla riforma del diritto societario e da quella fiscale	180
La disciplina "post" Legge finanziaria 2008	182

Gli ammortamenti e le spese relativi a beni a deducibilità limitata.	
Le auto aziendali.....	184
I mezzi di trasporto a motore	188
I “falsi” autocarri.....	190
Le spese e gli altri componenti negativi	192
Le spese di manutenzione	192
I veicoli utilizzati “esclusivamente” come beni strumentali all’attività d’impresa.....	193
I veicoli adibiti a uso pubblico	197
I veicoli diversi da quelli utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell’esercizio dell’impresa e da quelli adibiti ad uso pubblico	197
I mezzi di trasporto utilizzati dagli agenti e dai rappresentanti di commercio.....	199
I limiti massimi di rilevanza dei costi dei veicoli a deducibilità parziale	200
I mezzi di trasporto concessi in uso promiscuo ai dipendenti.....	201
I mezzi di trasporto concessi in uso promiscuo ai collaboratori	207
La deducibilità dei canoni di noleggio.....	207
Le plusvalenze e le minusvalenze dei mezzi di trasporto	209
La impossibilità di disapplicare le disposizioni sulla indeducibilità dei costi	210
L’ammortamento delle apparecchiature per la telefonia fissa e mobile.....	212
I beni di valore unitario inferiore a euro 516,46	214
L’eliminazione dei beni dal complesso produttivo.....	215
I beni materiali strumentali per l’esercizio di alcune “attività regolate”	216
Tabelle della durata convenzionale (vita residua) tariffaria delle infrastrutture.....	217
Tabella n. 1 – Attività di distribuzione del gas naturale	217
Tabella n. 2 – Attività di trasporto del gas naturale	218
Tabella n. 3 – Attività di distribuzione di energia elettrica e gestione della rete di trasmissione nazionale.....	218
II. L’AMMORTAMENTO DEI BENI IMMATERIALI	223
1. LE IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI	223
1.1 Profilo civilistico	223
Il costo di acquisto o di produzione.....	224
Le variazioni del costo di acquisizione.....	225
1.2 Profilo fiscale.....	231
Il costo delle immobilizzazioni immateriali	231
La deduzione delle quote di ammortamento	232
La deduzione dei canoni di leasing	235

2. I DIRITTI DI UTILIZZAZIONE DELLE OPERE DELL'INGEGNO	236
2.1 Profilo civilistico	236
Le opere dell'ingegno di carattere creativo	236
Le opere dell'ingegno nei campi della cinematografia e della discografia.....	238
I criteri di ammortamento	240
2.2 Profilo fiscale.....	240
3. I BREVETTI INDUSTRIALI.....	242
3.1 Profilo civilistico	242
Le creazioni intellettuali	243
Le modalità di iscrizione nello stato patrimoniale.....	244
La procedura di ammortamento.....	245
3.2 Profilo fiscale.....	245
La deduzione delle quote di ammortamento	245
4. IL KNOW HOW	246
4.1 Profilo civilistico	246
Le modalità di iscrizione nello stato patrimoniale.....	247
4.2 Profilo fiscale.....	248
La deduzione delle quote di ammortamento	248
5. IL SOFTWARE	248
5.1 Profilo civilistico	248
La classificazione del software	249
5.2 Profilo fiscale.....	252
6. I MARCHI.....	253
6.1 Profilo civilistico	253
Le "testate editoriali"	254
La progettazione interna	256
L'acquisto dei marchi.....	256
L'acquisizione del solo diritto di utilizzazione del marchio	257
Il periodo di ammortamento	257
6.2 Profilo fiscale.....	258
La deduzione delle quote di ammortamento	258
7. I DIRITTI DI CONCESSIONE E GLI ALTRI DIRITTI ISCRITTI NELL'ATTIVO DEL BILANCIO	262
7.1 Profilo civilistico	262
Le concessioni amministrative e quelle a carattere privatistico	263
Le modalità di iscrizione nello stato patrimoniale.....	263
Il franchising.....	264
Il costo di acquisizione del vincolo sportivo e il subentro di un nuovo agente nella gestione dell'agenzia di assicurazione.....	265
Il diritto di superficie.....	265
I contratti di noleggio di durata pluriennale.....	265

7.2 Profilo fiscale	266
La procedura di ammortamento.....	266
I diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno per i quali non si verifica il trasferimento a terzi del relativo diritto di proprietà	267
I contratti di licenza di brevetti.....	267
Il franchising	268
Le somme corrisposte in caso di subentro di un nuovo agente	268
Il diritto di superficie.....	269
8. I DIRITTI DI EMISSIONE DI "GAS SERRA"	269
8.1 Profilo civilistico	269
La Direttiva n. 2003/87/CE.....	269
Il sistema di "emission trading"	270
La qualificazione dei diritti di emissione.....	271
L'iscrizione in bilancio dei diritti di emissione	271
8.2 Profilo fiscale	272
9. L'AVVIAMENTO.....	274
9.1 Profilo civilistico	274
L'avviamento originario	274
L'avviamento derivato	275
L'ammortamento dell'avviamento	276
I principi contabili internazionali.....	277
9.2 Profilo fiscale	278
L'ammortamento dell'avviamento	278
I soggetti IAS	281
L'indeducibilità della perdita derivante dall'eliminazione contabile dell'avviamento in sede di FTA.....	282
L'avviamento e lo storno del fondo di ammortamento in sede di FTA.....	284
III. I BENI IN LEASING	287
1. PROFILO CIVILISTICO	287
1.1 Il leasing finanziario.....	288
Il metodo patrimoniale.....	288
Il metodo "misto" - L'apposito prospetto	290
Il metodo "finanziario"	295
1.2 Il contratto di "sale and lease back"	300
Il trattamento contabile.....	300
Le minusvalenze	302
La nuova Direttiva contabile 2013/34/UE	302
Il "sale and lease back" finanziario - Lo IAS 17.....	303
Il "sale and lease back" operativo - Lo IAS 17	304
La retrolocazione finanziaria.....	305
1.3 Il leasing operativo	306

2. PROFILO FISCALE	307
2.1 La disciplina fiscale del leasing “ante” Legge finanziaria 2008	307
Le imprese che adottano i principi contabili nazionali	307
Le imprese che adottano i principi contabili internazionali	321
2.2 La disciplina fiscale del leasing “post” Legge finanziaria 2008	323
L’eliminazione delle deduzioni extracontabili	323
La durata dei contratti di leasing	324
La disciplina degli oneri finanziari impliciti nel contratto	326
La qualificazione fiscale del leasing	327
2.4 La disciplina fiscale del leasing “post” D.L. 2 marzo 2012, n. 16 ..	328
I chiarimenti della circolare 29 maggio 2013, n. 17/E	331
Trattamento fiscale dei canoni di leasing non ancora dedotti alla scadenza del contratto	331
Determinazione della parte della quota capitale riferibile all’area nell’ipotesi di leasing immobiliare	336
2.5 La disciplina fiscale del leasing “post” Legge di stabilità 2015	336
2.6 Il “sale and lease back”	337
2.7 Il leasing operativo	340
IV. I BENI NELL’AFFITTO D’AZIENDA	341
1. PROFILO CIVILISTICO	341
1.1 La forma e la pubblicità del contratto di affitto d’azienda	341
1.2 Le parti del contratto	342
1.3 L’oggetto del contratto	343
La differenziazione tra l’affitto d’azienda e la locazione di immobile	344
1.4 Il mantenimento della struttura aziendale	344
La conservazione delle normali dotazioni delle scorte	345
1.5 Le differenze inventariali	346
I valori “correnti”	347
1.6 L’ammortamento dei beni dell’azienda	348
La prassi contabile	349
Il parere dell’Assonime	350
2. PROFILO FISCALE	351
2.1 Il soggetto concedente	351
Il concedente non imprenditore	352
Il concedente che resta imprenditore	354
2.2 Il soggetto conduttore	354
2.3 L’ammortamento dei beni materiali e immateriali	355
L’assenza di deroga ai criteri del Codice civile	355
I casi di deroga ai criteri del Codice civile	355
2.4 Le spese di manutenzione	357
Le spese di manutenzione ordinaria	357
Le spese di manutenzione straordinaria	358

SOLUZIONI OPERATIVE

I. L'AMMORTAMENTO DEI BENI MATERIALI	361
1. Contabilizzazione di un contributo c/impianti: le due tecniche.....	361
2. Contabilizzazione di un contributo in c/impianti riconosciuto in un esercizio successivo a quello di entrata in funzione del bene.....	363
3. Spese di manutenzione - Il calcolo del plafond del 5%.....	364
4. La "revisione" della vita utile alla luce dello IAS 16.....	365
5. Contabilizzazione delle immobilizzazioni materiali secondo il metodo del "fair value".....	366
6. L'incremento e/o decremento derivante dall'applicazione del metodo del "fair value" nella contabilizzazione degli assets aziendali...	367
7. La rilevazione di un'immobilizzazione materiale secondo lo standard internazionale IAS 16	368
8. L'ammortamento secondo il <i>component approach</i> previsto dallo IAS 16.....	369
9. La contabilizzazione dell'ammortamento secondo lo IAS 16	370
10. La permuta di beni strumentali.....	370
11. L'ammortamento fiscale e la fiscalità anticipata	372
12. L'ammortamento impianto di telefonia fissa.....	374
13. Acquisto dell'autovettura in proprietà o in leasing: confronto	375
14. Cessione dell'autovettura detenuta in proprietà o in leasing: confronto.....	376
15. La deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi relativi alle c.d. auto aziendali	377
II. L'AMMORTAMENTO DEI BENI IMMATERIALI	379
1. La rilevazione delle attività immateriali generate internamente secondo lo IAS 38.....	379
2. La valutazione successiva a quella iniziale di un "intangible asset" secondo lo IAS 38.....	379
3. La contabilizzazione dell'acquisizione del marchio per produzione interna	381
4. I metodi di ammortamento per gli "intangible assets" secondo lo IAS 38.....	381
5. L'ammortamento del marchio e la rilevazione di fiscalità differita	383
6. L'eventuale cambio di stima negli ammortamenti in regime IAS	386
7. L'ammortamento dell'avviamento: prezzo soggetto a revisione	388
8. La disciplina di riallineamento	390
III. I BENI IN LEASING	393
1. Il trattamento contabile del leasing finanziario secondo lo IAS 17	393
2. Confronto tra acquisto in proprietà e acquisizione in leasing di un bene strumentale.....	394
3. Contabilizzazione di un contratto di leasing con maxicanone iniziale...	397

4. Sale and lease back	399
5. Leasing operativo	401
6. Leasing immobiliare: durata minima fiscale e scorporo area	401
IV. I BENI NELL’AFFITTO D’AZIENDA	405
1. Contabilizzazione e natura del fondo di ammortamento nel caso di mancata deroga al Codice civile	405
2. Contabilizzazione e natura del fondo di ammortamento nel caso di deroga al Codice civile	407
3. Cessione di beni e scritture contabili in caso di mancata deroga al Codice civile	407
4. Cessione di beni e scritture contabili in caso di deroga al Codice civile	409
5. La vendita di beni patrimoniali da parte dell’affittuario di azienda	410