

Facoltà ECONOMIA

Cattedra DIRITTO TRIBUTARIO

# NUOVA DISCIPLINA DEGLI AMMORTAMENTI DEI BENI MATERIALI

RELATORE

Prof. Fabio Marchetti

CANDIDATO

Antonio Guerrieri

Matr.117771

ANNO ACCADEMICO 2010/2011

## Sommario

PREMESSA .....	4
L' AMMORTAMENTO .....	5
DEFINIZIONE DI IMMOBILIZZAZIONE BENI MATERIALI .....	7
PRINCIPI CONTABILI IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI (OIC 16 e IAS 16) .....	8
ASPETTI CIVILISTICI DELLE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI .....	10
AMMORTAMENTO CIVILISTICO DELLE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI .....	16
ELABORAZIONE PIANO D'AMMORTAMENTO .....	17
VALUTAZIONE INIZIALE DEL VALORE DA AMMORTIZZARE .....	17
COSTRUZIONI IN ECONOMIA .....	20
PERMUTA DI BENI .....	21
IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI RICEVUTE A TITOLO GRATUITO .....	22
ONERI FINANZIARI RELATIVI ALLE IMMOBILIZZAZIONI .....	24
VALUTAZIONE SUCCESSIVA ALLA RILEVAZIONE INIZIALE .....	26
LA RIVALUTAZIONE DELLE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI .....	28
DETERMINAZIONE VITA UTILE DEL BENE .....	28
DEFINIZIONE DEI CRITERI DI AMMORTAMENTO CIVILISTICO .....	30
COSTO DEL TERRENO INCLUSO NELL'AMMORTAMENTO DEI FABBRICATI .....	32
LE RIDUZIONI DI VALORE.....	34
DISMISSIONI, CESSIONI E STORNO ATTIVITA' .....	34
RAPPRESENTAZIONE IN NOTA INTEGRATIVA.....	36
DEDUCIBILITA' FISCALE DELLE QUOTE DI AMMORTAMENTO .....	46
COORDINAMENTO CON LE NORME NAZIONALI .....	46
NUOVA DISCIPLINA FISCALE A PARTIRE DAL 1 Gennaio 2008 .....	47
ABROGAZIONE AMMORTAMENTO ANTICIPATO E ACCELERATO.....	48
ELIMINAZIONE AMMORTAMENTI EXTRA CONTABILI .....	49
RIALLINEAMENTO AMMORTAMENTI EXTRACONTABILI PREGRESSI .....	49
NORMA ANTIELUSIVA SUGLI AMMORTAMENTI.....	50
COORDINAMENTO DISCIPLINA CIVILISTICA E FISCALE.....	51
SOGGETTI INTERESSATI ED ESCLUSI.....	52

CAUSE DEL DISALLINEAMENTO CIVILE/FISCALE.....	52
DISCIPLINA FISCALE COEFFICIENTI D'AMMORTAMENTI.....	53
RIASSORBIMENTO ECCEDENZE PREGRESSE .....	54
VALORE RESIDUO DELL'IMMOBILIZZAZIONE .....	54
CONSEGUENZE DEL DISALLINEAMENTO DELLE DUE DISCIPLINE .....	54
DIFFERENZE PERMANENTI .....	55
DIFFERENZE TEMPORANEE .....	56
DIFFERENZE TEMPORANEE NEGATIVE .....	56
DIFFERENZE TEMPORANEE POSITIVE (IPOTESI ABROGATA DAL 2008) .....	57
ECCEDENZE EXTRACONTABILI PREGRESSE E POSSIBILI RIALLINEAMENTI .....	57
ELIMINAZIONE INTERFERENZE FISCALI E PROSPETTO EXTRACONTABILE.....	58
PROSPETTO EXTRACONTABILE.....	58
VINCOLI ALLA DISTRIBUZIONE DI UTILI E RISERVE .....	59
ABROGAZIONE DEL RICORSO ALLE DEDUZIONI EXTRACONTABILI .....	60
NUOVI POTERI DI CONTROLLO.....	60
RECUPERO ECCEDENZE PREGRESSE .....	61
TABELLA RIASSUNTIVA.....	61
DISCIPLINA AMMORTAMENTO PREVISTA DAL TUIR ( D.P.R. 917/1986 e successive integrazioni)	
.....	62
AMMORTAMENTO PER DODICESIMI .....	63
ABBROGAZIONE AMMORTAMENTO ACCELERATO .....	64
PERIODO MASSIMO D'AMMORTAMENTO E AMMORTAMENTO RIDOTTO O DECELERATO..	65
ABROGAZIONE AMMORTAMENTO ANTICIPATO .....	65
RIALLINEAMENTO ISTANTANEO E IMPOSTA SOSTITUTIVA .....	67
AGGIORNAMENTO LUGLIO 2011 .....	69
COEFFICIENTI DI AMMORTAMENTO (D.M. 31/12/88).....	71
CONCLUSIONI .....	73
La nuova normativa.....	74
BIBLIOGRAFIA .....	78

## PREMESSA

L'imputazione dei costi relativi a beni ad utilità pluriennale ha da sempre rappresentato un fondamentale strumento per la valutazione del risultato d'esercizio.

Una sua corretta applicazione infatti permette di valutare l'incidenza effettiva della quota di costo da ripartire negli anni derivante dall'acquisto dei beni che concorrono per più esercizi all'attività aziendale e produttiva.

Come tutti gli strumenti in mano alla persona umana questo processo è però teoricamente influenzabile dalla eccessiva soggettività propria della natura umana e per garantire uniformità e coerenza, necessarie per una redazione e interpretazione il più possibile oggettive, sono stati creati e codificati nel corso degli anni standard con i criteri civilistici che disciplinano a livello nazionale e internazionale le scritture contabili. Tali standard trovano espressione attuale nei principi contabili OIC (nazionali) e IAS (internazionali) e nella fattispecie riguardante specificatamente la disciplina civilistica degli ammortamenti nei principi contabili OIC 16 e IAS 16.

Allo stesso modo anche la disciplina fiscale degli ammortamenti si è evoluta nel tempo anche se permangono alcune divergenze sostanziali con la disciplina civilistica. Il principale obiettivo della disciplina fiscale è ovviamente quello di evitare comportamenti elusivi attraverso "l'arte della redazione del bilancio".

Fondamento della disciplina fiscale è senza dubbio il TUIR (Testo Unico delle Imposte sui Redditi, D.P.R.22 dicembre 1986 n. 917 e successive integrazioni) ed integrazioni legislative susseguitesi nel corso degli anni fino ad arrivare alla Legge Finanziaria 2008 (Legge 244/2007) che ha introdotto sostanziali modifiche alla disciplina fiscale degli ammortamenti.

## L' AMMORTAMENTO

L'ammortamento può essere definito un procedimento tecnico-contabile attraverso il quale il valore del bene strumentale viene ripartito nei diversi esercizi d'imposta in proporzione al deperimento e al consumo dello stesso nell'attività produttiva; il valore dei beni ad utilità pluriennale viene trasferito per quote al conto economico gravando sul risultato d'esercizio.

E' quindi, in un sistema contabile a valori storici, la ripartizione del costo (come definito nel codice civile) di un'immobilizzazione materiale tra gli esercizi della sua stimata vita utile<sup>1</sup>

In tal senso, l'ammortamento rappresenta la misura del contributo che l'immobilizzazione dà al processo produttivo.

Tale procedura si sposa con il principio della competenza economica e temporale, prevista tanto ai fini civilistici quanto a quelli fiscali, in base al quale, per la determinazione dell'utile civilistico e del reddito imponibile, si deve tener conto tanto dei proventi quanto degli oneri di competenza dell'esercizio.

Da un punto di vista esclusivamente fiscale, invece, l'ammortamento dei beni materiali deve essere effettuato in base ad appositi coefficienti ministeriali<sup>2</sup> al momento in attesa di revisione nonostante una recente determinazione che aveva fissato i termini entro il 31/12/2009<sup>3</sup> al fine di tenere conto del maggior peso nei processi produttivi acquisito dai beni ad alta tecnologia e risparmio energetico.

---

<sup>1</sup> OIC(2009) Principi Contabili 2010 – Il Sole 24ORE

<sup>2</sup> Art. 102 TUIR. Coefficienti stabiliti con D.M. 31/12/1988 soggetti a modifica ex L.244/2007

<sup>3</sup> Art. 6 D.L. 78/2009 “Manovra d'estate”

L'accelerazione dell'ammortamento di questi beni sarà compensato da nuovi coefficienti per i beni meno strategici al fine di mantenere pressoché invariati gli effetti sulle entrate erariali.

L'ammortamento dei beni materiali è una delle voci fondamentali del bilancio.

Sono obbligati a redigere il bilancio secondo gli schemi previsti dagli articoli 2424 e seguenti, Codice Civile (Bilancio UE):

- Le società per azioni (2423 C.c.)
- Le società in accomandita (2454 C.c.)
- Le società a responsabilità limitata (2478 bis C. c.)
- Le società estere con sede secondaria in Italia (2508 e 2509 C.c.)
- Le società cooperative (2519, C.c.)
- Le mutue assicuratrici, in quanto compatibili con le disposizioni speciali per il settore (2547 C.c.)
- I consorzi e le società consortili con attività esterna (2615 bis e 2615 ter, C.c.)

All'interno dello Stato Patrimoniale l'ammortamento entra in gioco attraverso l'inserimento all'interno del Fondo Ammortamento e del Fondo Accantonamento Rettificativi (ex art.2424) e per quanto riguarda il Conto economico gli ammortamenti devono essere iscritti (art. 2425 CC) alla voce B.10.b. "ammortamento delle immobilizzazioni materiali".

Con riferimento agli ammortamenti, l'art 2426, comma 1, n.2, del Codice civile stabilisce che vengano indicati in Nota Integrativa:

- Il metodo di ammortamento utilizzato
- I coefficienti di ammortamento applicati
- Le eventuali ragioni di una modifica al piano di ammortamento

Ai sensi dell'art. 2427, comma 1 e 2, devono, inoltre, essere indicati gli ammortamenti accumulati e la quota di ammortamento dell'esercizio.

## **DEFINIZIONE DI IMMOBILIZZAZIONE BENI MATERIALI**

Le immobilizzazioni sono beni d'uso durevole, costituenti parte dell'organizzazione permanente delle imprese mercantili ed industriali.

Questi beni vengono normalmente utilizzati come strumenti di produzione del reddito della gestione caratteristica.

La caratteristica delle immobilizzazioni materiali, è che non sono beni destinati alla vendita né alla trasformazione per l'ottenimento di beni destinati alla vendita, ma sono utilizzati come strumenti di produzione. Non sono dunque immobilizzazioni materiali quegli immobili, quelle macchine o quei mobili che costituiscono oggetto di compravendita da parte dell'impresa.

La destinazione economica di questi beni può mutare nel tempo anche all'interno della stessa azienda, specie per quei beni non più in uso e in ogni caso fuori dell'attività produttiva. Questi beni potrebbero per sopravvenuta convenienza essere destinati alla vendita.

I cespiti destinati alla vendita vanno classificati separatamente dalle immobilizzazioni materiali, in un'apposita voce dell'attivo circolante; quindi dalla data in cui è deliberata la mutata destinazione dei beni, gli ammortamenti non vanno più calcolati, la valutazione del bene è effettuata al minore tra costo diminuito degli ammortamenti e il valore presumibile di realizzo; secondo il caso, la plusvalenza o la minusvalenza derivante dalla vendita del bene va registrata tra i proventi od oneri straordinari.

Le immobilizzazioni materiali sono costi anticipati o sospesi comuni a più esercizi, la cui ripartizione concorrerà alla formazione del reddito e alla situazione patrimoniale finanziaria di più esercizi consecutivi.

Le immobilizzazioni materiali quindi rappresentano di solito la parte più importante del totale dell'attivo di un'impresa. Stabilire se una spesa risulti

un'attività o un costo può avere un effetto rilevante sui risultati di gestione.

Le immobilizzazioni materiali sono iscrivibili a bilancio, nell'attivo se fisicamente esistenti, dunque solo se avviene il passaggio del titolo di proprietà e questo in base a determinati principi contabili codificati.

E' doveroso precisare però che solo l'OIC 16 indica come requisito, per l'iscrizione di un bene tra le immobilizzazioni materiali, il titolo di proprietà in base al quale l'impresa iscrive in bilancio solamente i beni di proprietà, con esclusione di quelli in leasing o posseduti con altra forma di godimento cosa questa non prevista dagli IAS

## **PRINCIPI CONTABILI IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI (OIC 16 e IAS 16)**

Le immobilizzazioni materiali sono trattate nel principio contabile OIC 16 e nello IAS 16.

L'art 2426 c.c. prevede che le immobilizzazioni siano iscritte al costo di acquisto o di produzione.

Il loro costo ha un'utilizzazione limitata nel tempo e deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la residua possibilità di utilizzazione.

I criteri da seguire nel predisporre i piani d'ammortamento civilistico sono codificati in due standard, uno nazionale, l'OIC e uno internazionale, lo IAS. L'OIC prende il nome dall'Organismo Italiano di Contabilità che l'ha redatto mentre lo IAS è l'acronimo di International Account Standars redatto da un gruppo di professionisti contabili, lo IASC (*International Accounting Standards Committee*).



Secondo il principio OIC 16, par. A,

*“le immobilizzazioni materiali sono beni di uso durevole, costituenti parte dell’organizzazione permanente delle imprese (...). 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”.*

Il principio OIC 16 prevede che un elemento di immobili, impianti e macchinari deve essere inizialmente valutato al costo, comprendente il prezzo di acquisto e tutti costi direttamente imputabili alla messa in funzione del bene per l’uso per il quale esso è stato acquistato.

Gli oneri finanziari sostenuti per l’acquisizione (o costruzione) di un immobilizzazione materiale possono esser capitalizzati se riferibili agli interessi passivi sostenuti presi a prestito specificamente per l’acquisizione di immobilizzazioni, maturati durante il periodo di costruzione.

Secondo lo IAS 16, dopo la determinazione come attività, un elemento di immobili, impianti e macchinari, il cui fair value (“giusto valore”) può essere attendibilmente determinato, deve essere iscritto a un valore rideterminato, pari al suo fair value alla data della rideterminazione di valore al netto di qualsiasi successivo ammortamento accumulato e di qualsiasi successiva perdita per riduzione di valore accumulata

## ASPETTI CIVILISTICI DELLE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI

Ai sensi dell'art. 2424 bis, 1° comma, c.c.:

*“gli elementi patrimoniali destinati ad essere utilizzati durevolmente devono essere iscritti tra le immobilizzazioni”.*

Le immobilizzazioni materiali rappresentano beni di consumo durevole<sup>4</sup>, facenti parte dell'organizzazione permanente dell'impresa, impiegate come strumenti di produzione del reddito e non destinate alla vendita

Secondo l'art. 2424 bis, 1° comma, cc le immobilizzazioni materiali sono rappresentate da:

- 1) Terreni e fabbricati;
- 2) Impianti e macchinario;
- 3) Attrezzature industriali e commerciali
- 4) Altri beni;
- 5) Immobilizzazioni in corso e acconti

In tema di valutazione delle immobilizzazioni materiali, l'art 2426 c.c., stabilisce che:

- a) Le immobilizzazioni sono iscritte al costo di acquisto o di produzione. Nel costo di acquisto si computano anche i costi accessori. Il costo di produzione comprende tutti i costi direttamente imputabili al prodotto. Può comprendere anche altri costi, per la quota ragionevolmente imputabile al prodotto, relativi al periodo di fabbricazione e fino al momento dal quale il bene può essere

---

<sup>4</sup> BIANCHI (2001), pp. 563-ss; secondo PALMA (2008), p. 277, “le immobilizzazioni materiali hanno una caratteristica di non poter essere, per principio, distolte dall'economia di una impresa senza arrecare pregiudizio al normale svolgimento delle combinazioni produttive di cui sono parte”.

utilizzato; con gli stessi criteri possono essere aggiunti gli oneri relativi al finanziamento della fabbricazione, interna o presso terzi; eventuali modifiche dei criteri di ammortamento e dei coefficienti applicati devono essere motivate nella nota integrativa;

- b) Il costo delle immobilizzazioni, materiali e immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione;
- c) L'immobilizzazione che alla data della chiusura dell'esercizio, risulti durevolmente di valore inferiore a quello determinato secondo i due punti precedenti, deve essere iscritta a tale minor valore; questo non può essere mantenuto nei successivi bilanci se sono venuti meno i motivi della rettifica effettuata.

L'art. 2427 c.c. stabilisce che la nota integrativa deve inoltre indicare:

- I criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all'origine in moneta avente corso legale nello Stato;
- I movimenti delle immobilizzazioni, specificando per ciascuna voce: il costo; le precedenti rivalutazioni, ammortamenti e svalutazioni; le acquisizioni, gli spostamenti da una ad altra voce, le alienazioni avvenuti nell'esercizio, l e rivalutazioni; gli ammortamenti e le svalutazioni effettuati nell'esercizio; il totale delle rivalutazioni riguardanti le immobilizzazioni esistenti alla chiusura dell'esercizio;
- L'ammontare degli oneri finanziari imputati nell'esercizio ai valori iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale, distintamente per ogni voce.

Le immobilizzazioni materiali presentano quindi le seguenti caratteristiche:

- Si tratta di costi anticipati o sospesi comuni a più esercizi la cui ripartizione concorrerà alla formazione del reddito e dalla situazione patrimoniale-finanziaria di più esercizi consecutivi;
- Si tratta di beni materiali ed anticipi a fornitori a fronte del loro acquisto;
- L'uso durevole dei beni in oggetto richiama l'esistenza di fattori e condizioni produttive la cui utilità economica si estende oltre i limiti di un esercizio amministrativo. Tali beni incorporano una potenzialità di servizi produttivi (utilità) che saranno resi durante lo svolgimento della loro vita utile.

Il trasferimento del titolo di proprietà determina l'inclusione dei beni che costituiscono le immobilizzazioni materiali nei relativi conti, in quanto con tale passaggio vengono trasferiti i rischi ed i benefici relativi a tali beni.

Per lo IAS 16, par 6, immobili, impianti e macchinari sono attività materiali che:

- a) Sono possedute dall'impresa per essere utilizzate nella produzione o nella fornitura di beni o servizi, per affittarle ad altri, o per scopi amministrativi;
- b) Ci si attende che siano utilizzate per più di un esercizio.

Nello stato patrimoniale i valori delle immobilizzazioni materiali si iscrivono tra le immobilizzazioni (classe B, sottoclasse II). I fondi ammortamento nello stato patrimoniale si scrivono in detrazione di ogni singola voce dell'immobilizzazione cui si riferiscono. In merito alla classificazione in bilancio delle immobilizzazioni materiali il principio contabile OIC 16, par. C, fornisce le seguenti disposizioni<sup>5</sup>.

1) Terreni e fabbricati (voce B.II.1)

Tale voce generalmente comprende:

- Terreni (quali pertinenze fondiari degli stabilimenti, fondi e terreni agricoli, moli, ormeggi e banchine, terreni e pertinenze riferite ad autostrade in esercizio, cave, terreni estrattivi e minerari sorgenti);
- Fabbricati civili (quali immobili destinati ad uso di abitazione civile o ad uso alberghiero turistico, termale, sportivo, balneare, terapeutico; comprendono, inoltre, i collegi, le colonie, gli asili nido, le scuole materne e gli edifici atti allo svolgimento di altre attività accessorie);
- Fabbricati industriali (quali fabbricati e stabilimenti con destinazione industriale, opere idrauliche fisse, silos, piazzali e recinzioni, autorimesse, officine, oleodotti, opere di urbanizzazione, fabbricati ad uso amministrativo, commerciale, uffici, negozi, esposizioni, magazzini ed altre opere murarie);
- Costruzioni leggere (quali tettoie, baracche, costruzioni precarie e simili)

2) Impianti e macchinario (Voce B.II.2)

Gli impianti e macchinario comprendono:

- impianti generici (quali impianti di produzione e distribuzione energia, officine di manutenzione, raccordi e materiale rotabile, mezzi per traino e sollevamento,

---

<sup>5</sup> (2009) OIC 16 Par. D - Principi Contabili 2010 – Il Sole 24ORE

centrali di conversione, parco motori, pompe impianti di trasporto interno, servizi vapore, riscaldamento e condizionamento, impianti di allarme);

- impianti specifici;
- altri impianti (quali forni e loro pertinenze);
- macchinario automatico e macchinario non automatico

3) Attrezzature industriali e commerciali (Voce B.II.3)

Tale voce comprende:

- Attrezzature (quali di officina, attrezzi di laboratorio, equipaggiamenti e ricambi, attrezzatura commerciale e di mensa);
- Attrezzatura varia, legata al processo produttivo o commerciale dell'impresa, completante la capacità funzionale di impianti e macchinario, distinguendosi anche per un po' più rapido ciclo d'usura; comprende convenzionalmente gli utensili.

4) Altri beni (Voce B.II.4)

Vanno iscritti in tale voce:

- Mobili (quali mobili, arredi e dotazioni di ufficio, mobili e dotazioni di laboratorio, d'officina, di magazzino e di reparto, mobili e dotazioni per mense, servizi sanitari ed assistenziali)
- Macchine d'ufficio (quali macchine ordinarie d'ufficio, elettromeccaniche ed elettroniche, comprese le apparecchiature dei Centri Elaborazione Dati e i sistemi telefonici elettronici)
- Automezzi (quali autovetture, autocarri, altri automezzi, motoveicoli e simili, mezzi di trasporto interni);
- Migliorie a beni di terzi
- Imballaggi da riutilizzare

- Beni gratuitamente devolvibili

5) Immobilizzazioni in corso e acconti (Voce B.II.5)

Comprendono:

- Immobilizzazioni materiali in corso di realizzazione
- Anticipi a fornitori per l'acquisizione di immobilizzazioni materiali

Secondo lo IAS 16, par. 37, una classe di immobili, impianti e macchinari è un raggruppamento di beni di simile natura e utilizzo nell'attività dell'entità.

Esempi di classi distinte sono:

- a) Terreni
- b) Terreni e fabbricati
- c) Macchinari
- d) Navi
- e) Aerei
- f) Autoveicoli
- g) Mobili e attrezzature
- h) Macchine d'ufficio

## **AMMORTAMENTO CIVILISTICO DELLE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI**

In un sistema contabile a valori storici, l'ammortamento costituisce la ripartizione del costo di un'immobilizzazione materiale tra gli esercizi della sua stimata vita utile.

Esso non costituisce un procedimento di valutazione dei cespiti né un procedimento per creare fondi per la sostituzione dell'immobilizzazione materiale<sup>6</sup>

L'art 2426, n.29, c.c. prevede che il costo delle immobilizzazioni materiali,

*“la cui utilizzazione è limitata nel tempo, deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione”.*

Il valore residuo dell'immobilizzazione al termine del periodo di vita utile deve essere aggiornato periodicamente dopo essere stato stimato al momento della preparazione del piano di ammortamento in base ai prezzi realizzabili sul mercato attraverso la cessione di immobilizzazioni simili sia per le loro caratteristiche sia per il processo di utilizzazione cui sono state sottoposte

---

<sup>6</sup> OIC(2009) OIC 16 Par. D.XI -Principi Contabili 2010 – Il Sole 24ORE



## **ELABORAZIONE PIANO D'AMMORTAMENTO**

Secondo il principio OIC 16, par. D.XI, la sistematicità è definita nel piano di ammortamento, che deve essere funzionale alla residua possibilità di utilizzazione dell'immobilizzazione.

A tal fine, la redazione del piano richiede la conoscenza dei seguenti elementi:

- 1) Valore da ammortizzare
- 2) Residua possibilità di utilizzazione
- 3) Criteri di ripartizione del valore da ammortizzare

Il valore da ammortizzare è la differenza tra il costo dell'immobilizzazione e il suo presumibile valore residuo al termine del periodo di vita utile.

## **VALUTAZIONE INIZIALE DEL VALORE DA AMMORTIZZARE**

Il valore di bilancio dell'immobilizzazione materiale rappresenta il suo costo iniziale d'acquisto al netto d'ammortamenti e svalutazioni. Il valore originario è inclusivo di tutti i costi relativi all'acquisizione del cespite, esclusi alcuni casi particolari. Questo costo, dunque, rappresenta il valore economicamente corretto attribuibile alle immobilizzazioni materiali al momento della loro acquisizione, di conseguenza, è determinante per poter stabilire le quote d'ammortamento per la durata della loro vita utile.

Secondo il principio OIC 16, par. D, il valore originario di un'immobilizzazione materiale è costituito dal costo, che incorpora tutti i costi relativi all'acquisizione del cespite nel luogo e nelle condizioni di utilità, al fine di costituire un bene duraturo per l'impresa.

Le immobilizzazioni materiali che si prevede verranno mantenute

nell'organizzazione permanente dell'impresa vanno valutate al costo, comprensivo delle eventuali rivalutazioni, rettificato dai relativi ammortamenti (valore netto contabile) fino a che vi è evidenza che tale valore netto contabile potrà essere recuperato tramite l'utilizzo.

Lo IAS 16, par. 15, stabilisce che un elemento di immobili, impianti e macchinari, che può essere rilevato come un'attività va, inizialmente, valutato al costo.

Secondo lo IAS 16, par. 17, il costo di un elemento di immobili, impianti e macchinari comprende il suo prezzo di acquisto, inclusi eventuali dazi all'importazione e tasse di acquisto non recuperabili, e tutti costi direttamente imputabili alla messa in funzione del bene per l'uso per il quale esso è stato acquistato; eventuali sconti commerciali e abbuoni devono essere dedotti per determinare il prezzo d'acquisto.

Esempi di costi direttamente imputabili sono:

- a) I costi da sostenere per la preparazione del luogo di installazione;
- b) I costi iniziali di consegna e movimentazione;
- c) I costi di installazione
- d) Gli onorari professionali
- e) Il costo stimato per lo smantellamento, per la rimozione dell'attività e per la bonifica del luogo

Non contribuiscono alla formazione del costo di immobili, impianti e macchinari (se non direttamente attribuiti all'acquisto del bene o alla sua messa in opera):

- oneri derivanti dall'uso o ricollocazione di un bene
- oneri amministrativi e generali
- costi di lancio di un nuovo prodotto o servizio

- studi di fattibilità precedenti alla costruzione
- costi legati al trasferimento dell'attività dell'azienda
- le perdite operative iniziali sostenute prima del raggiungimento della prestazione programmata.

Secondo il principio OIC 16, par. D, il valore originario è comprensivo del costo di acquisto, degli oneri accessori d'acquisto e di tutti quegli eventuali altri oneri che l'impresa deve sostenere affinché l'immobilizzazione possa essere utilizzata.

Il costo d'acquisto è rappresentato dal prezzo effettivo d'acquisto che è normalmente riportato sul contratto o sulla fattura.

Alcuni oneri accessori d'acquisto che vanno a costituire il valore originario e in quanto tali capitalizzabili sono ad esempio<sup>7</sup>:

a) **FABBRICATI**

- Spese notarili per la redazione dell'atto d'acquisto;
- Tasse per la registrazione dell'atto
- Onorari per la progettazione dell'immobile;
- Costi per opere di urbanizzazione primaria e secondaria poste dalla legge obbligatoriamente a carico del proprietario
- Compensi di mediazione

b) **IMPIANTI E MACCHINARIO**

- Spese di progettazione
- Trasporti
- Dazi su importazione
- Spese di installazione
- Spese ed onorari di perizie e collaudi
- Spese di montaggio e posa in opera

---

<sup>7</sup> R. Moro Visconti – M. Renesto (2009) – Principi Contabili OIC e IAS/IFRS – Buffetti Editore

- Spese di messa a punto

c) MOBILI

- Trasporto
- Dazi su importazione

I costi rivolti all'ampliamento , ammodernamento o miglioramento degli elementi strutturali di un'immobilizzazione, incluse, quindi, le modifiche e le ristrutturazioni effettuate in modo da aumentarne la rispondenza agli scopi per cui essa era stata acquisita, sono capitalizzabili se essi si traducono in un aumento significativo e misurabile di capacità o di produttività o di sicurezza o di vita utile.

Quando il pagamento di un bene è differito oltre i normali tempi di dilazione del credito, il suo costo è rappresentato dal prezzo per contanti equivalente.

La differenza tra il prezzo per contanti e il pagamento complessivo deve essere rilevata come onere finanziario nel periodo di dilazione del pagamento a meno che essa sia capitalizzata.

La determinazione del costo di acquisto di beni costruiti in economia, dei beni ricevuti a titolo gratuito o dei beni ottenuti mediante permuta presenta alcune peculiarità.

## **COSTRUZIONI IN ECONOMIA**

Il principio contabile OIC 16, par. D. II b, prevede che il valore dei cespiti costruiti in economia ed il valore dei cespiti già esistenti, che include costi relativi a variazioni strutturali rilevanti effettuate in economia, non possono eccedere il loro prezzo di mercato.

Il valore originario deve comprendere tutti quei costi relativi alle costruzioni

che l'impresa deve sostenere perché l'immobilizzazione possa essere utilizzata.

I cespiti totalmente o parzialmente costruiti in economia dall'impresa che svolge tale attività in modo continuativo con un apposito reparto vanno valutati al costo di fabbricazione inclusivo dei costi diretti (materiale e mano d'opera diretta, spese di progettazione, costi per forniture esterne...) e di una quota parte delle spese generali di fabbricazione, la quale è soggetta alle stesse regole per la determinazione della quota attribuibile alle rimanenze di magazzino. Nel caso in cui l'attività di costruzione in economia abbia carattere occasionale, è possibile escludere dalla valutazione le spese generali di produzione.

I costi di natura straordinaria, quali quelli relativi a scioperi, incendi o eventi connessi a calamità naturali, sostenuti durante la costruzione dei cespiti, non costituiscono costi capitalizzabili, bensì vengono addebitati al conto economico dell'esercizio in cui si sono verificati.

Secondo lo IAS 16, par. 22, il costo di una costruzione interna è determinato impiegando gli stessi principi previsti per un bene acquistato. Se l'impresa produce usualmente beni simili per la vendita, il costo del bene è solitamente uguale al costo di produzione dei beni destinati alla vendita. Per determinare tali costi, perciò, si devono eliminare eventuali profitti interni. Analogamente, il costo di anormali sprechi di materiale, lavoro, o altre risorse, sostenuto nella produzione interna di un'attività, non può essere incluso nel costo del bene.

## **PERMUTA DI BENI**

Secondo il principio contabile OIC 16, par. D.II.c, se la permuta di un'immobilizzazione materiale con un'altra rappresenta sostanzialmente un'operazione di acquisto-vendita, va effettuata sulla base dei valori di mercato dei beni permutati. Il valore di mercato del bene ricevuto in permuta rappresenta il valore da iscrivere in bilancio per il bene ricevuto. Il valore di mercato del bene dato in permuta rappresenta il valore con cui si determina

l'utile o la perdita sul bene dato in permuta.

Se la permuta di un'immobilizzazione non rappresenta nell'aspetto sostanziale una compravendita, ma costituisce un mezzo per procurare la disponibilità di un bene simile, cioè avente analoghe caratteristiche funzionali, senza l'obiettivo del conseguimento di un ricavo, il valore originario dell'immobilizzazione acquisita deve essere tenuto pari al valore contabile dell'immobilizzazione ceduta.

Secondo lo IAS 16, parr. 24-26, in caso di permuta il valore di iscrizione del bene ricevuto è commisurato al fair value del bene ricevuto, che è equivalente al fair del bene ceduto rettificato dell'ammontare di eventuali pagamenti effettuati, monetari o equivalenti.

Nel caso in cui un bene viene acquisito in cambio di un bene simile con un analogo utilizzo nella stessa linea di produzione e con un fair value simile, il costo del nuovo elemento è rappresentato dal valore contabile del componente ceduto, dato che il processo di maturazione dell'utile non è completato, e nessun utile o perdita può essere rilevato nell'operazione. Il fair value dell'attività ricevuta può tuttavia rendere evidente una riduzione durevole di valore dell'attività ceduta. In questi casi l'attività ceduta deve essere svalutata, e il valore svalutato deve essere assegnato al nuovo bene.

## **IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI RICEVUTE A TITOLO GRATUITO**

Il principio contabile OIC 16, par. D.II.d, stabilisce che le immobilizzazioni materiali acquisite in tutto o in parte a titolo gratuito devono essere iscritte nell'attivo patrimoniale al momento in cui il titolo di proprietà delle stesse si trasferisce all'impresa.

Le immobilizzazioni ricevute a titolo gratuito devono essere iscritte tra i conti d'ordine se alla data di bilancio il titolo di proprietà non è stato ancora

legalmente trasferito all'impresa.

Le immobilizzazioni materiali ricevute a titolo gratuito devono essere valutate in base al presumibile valore di mercato attribuibile alle stesse alla data di acquisizione, al netto degli oneri e dei costi – sostenuti e da sostenere – affinché le stesse possano essere durevolmente ed utilmente inserite nel processo produttivo dell'impresa.

Le immobilizzazioni materiali ricevute a titolo gratuito vengono ammortizzate con i medesimi criteri stabiliti per le immobilizzazioni materiali acquisite a titolo oneroso.

## ONERI FINANZIARI RELATIVI ALLE IMMOBILIZZAZIONI

Il Codice Civile prevede che nel costo di acquisto o di produzione si possono comprendere i costi ragionevolmente imputabili al prodotto; di conseguenza, possono essere aggiunti anche gli oneri relativi al finanziamento.

Il principio contabile OIC 16, par. D. V, specifica che

*“gli oneri finanziari di solito costituiscono spese dell’esercizio e vanno imputati direttamente al conto economico dell’esercizio in cui maturano”.*

Poiché le immobilizzazioni materiali costituiscono beni destinati all’organizzazione permanente delle imprese e producono redditi solo quando sono in funzione, gli oneri finanziari sostenuti per la loro acquisizione, (acquisto e costruzione) possono essere capitalizzati nel valore da attribuire alle immobilizzazioni materiali, nel rispetto delle seguenti disposizioni:

- a) La capitalizzazione si riferisce agli interessi passivi sostenuti per capitali presi a prestito specificatamente per l’acquisizione di immobilizzazioni;
- b) Gli interessi capitalizzabili sono solo quelli maturati durante il “periodo di costruzione”
- c) Il finanziamento è stato realmente utilizzato per l’acquisizione dei cespiti;
- d) Il tasso d’interesse da utilizzare per la capitalizzazione è:
  - Per il finanziamento a medio e lungo termine, l’interesse realmente sostenuto utilizzato per il pagamento delle immobilizzazioni materiali;
  - Per finanziamenti a breve termine, è accettabile usare il tasso dell’interesse realmente sostenuto, ma è più appropriato utilizzare il tasso del mercato per finanziamenti a medio o lungo termine, se minore di quello a breve, e considerare la differenza un costo dell’esercizio;
- e) Gli utili e le perdite derivanti dall’oscillazione dei cambi relativi alla liquidazione dei costi sostenuti per l’acquisizione di immobilizzazioni materiali



in base ad operazioni condotte in valuta estera costituiscono rispettivamente proventi ed oneri di natura finanziaria e sono, pertanto, ininfluenti ai fini della determinazione del costo originario della immobilizzazione materiale;

- f) Il valore, inclusivo dell'interesse, del cespite che è destinato a far parte dell'organizzazione permanente dell'impresa, non può superare il valore recuperabile tramite l'uso, come definito per le immobilizzazioni materiali di un'impresa in condizioni di funzionamento.

Gli oneri finanziari sono indicati nello IAS 23 (parr. 10-29), che prevede la capitalizzazione dei costi dei finanziamenti relativi ad un bene che richiede un rilevante periodo di tempo prima di essere pronto per l'uso previsto o la vendita.

In tale caso, gli oneri finanziari direttamente imputabili all'acquisizione, alla costruzione o alla produzione di un bene che giustifica una capitalizzazione, sono inclusi nel costo di quel bene.

Gli oneri finanziari sono capitalizzati come parte del costo del bene alle seguenti condizioni:

- 1) È probabile che tali oneri comporteranno benefici economici futuri per l'impresa;
- 2) Gli oneri finanziari devono essere attendibilmente determinati.
- 3) Gli altri oneri finanziari devono essere rilevati come costo nell'esercizio nel quale sono sostenuti.

Il Reg. CE n. 1260 del 10 Dicembre 2008 ha modificato il principio IAS 23 sugli oneri finanziari; il principale effetto della modifica (che si applica ai bilanci che hanno avuto inizio dal 1° Gennaio 2009) riguarda la soppressione della possibilità di rilevare immediatamente gli oneri finanziari come costo, nel caso in cui essi siano imputabili all'acquisizione, alla costruzione o alla produzione di un bene che giustifichi la capitalizzazione.

Detti oneri finanziari devono essere infatti integralmente capitalizzati come parte del costo del bene stesso se è probabile che essi comporteranno benefici economici futuri per l'entità e se possono essere attendibilmente rilevati (IAS 23, par. 9).

Secondo lo IAS 23, par.10, gli oneri finanziari direttamente imputabili all'acquisizione, alla costruzione o alla produzione di un bene che giustifica una capitalizzazione sono quegli oneri finanziari che non sarebbero stati sostenuti se non fosse stata sostenuta la spesa per tale bene.

Ai sensi del par.26 dello IAS 23, come informazioni integrative relative agli oneri finanziari vanno forniti:

- a) L'ammontare degli stessi capitalizzati durante l'esercizio
- b) Il tasso di capitalizzazione utilizzato per quantificare il loro ammontare

## **VALUTAZIONE SUCCESSIVA ALLA RILEVAZIONE INIZIALE**

Lo IAS 16, par.29, prevede due tipologie di rilevazione successive alla rilevazione iniziale per le immobilizzazioni materiali:

- Il metodo del costo
- Il metodo della rideterminazione del valore

Secondo il metodo del Il costo, dopo la rilevazione come attività, un elemento di immobili, impianti e macchinari deve essere iscritto al costo al netto degli ammortamenti accumulati, e di qualsiasi perdita per riduzione di valore accumulata.

Secondo il metodo della rideterminazione del valore, dopo la rilevazione come attività, un elemento di immobili, impianti e macchinari, il cui fair value ("giusto valore", valore corrente<sup>8</sup>) può essere attendibilmente determinato, deve essere iscritto a un valore rider terminato, pari al suo fair value alla data della

---

<sup>8</sup> Rivista IAS/IFRS, anno II, numero 3

rideterminazione di valore al netto di qualsiasi successivo ammortamento accumulato e di qualsiasi successiva perdita per riduzione di valore accumulata.

Le rideterminazioni devono essere effettuate con regolarità sufficiente da assicurare che il valore contabile non differisca in maniera rilevante da quello che sarebbe determinato utilizzando il fair value alla data di riferimento del bilancio.

Lo IAS 15, par.32, specifica poi che il fair value di terreni ed edifici è rappresentato, solitamente, dal valore di mercato. Questo valore viene determinato mediante una perizia, di solito eseguita da periti iscritti ad albi professionali.

Il fair value di elementi di impianti e macchinari è rappresentato solitamente dal loro valore di mercato determinato mediante una perizia. Quando non c'è disponibilità del valore di mercato a causa della particolare natura dell'impianto e del macchinario e perchè questi elementi vengono venduti raramente, salvo che come parte di una ramo di attività, essi devono essere valutati al loro costo di sostituzione ammortizzato.

Secondo lo IAS 16, parr. 39 e 40, se il valore contabile di un bene è aumentato a seguito di una rivalutazione, l'incremento deve essere imputato direttamente a patrimonio netto sotto la voce riserva di rivalutazione. Tuttavia, l'aumento deve essere rilevato in conto economico nella misura in cui esso annulla una svalutazione dello stesso bene rilevata precedentemente in conto economico.

Se il valore contabile di un'attività è diminuito a seguito di una rideterminazione, la diminuzione deve essere rilevata in conto economico. Tuttavia, la diminuzione deve essere rilevata direttamente nel patrimonio netto a riduzione della riserva di rivalutazione nella misura in cui il decremento non ecceda la riserva di rivalutazione dello stesso bene.

## **LA RIVALUTAZIONE DELLE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI**

Secondo il principio OIC 16, par. D. VIII, le immobilizzazioni materiali possono essere rivalutate solo nei casi in cui leggi speciali lo richiedano o lo permettano. Non sono ammesse rivalutazioni discrezionali o volontarie delle immobilizzazioni materiali ovvero rivalutazioni che non derivino dall'applicazione di leggi speciali.

La rivalutazione di un'immobilizzazione materiale trova il suo limite massimo nel valore d'uso dell'immobilizzazione stessa, che non può in nessun caso essere superato. La rivalutazione di un'immobilizzazione materiale non può avere l'effetto di modificare la stimata residua vita utile del bene cui viene applicata, che prescinde dal valore economico del bene. L'ammortamento dell'immobilizzazione materiale rivalutata deve continuare ad essere determinato coerentemente con i criteri precedentemente applicati al costo originario della medesima.

L'effetto netto della rivalutazione non costituisce elemento di ricavo e, pertanto, viene accreditato in apposita voce delle riserve di patrimonio netto.

## **DETERMINAZIONE VITA UTILE DEL BENE**

Il valore residuo dell'immobilizzazione al termine del periodo di vita utile deve essere aggiornato periodicamente dopo essere stato stimato al momento della preparazione del piano di ammortamento in base ai prezzi realizzabili sul mercato attraverso la cessione di immobilizzazioni simili sia per le loro caratteristiche sia per il processo di utilizzazione cui sono state sottoposte

La residua possibilità di utilizzazione è legata non alla durata fisica delle

immobilizzazioni, bensì alla loro “durata economica”, cioè al periodo in cui si

prevede che il cespite sarà di utilità per l'impresa.

La vita utile di ciascun bene ( o perlomeno di quelli di valore rilevante) deve essere periodicamente rivista e le quote di ammortamento devono essere rettificatae per l'esercizio corrente e per quelli futuri se le aspettative differiscono significativamente dalle stime precedenti.

L'effetto del cambiamento deve essere imputato al Conto economico dell'esercizio nel quale esso è avvenuto (tale valore non è, di norma, deducibile fiscalmente).

La stima della vita utile di un bene o di un gruppo di beni ammortizzabili simili deve essere oggetto di valutazione basata sull'esperienza acquisita con analoghi tipi di beni.

Per un bene che utilizza una nuova tecnologia e che è impiegato nella produzione di un nuovo prodotto o nella fornitura di un nuovo servizio per il quale l'esperienza è ancora limitata occorre in ogni caso effettuare delle stime sulla base degli elementi a disposizione.

Il periodo di vita utile è quindi normalmente inferiore alla "durata fisica" e deve essere ragionevolmente stimato sulla base dei seguenti fattori<sup>9</sup>:

- Deterioramento fisico legato al trascorrere del tempo
- Grado di utilizzo
- Esperienza relativa alla durata economica dei cespiti sia dell'impresa, sia del settore industriale in cui questa opera
- Stime dei produttori del cespite
- Perizie
- Obsolescenza, sia del cespite sia del prodotto per cui viene adoperato

---

<sup>9</sup> Cfr. E. Cavalieri (2000) – Economia Aziendale e processi produttivi vol.1 – GIAPPICHELLI

- Correlazione con altri cespiti
- Piani aziendali per la sostituzione dei cespiti
- Fattori ambientali
- Condizioni d'utilizzo
- Politiche di manutenzione e riparazione
- Fattori economici o legali che impongono limiti all'uso del cespite

## **DEFINIZIONE DEI CRITERI DI AMMORTAMENTO CIVILISTICO**

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

L'ammortamento a quote costanti è ottenuto ripartendo il valore da ammortizzare per il numero degli anni di vita utile.

Il criterio di ammortamento prescelto deve essere riesaminato qualora non più rispondente alle condizioni originarie previste nel piano di ammortamento; eventuali modifiche devono essere, come richiesto dalla normativa vigente<sup>10</sup>, motivate nella nota integrativa.

L'ammortamento civilistico inizia nel momento in cui il cespite è disponibile e pronto per l'uso. I cespiti completamente ammortizzati, ma ancora funzionanti, devono essere esposti in nota integrativa con evidenziazione del costo originario e degli ammortamenti accumulati.

I fabbricati civili aventi carattere accessorio rispetto a quelli strumentali e indirettamente strumentali all'impresa sono assimilati ai fabbricati industriali e conseguentemente devono essere ammortizzati

---

<sup>10</sup> TUIR

Secondo lo IAS 16, par. 43, ciascuna parte di un elemento di immobili, impianti e macchinari con un costo che è rilevante in rapporto al costo totale dell'elemento deve essere ammortizzata distintamente. LA quota di ammortamento di ciascun esercizio deve essere rilevata a conto economico, a meno che essa sia allocata nel valore contabile di un altro bene.

L'ammortamento civilistico di un'attività ha inizio quando questa è disponibile all'uso e cessa quando l'attività è eliminata contabilmente

Il valore ammortizzabile di un'attività deve essere ripartito in base a un criterio sistematico durante la sua vita utile. Il valore residuo e la vita utile di un'attività deve essere rivisto almeno a ogni chiusura di esercizio.

Secondo lo IAS 16, par. 57, la vita utile di un bene viene definita in termini di utilità attesa dal bene per la società. La politica di gestione del bene può comportare la dismissione di beni dopo un tempo determinato o dopo l'utilizzo di una specifica parte dei benefici economici futuri derivanti dal bene stesso

## **COSTO DEL TERRENO INCLUSO NELL'AMMORTAMENTO DEI FABBRICATI**

I fabbricati civili rappresentanti un'altra forma di investimento possono non essere ammortizzati; se invece sono ammortizzati, il piano di ammortamento deve rispondere alle medesime caratteristiche delle altre immobilizzazioni materiali.

Secondo il principio OIC 16, par. D. XI, tutti i cespiti vanno assoggettati ad ammortamento, salvo i fabbricati civili di cui sopra e quei cespiti la cui utilità non si esaurisce, come i terreni. Tuttavia, nel caso in cui il valore dei fabbricati incorpori anche quello dei terreni sui quali essi insistono, il valore dei terreni va scorporato ai fini dell'ammortamento sulla base di stime. In quei casi, invece, in cui il terreno ha un valore in quanto vi insiste un fabbricato, se lo stesso viene meno il costo di bonifica può azzerare verosimilmente quello del terreno, con la conseguenza che anch'esso va ammortizzato

L'art. 36, commi 7 e 8, del D.L. 4 Luglio 2006, n. 223 convertito dalla L. 4 agosto 2006, n. 248, dispone che

*“ai fini del calcolo delle quote di ammortamento deducibili, il costo dei fabbricati strumentali deve essere assunto al netto del costo delle aree occupate dalla costruzione e di quelle che ne costituiscono pertinenza. Il costo delle predette aree è quantificato in misura pari al valore risultante da apposita perizia di stima, redatta da soggetti iscritti agli albi degli ingegneri, degli architetti, dei geometri e dei periti industriali edili e comunque non inferiore al 20 per cento e, per i fabbricati industriali, al 30 per cento del costo complessivo”*

La norma si applica, a partire dai periodi di imposta in corso al 4 luglio 2006 a tutte le società, sia che adottino i principi contabili internazionali IAS/IFRS, sia



che applichino i principi civilistici nazionali (art. 2426 c.c.)

Tali disposizioni si applicano, con riguardo alla quota capitale dei canoni, anche ai fabbricati in locazione finanziaria (c.d. LEASING<sup>11</sup>)

LO IAS 16, par. 45, specifica che:

*“i terreni e gli edifici sono beni separabili e vengono trattati separatamente a fini contabili, anche quando vengono acquistati congiuntamente. I terreni, di norma, hanno una vita illimitata e perciò non sono ammortizzabili. I fabbricati hanno una vita limitata e, perciò, sono attività ammortizzabili. Un incremento nel valore del terreno sul quale un edificio è costruito non influisce sulla determinazione della vita utile del fabbricato”*

In sede di prima applicazione, la separazione del valore del terreno da quello dell'immobile dovrebbe avvenire, in mancanza del valore storico dei terreni<sup>12</sup>:

- a) Mediante determinazione di percentuali rappresentative del valore del terreno per categorie catastali di immobili, procedendo quindi all'applicazione della percentuale sul valore contabile del terreno
- b) Valutando il terreno e il fabbricato sovrastante al valore di mercato alla data di prima applicazione, ottenendo così una percentuale da applicare al valore contabile come sopra. Inoltre, in sede di prima applicazione si dovranno stornare gli ammortamenti cumulati dal valore dei terreni con impatto positivo sul patrimonio netto.

---

<sup>11</sup> [http://www.agenziaentrate.it/ilwwcm/connect/Nsi/Glossario/lettera\\_1.htm](http://www.agenziaentrate.it/ilwwcm/connect/Nsi/Glossario/lettera_1.htm)

<sup>12</sup> Documento IAS ABI Blue Book n.4 pag.6

## LE RIDUZIONI DI VALORE

L'art. 2426, n.3), c.c., rileva che

*“l’immobilizzazione che, alla data della chiusura dell’esercizio, risulti durevolmente di valore inferiore (...) deve essere iscritta a tale minore valore; questo non può essere mantenuto nei successivi bilanci se sono venuti meno i motivi della rettifica effettuata”.*

Il principio OIC 16 specifica che il valore iscritto in bilancio delle immobilizzazioni materiali non deve superare quello effettivo d’uso delle immobilizzazioni stesse, il quale può essere inferiore al valore di costo (o al valore contabile dato dal costo rettificato dagli ammortamenti).

La perdita di valore che richiede la svalutazione di un bene immobilizzato deve essere duratura, fatto che deve essere accertato in base ad una ragionevole valutazione delle relative cause. In altre parole, le cause delle svalutazioni devono avere un carattere di straordinarietà e gravità, e non essere, quindi, fatti di cui tener conto nel periodico riesame dei piani d’ammortamento

Per quanto concerne le riduzioni di valore delle immobilizzazioni materiali, lo IAS 16, par 63, rimanda allo IAS 36, limitandosi a rilevare che i rimborsi da parte di terzi per elementi di immobili, impianti e macchinari che hanno subito una perdita per riduzione di valore, che sono andati persi, o dismessi, devono essere rilevati nel conto economico quando il rimborso diventa esigibile

## DISMISSIONI, CESSIONI E STORNO ATTIVITA'

I cespiti destinati alla vendita devono essere classificati nello stato patrimoniale nell’attivo circolante e valutati al minore tra il costo e il valore di realizzazione .

Il principio OIC 16, par. D. XII, specifica che per le immobilizzazioni materiali che vengono alienate è necessario effettuare:

1. L'accreditamento al conto immobilizzazioni per il valore di carico contabile dell'immobilizzazione ceduta
2. L'addebitamento al corrispondente fondo ammortamento del valore ammortizzato, ossia della parte di fondo ammortamento che si riferisce al cespite ceduto;
3. L'addebitamento al conto finanziario del prezzo del cespite ceduto.
4. L'imputazione al conto economico dell'eventuale differenza tra valore residuo e valore di eliminazione, che costituisce la perdita subita ovvero l'utile realizzato.

Secondo lo IAS 16, par. 67, il valore contabile di un elemento di immobili, impianti e macchinari deve essere eliminato:

- Alla dismissione; ovvero
- Quando nessun beneficio economico futuro è atteso dal suo utilizzo o dismissione

L'utile o la perdita generati dall'eliminazione contabile di un elemento di immobili, impianti e macchinari deve essere rilevato nel conto economico quando l'elemento è eliminato contabilmente

Lo IAS 15, par. 71, specifica poi che l'utile o la perdita derivante dall'eliminazione contabile di un elemento di immobili, impianti e macchinari deve essere determinato come la differenza tra il corrispettivo netto dalla dismissione, qualora esista, e il valore contabile dell'elemento.

## RAPPRESENTAZIONE IN NOTA INTEGRATIVA

Secondo il principio OIC 16 par. E, le principali informazioni da fornire nella nota integrativa sono in merito alle immobilizzazioni materiali sono<sup>13</sup>:

- a) Principio contabile con cui sono stati determinati i valori dei cespiti
- b) Il criterio seguito per l'eventuale rivalutazione, la legge speciale che l'ha determinata, l'importo della rivalutazione, al lordo ed al netto degli ammortamenti e l'effetto sul patrimonio netto
- c) Il metodo ed i tassi d'ammortamento usati per determinare la quota dell'esercizio per le varie categorie o classi di cespiti
- d) I movimenti delle immobilizzazioni, specificando per ciascuna voce il costo originario, le precedenti rivalutazioni e quelle d'esercizio, le acquisizioni, i trasferimenti da un'altra voce, le alienazioni avvenute nell'esercizio, le rivalutazioni, gli ammortamenti accumulati e quelli dell'esercizio, le svalutazioni esistenti alla chiusura dell'esercizio.
- e) L'inclusione o meno della quota di spese generali di fabbricazione in caso di beni costruiti in economia
- d) Distintamente per ciascuna voce, l'eventuale capitalizzazione degli oneri finanziari e l'ammontare cumulativo capitalizzato, distinto da quello relativo all'esercizio

---

<sup>13</sup> OIC 16 par. E

- e) I gravami esistenti sulle immobilizzazioni materiali, ipoteche, privilegi, pegni...
- f) I cambiamenti dei metodi d'ammortamento e della vita utile dei cespiti ed i relativi effetti e motivazioni
- g) Eventuali impegni significativi assunti con fornitori per l'acquisizione di immobilizzazioni materiali
- h) I criteri di valutazione dei cespiti non usati destinati all'alienazione o temporaneamente non usati, ma destinati ad usi futuri
- i) L'ammontare dei cespiti non in uso o utilizzati in misura sensibilmente inferiore alla loro normale possibilità di utilizzazione ovvero alla loro normale capacità produttiva.
- l) Le ragioni e l'ammontare dell'eventuale svalutazione apportata
- m) L'ammontare delle immobilizzazioni materiali acquistate durante l'esercizio da controllare collegate e consociate, se di ammontare rilevante.
- n) Nell'ipotesi di immobilizzazioni materiali destinate alla vendita e riclassificate in un'apposita voce dell'attivo circolante, il criterio di valutazione utilizzato, l'eventuale effetto del cambiamento del criterio di valutazione sul risultato economico dell'esercizio
- o) I motivi di eventuali ulteriori ammortamenti eseguiti esclusivamente in applicazione di norme tributarie ed i relativi effetti sulla situazione patrimoniale-finanziaria e sul risultato economico dell'esercizio.

Secondo lo IAS 16, par. 73, il bilancio deve indicare, per ciascuna classe di immobili, impianti e macchinari<sup>14</sup>:

- I criteri impiegati nella determinazione del valore contabile lordo
- I criteri di ammortamento impiegati
- Le vite utili o le aliquote di ammortamento impiegate
- Il valore contabile lordo e l'ammortamento accumulato (aumentato con le perdite durevoli di valore accumulate) all'inizio e al termine dell'esercizio
- Una riconciliazione del valore contabile all'inizio e al termine dell'esercizio riportante:
  - Incrementi
  - Dismissioni
  - Acquisizioni a seguito di aggregazioni di imprese
  - Incrementi o decrementi derivanti nel corso dell'esercizio da rivalutazioni e da perdite durevoli di valore rilevate o rilasciate direttamente a patrimonio netto secondo quanto previsto dallo IAS 36
  - Perdite durevoli di valore iscritte in conto economico nel corso dell'esercizio secondo quanto previsto dallo IAS 36
  - Perdite durevoli di valore
  - Ammortamento
  - Le differenze cambio nette derivanti dalla conversione del bilancio di una società estera
  - Altri cambiamenti

Il bilancio deve riportare anche (IAS 16, par. 74)<sup>15</sup>:

---

<sup>14</sup> Bruno Frizzera (2009) – Società e Bilancio, a cura di – IL SOLE 24ORE

<sup>15</sup> R. Moro Visconti – M. Renesto (2009) – Principi Contabili OIC e IAS/IFRS – Buffetti Editore

- L'esistenza e l'ammontare di restrizioni sulla titolarità e proprietà di immobili, impianti e macchinari impegnati a garanzia di passività
- Il criterio di contabilizzazione di costi di ripristino relativi a elementi di immobili, impianti e macchinari.
- L'ammontare di acconti versati per immobili, impianti e macchinari in corso di costruzione
- Il valore degli ordini emessi per l'acquisto di immobili, impianti e macchinari

Quando elementi di immobili, impianti e macchinari sono iscritti a valori rivalutati, devono essere indicati i seguenti aspetti (IAS 16, par. 77):

- Il criterio impiegato per rivalutare i beni
- La data effettiva della rivalutazione
- Se è stato utilizzato un perito indipendente
- La natura di eventuali indici impiegati per determinare il costo di sostituzione
- Il valore di ogni classe di immobili, impianti e macchinari che sarebbe stato iscritto in bilancio
- La riserva di rivalutazione, con le variazioni d'esercizio ed eventuali limitazioni nella distribuzione del saldo agli azionisti.

#### IMMOBILI (IAS 40)

Il principio contabile internazionale IAS 40 disciplina il trattamento contabile da riservare agli investimenti immobiliari e alle connesse disposizioni informative.

Secondo gli IAS, gli immobili detenuti per investimento possono essere valutati secondo il criterio del costo (al netto degli ammortamenti e di eventuali

svalutazioni) o al fair value (con imputazione a conto economico delle variazioni di valutazione)

I principi contabili italiani, invece, non prevedono la possibilità di valutare gli immobili al fair value, limitandosi a individuare, per tale tipologia di beni, il criterio del costo.

Secondo lo IAS 40 per investimento immobiliare si intende qualsiasi proprietà immobiliare (terreno o edificio o parte di un edificio o entrambi) posseduto (dal proprietario o dal locatario tramite un contratto di leasing finanziario) al fine di percepire canoni di locazione o per l'apprezzamento del capitale investito o per entrambi i motivi

## IMMOBILI DETENUTI PER INVESTIMENTO

Nei principi contabili nazionali non è prevista una disciplina ad hoc sugli immobili, anche se il principio contabile OIC 16 prevede la distinzione tra fabbricati strumentali e immobili civili, con la possibilità, prevista per questi ultimi quando rappresentano “un'altra forma di investimento”, di non essere soggetti ad ammortamento

Oltre ai fabbricati civili, il citato principio contabile OIC 16 specifica che non vanno assoggettati ad ammortamento tutti i beni la cui utilità non si esaurisce nel tempo (come ad esempio i terreni).

In particolare, i fabbricati civili aventi carattere accessorio rispetto a quelli strumentali e indirettamente strumentali all'impresa, sono assimilati ai fabbricati industriali e di conseguenza devono essere ammortizzati, mentre i fabbricati civili rappresentanti un'altra forma di investimento possono non essere ammortizzati ma, se vengono ammortizzati, il piano di ammortamento



deve avere le stesse caratteristiche delle altre immobilizzazioni materiali.

Nel caso in cui il valore dei fabbricati incorpori anche quello dei terreni sui quali essi insistono, il valore dei terreni va scorporato ai fini dell'ammortamento sulla base di stime. Nel caso invece in cui il terreno abbia un valore in quanto vi insiste un fabbricato, se lo stesso viene meno, il costo di bonifica può azzerare verosimilmente quello del terreno, con la conseguenza che anch'esso va ammortizzato.

Secondo lo IAS 40, un investimento immobiliare può essere detenuto per l'uso strumentale del bene stesso al fine della produzione o della fornitura di beni o servizi o nell'amministrazione aziendale o per la vendita nel normale svolgimento dell'attività imprenditoriale.

In genere un investimento immobiliare origina flussi finanziari ampiamente indipendenti dalle altre attività possedute dall'impresa. Ciò distingue un investimento immobiliare da un immobile a uso del proprietario. La produzione o la fornitura di beni o servizi (o l'uso dell'immobile nell'amministrazione aziendale) origina flussi finanziari che sono attribuibili non meramente all'immobile, ma anche ad altre attività utilizzate nel processo produttivo o nella fornitura di beni.

Agli immobili a uso del proprietario, si applica lo IAS 16 ("immobili, impianti e macchinari").

Di seguito si evidenziano i casi in cui, secondo lo IAS 40, par. 9, risulta applicabile lo IAS 16:

- Immobili ad uso del proprietario (ossia, immobili posseduti per la produzione o la fornitura di beni e servizi o nell'amministrazione aziendale, che sono beni strumentali) iscritti in bilancio in base allo IAS 16 al costo ammortizzato o al valore rivalutato al netto dei successivi ammortamenti

- Immobili posseduti per la vendita nel normale svolgimento dell'attività imprenditoriale, iscritti al minore tra il costo e il valore netto di realizzo in base a quanto disposto dallo IAS 2 ("Rimanenze")
- Immobili in costruzione o sviluppo per un utilizzo futuro come investimento immobiliare
- Interesse posseduto da un locatario in un contratto di leasing operativo
- Foreste e risorse naturali rigenerative
- Diritti minerari, esplorazione ed estrazione di minerali, petrolio, gas naturali e risorse naturali non rigenerative.

## CAMBIAMENTI DI DESTINAZIONE

Esistono situazioni che generano cambiamenti di destinazione<sup>16</sup>:

- Inizio uso dell'immobile da parte del proprietario
- Inizio di un progetto di sviluppo con la prospettiva di una vendita futura
- Cessazione dell'uso da parte del proprietario
- Inizio di un contratto di leasing operativo con terzi
- Completamento della costruzione o dello sviluppo

Le imprese possono cambiare destinazione di un immobile da investimento a rimanenza come ad esempio quando si decide di dismettere un investimento mobiliare senza completarne lo sviluppo.

In questo caso l'impresa continua a trattare l'immobile come un investimento e non come una rimanenza sino a quando il suo valore non risulta completamente azzerato.

Analogamente se l'impresa inizia ad apportare nuove migliorie su investimento

---

<sup>16</sup> IAS 40, par, 57

immobiliare esistente per un uso continuativo futuro come investimento mobiliare, questo resta non viene classificato come immobile ad uso del proprietario nel periodo in cui vengono apportate le migliorie.

Qualora si verifichi un cambiamento di destinazione da investimento immobiliare iscritto al “fair value” a immobile a uso del proprietario o a rimanenza, quale valore di riferimento dell’immobile per la successiva contabilizzazione deve essere considerato, secondo i criteri propri dello IAS 16 o dello IAS 2, il fair value alla data del cambiamento d’uso. Nel caso opposto l’impresa deve applicare lo IAS 16 fino alla data in cui si verifica il cambiamento d’uso.

L’impresa deve rilevare una differenza esistente a tale data tra il valore contabile dell’immobile secondo quanto disposto dallo IAS 16 e il fair value allo stesso modo di una rivalutazione previsto dallo IAS 16

Sino alla data in cui un immobile a uso del proprietario diviene un investimento immobiliare iscritto al fair value, l’impresa continua ad ammortizzare l’immobile e a rilevare qualsiasi perdita durevole di valore che si è verificata. Nel caso in cui si verifichi un cambiamento di destinazione dell’immobile da rimanenza a investimento immobiliare che sarà iscritto al fair value, l’eventuale differenza tra fair value dell’immobile a tale data e il suo precedente valore contabile deve essere imputata al conto economico dell’esercizio.

Quando l’impresa termina la costruzione o lo sviluppo di un investimento immobiliare costruito in economia che sarà iscritto al fair value, la differenza tra il fair value dell’immobile a tale data e il suo precedente valore contabile deve essere imputata al conto economico dell’esercizio.

#### RIVALUTAZIONE DI IMMOBILI

L’art. 15, commi da 16 a 23, del D.L. 185/2008 (convertito dalla legge n.2/2009) ha introdotto la possibilità , per le società che non applicano gli IAS, di rivalutare gli immobili solo civilisticamente o anche fiscalmente, mediante il

versamento di un'imposta sostitutiva.

Chiarimenti ulteriori sono forniti dalla Circ. Min. 11/E del 19 Marzo 2009, dal D.L. n. 5/2009 e dal documento OIC interpretativo di legge n. 3, dell'aprile 2009.

La rivalutazione si applica agli immobili, già iscritti nel bilancio al 31 Dicembre 2007, relativamente al bilancio al 31/12/2008; per le società che hanno l'esercizio a cavallo, si applica al bilancio chiuso prima del 31 dicembre 2009

La rivalutazione va effettuata per tutti i beni appartenenti a categorie omogenee (immobili ammortizzabili e non ammortizzabili); sono escluse le aree fabbricabili e gli immobili merce, nonché i beni in leasing

Dalla rivalutazione va opportunamente scorporata la parte di terreno (ex D.Lgs n. 223/2006) su cui insiste il fabbricato (che, pertanto, può anche non essere rivalutata), che non è fiscalmente ammortizzabile (Circ. n.11/E2009, par. 5); la parte di terreno su cui insiste il fabbricato va rivalutata solo se si ha intenzione di cedere l'immobile, perché l'eventuale rivalutazione rileverebbe solo ai fini di calcolo della plus valenza e non anche dei maggiori ammortamenti fiscali, non essendo i terreni ammortizzabili né civilisticamente né fiscalmente, in quanto, pur avendo un'utilità pluriennale, non sono di norma vittime di un deprezzamento per obsolescenza e/o senescenza.

Se si effettua la rivalutazione anche ai fini fiscali, la decorrenza dei vantaggi sarà:

- Dal 5° esercizio per gli ammortamenti
- Dal 4° esercizio per le plusvalenze

Secondo il D.L. n. 162/2001, richiamato dal D.L. n. 185/2008 e dalla Circ. n.11/E/2009, la rivalutazione può avvenire secondo le seguenti modalità alternative:

- Rivalutazione del costo storico e del fondo ammortamento: rimane invariata la durata originaria del periodo di ammortamento
- Rivalutazione del solo costo storico: si allunga il periodo di ammortamento, se non viene innalzato il coefficiente (da menzionare in nota integrativa)
- Riduzione del fondo ammortamento

Fra gli ulteriori adempimenti si segnala che:

- Il saldo di rivalutazione va imputato a capitale o in un'apposita riserva nel patrimonio netto
- In nota integrativa va dettagliatamente illustrata la rivalutazione
- Nella relazione sulla gestione, gli amministratori devono illustrare i criteri di contabilizzazione della rivalutazione
- Il collegio sindacale deve attestare che il valore dei beni usati non eccede quello risultante applicando i criteri di rivalutazione utilizzati dagli amministratori
- Va rilevata la fiscalità differita

Le aliquote dell'imposta sostitutiva sono:

- 3% per gli immobili ammortizzabili
- 1,5% per gli immobili non ammortizzabili
- 10% per affrancamento del saldo attivo di rivalutazione (altrimenti la riserva resta in sospensione d'imposta)
- L'imposta sostitutiva deve essere versata in rata unica, ovvero in tre rate annuali, con interessi del 3%

## **DEDUCIBILITA' FISCALE DELLE QUOTE DI AMMORTAMENTO**

Per quanto concerne l'ammortamento ai fini fiscali delle immobilizzazioni materiali, l'art. 102 del T.U.I.R. (D.P.R. n. 917/1986) dispone, tra l'altro, quanto segue:

- 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
  
- La deduzione è ammessa in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti con decreto del Ministro 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 e come previsto dalla Finanziaria 2008 (Legge 244/2007) e dalla “Manovra d'Estate” (Art. 6 D.L. 78/2009) sarebbero stati soggetti a revisione entro il 31/12/2009 al fine di tener conto del maggiore peso che negli ultimi anni hanno acquistato le innovazioni tecnologiche in campo elettronico ed informatico e del minore peso delle tecnologie precedenti.

## **COORDINAMENTO CON LE NORME NAZIONALI**

Non essendoci spesso armonia tra la disciplina contabile e quella nazionale ci si trova di frequente davanti ad una serie di problematiche di non immediata soluzione (rilevazione iniziale, classificazione in bilancio, valutazione annuale, ecc.) in primis quella del trattamento fiscale. Con il D. Lgs. N.38/2005 la disciplina fiscale è stata adeguata per perseguire finalità di neutralità fiscale a prescindere dal sistema di rilevazione contabile adottato.

L'articolo 1, commi da 58 a 62, finanziaria 2008, con decorrenza 2008, ha incisivamente rettificato le disposizioni introdotte nel TUIR dal citato D. Lgs. 38/2005, attribuendo ad un Decreto il compito di coordinare gli standard internazionali con la disciplina tributaria ispirata alle nuove linee guida disgiunte dai pregressi precetti di neutralità.

Con Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 28 Ottobre 2008, è stato emanato il regolamento di attuazione di cui sopra, in materia di determinazione del reddito dei soggetti tenuti all'adozione dei principi contabili internazionali.

A partire dal 2008 i comportamenti adottati sulla base della corretta applicazione dei principi contabili internazionali sono rilevanti, in linea di massima, ai fini fiscali.

Il D.L. n.185/2008 (c.d. "Anticrisi") prevede tra l'altro la facoltà di riallineare i valori civilistici e fiscali discordanti in relazione ai periodi d'imposta precedenti il 2008, con conseguenti semplificazioni di carattere gestionale delle imprese<sup>17</sup>

## **NUOVA DISCIPLINA FISCALE A PARTIRE DAL 1 Gennaio 2008**

Le novità introdotte a partire dal 2008 (Legge 244/2007) comportano l'abrogazione:

- Della possibilità di dedurre ammortamenti extracontabili
- Degli ammortamenti anticipati
- Degli ammortamenti accelerati

L'ultimo caso può dare origine a costi indeducibili per maggior ammortamenti stanziati in bilancio legati al più intenso utilizzo, ma ormai privi del relativo riconoscimento fiscale.

---

<sup>17</sup> D. Ferraro, E. Roat, A. Roncher (2009) – L'Ammortamento, disciplina civilistica e tributaria - SEAC

L'art. 1, comma 34, Legge n.244/2007, in attesa della revisione dei coefficienti di ammortamento, consente per il solo periodo 2008 di ammortizzare i beni entrati in funzione in tale periodo con i coefficienti pieni, senza riduzione del 50%.

Ciò ha potenzialmente creato nell'anno 2008 casi di ammortamenti fiscali superiori a quelli civilistici

L'agevolazione non si applica:

- Ai veicoli a deducibilità limitata, di cui all'art. 164, comma 1, lett. B), TUIR
- Ai beni strumentali delle speciali categorie, di cui al comma 7, art. 102 bis, TUIR
- Nella determinazione degli acconti da versare per il 2009 ( secondo esercizio successivo a quello in corso al 31/12/2007).

L'eventuale differenza fra coefficiente d'ammortamento pieno e coefficiente ridotto non andava imputata a Conto economico e poteva essere dedotta , come espressamente previsto dalla stessa Finanziaria, nel modello UNICO 2009.

## **ABROGAZIONE AMMORTAMENTO ANTICIPATO E ACCELERATO**

A decorrere dal 2008 la Finanziaria 2008 ha eliminato per tutti i soggetti l'ammortamento anticipato e l'ammortamento accelerato, anche per i beni acquistati in anni precedenti. Infatti, la L. 244/2007 ha sancito l'abrogazione del c. 3, art. 102, TUIR, che, riconoscendo alle imprese la possibilità di eseguire gli ammortamenti anticipati, consentiva un più rapido recupero fiscale degli investimenti.

L'eliminazione dell'intero comma ha comportato anche l'impossibilità di dedurre ammortamenti accelerati con riguardo alla maggior utilizzazione dei beni rispetto alla media di settore, se eccedenti i relativi coefficienti fiscali.

La soppressione degli ammortamenti anticipati/accelerati, è stata considerata particolarmente penalizzante poiché i coefficienti fiscali d'ammortamento, come già sottolineato, non riflettono più in molti casi il reale processo



d'obsolescenza dei beni, si inserisce nell'ambito della manovra che tende a rendere l'imponibile fiscale sempre più vicino a quello civilistico da cui l'abrogazione del quadro EC di UNICO e del conseguente doppio binario.

## **ELIMINAZIONE AMMORTAMENTI EXTRA CONTABILI**

Secondo quanto previsto dall'articolo 1, comma 33, lett. Q), Legge n.244/2007, non è più possibile, a partire dal 2008, effettuare ammortamenti fiscali extracontabili superiori a quelli civilistici, compilando il quadro EC del modello UNICO.

Il quadro EC è stato comunque mantenuto in via transitoria per la gestione dei disallineamenti tra valori fiscali e civilistici esistenti al 31/12/2007.

Il Legislatore ha infatti previsto attraverso l'art. 1, comma 34, che pur non essendo più possibile incrementare l'eccedenza pregressa di deduzioni extracontabili, rimangono in vigore le regole che prevedono la tassazione in caso di distribuzione di utili eccedenti il vincolo patrimoniale, il riassorbimento dei disallineamenti per effetto degli ammortamenti non più deducibili fiscalmente o per effetto della cessione dei beni. Il riassorbimento graduale dell'eccedenza pregressa secondo le regole previgenti è come detto ancora garantito.

## **RIALLINEAMENTO AMMORTAMENTI EXTRACONTABILI PREGRESSI**

Il riassorbimento graduale dell'eccedenza pregressa da EC è alternativo l'affrancamento, modalità anch'essa prevista.

La Finanziaria 2008 ha previsto, infatti, che l'ammontare delle deduzioni extracontabili possa essere recuperato a tassazione, optando per l'applicazione di un'imposta sostitutiva a scaglioni (12% - 14% - 16%).

L'imposta sostitutiva va versata in 3 rate annuali rispettivamente pari al 30%, al

40% ed al 30% con l'applicazione degli interessi sulla seconda e terza rata al tasso del 2,5% annuo.

L'affrancamento può riguardare anche solo una parte degli importi dedotti in via extracontabile, a condizione che si considerino classi omogenee.

## **NORMA ANTIELUSIVA SUGLI AMMORTAMENTI**

L'Amministrazione Finanziaria a seguito dell'eliminazione delle deduzioni extracontabili, è autorizzata, ex art. 1, comma 34, Legge n. 244/2007 a eventualmente disconoscere ammortamenti, accantonamenti ed altre rettifiche di valore imputati a Conto economico se non coerenti con i comportamenti contabili sistematicamente adottati nei precedenti esercizi, a meno che l'impresa non dimostri la giustificazione economica di detti comportamenti in base ai principi contabili.

La motivazione politica che sta alla base della soppressione delle suddette deduzioni può essere riassunta dal seguente stralcio tratto dalla relativa Relazione Illustrativa, Senato Repubblica:

*“..si tratta di un fenomeno che ha ormai raggiunto dimensioni non più compatibili con la funzione che l'istituto delle deduzioni extracontabili avrebbe dovuto assolvere. Basti pensare che nei modelli di dichiarazione relativi agli anni 2004 e 2005 l'importo delle deduzioni extracontabili ha raggiunto cifre superiori ai 10 miliardi di euro...l'applicazione di questa disciplina, com'è noto, ha evidenziato molteplici problemi interpretativi e una certa complessità di meccanismo ma soprattutto la dimensione assunta dal fenomeno delle deduzioni in questione ha posto in evidenza l'opportunità di un riordino non sembrando ragionevole che il fisco ammetta senza limiti la deduzione generalizzata di costi privi di giustificazione economica ... In tale ottica dunque , e in linea con l'obiettivo di operare un abbattimento del livello del prelievo si è operato nel senso di un radicale ripensamento della materia”*

## COORDINAMENTO DISCIPLINA CIVILISTICA E FISCALE

L'importo della quota di ammortamento calcolata secondo il piano civilistico e quindi in ottemperanza al codice civile debitamente integrato dai principi contabili nazionali può risultare diverso rispetto alla quota fiscalmente riconosciuta in base alla mera applicazione di coefficienti di ammortamento previsti da specifici DD.MM.

La differenza tra i due valori comporta la necessità di promuovere in sede di dichiarazione dei redditi il coordinamento tra le due diverse discipline (civilistica e fiscale) secondo le regole comportamentali specifiche.

Le situazioni in cui vi può essere divergenza sono per lo più di tre tipologie:

- Se la differenza è permanente bisognerà intervenire in sede di dichiarazione dei redditi con variazioni in aumento o in diminuzione del reddito senza effettuare aggiustamenti in sede contabile sull'importo delle imposte iscritto in conto economico.
- Se la differenza è temporanea negativa sarà necessario effettuare opportune variazioni in aumento del reddito d'impresa nel quadro RF e rilevare le attività per imposte anticipate
- Se la differenza è temporanea positiva fino al 31/12/2007 era possibile usufruire dei maggiori vantaggi fiscali derivanti dall'attivazione del prospetto extracontabile nel quadro EC (art. 109 comma 4 lettera b del TUIR) che è stato abrogato a partire dal 2008 con la Legge 244/2007 (Legge Finanziaria 2008).

E' ancora possibile indicare i valori tra le variazioni in diminuzione del quadro RF e la rilevazione contabile della fiscalità differita.

In considerazione delle criticità emerse a seguito dell'adozione dei principi contabili internazionali IAS/IFRS, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto opportuno fornire alcuni chiarimenti<sup>18</sup> a quanti, tra gli operatori, sono chiamati (per obbligo o per facoltà) ad applicare in sede di predisposizione dei propri

---

<sup>18</sup>Agenzia delle Entrate, CIRCOLARE N.7/E 28 Febbraio 2011

bilanci i suddetti criteri di contabilità assunti in sede comunitaria come regole di redazione dei bilanci societari.

## **SOGGETTI INTERESSATI ED ESCLUSI**

### **SOGGETTI INTERESSATI**

Interessate al coordinamento delle discipline civilistica e fiscale sono:

- Società di capitali
- Imprese individuali e le società di persone in contabilità ordinaria

Dal 2008 hanno avuto effetto su questi soggetti le norme sull'abrogazione delle eccedenze extracontabili.

### **SOGGETTI ESCLUSI**

Sono esclusi dall'obbligo di coordinamento che consente la deduzione extracontabile di componenti negativi deducibili in misura superiore a quella civilistica, le imprese individuali e le società di persone che si trovano in contabilità semplificata.

In questo caso il loro reddito è determinato in base alle modalità previste dall'art.66 TUIR che al comma 3 non prevede tra le disposizioni riferite alle imprese minori il comma 4 dell'articolo 109 TUIR.

## **CAUSE DEL DISALLINEAMENTO CIVILE/FISCALE**

A seguito della riforma del diritto societario ed in particolare dell'abrogazione dell'articolo 2426 comma 2 C.c. in vigore fino al 31 Dicembre 2003 sono state eliminate tutte le interferenze prodotte nel bilancio dalla normativa fiscale sul reddito d'impresa al fine di armonizzare il regime fiscale nazionale con quelli civilistici nazionali e internazionali.

A seguito di tale previsione:

- È stata espressamente enunciata la regola secondo la quale i rendiconti economici e patrimoniali devono essere redatti in ottemperanza alle sole norme civilistiche in quanto uniche disposizioni in materia
- Ha trovato completa applicazione il principio secondo il quale l'imponibile fiscale è dato dal risultato d'esercizio risultante dal bilancio civilistico al quale vanno in seguito apportate le variazioni in aumento e/o diminuzione che conseguono alle previsioni del TUIR

Ovviamente esistono ancora situazioni che portano a disallineamento tra la quota di ammortamento civilistico e la quota di ammortamento fiscale e ciò si manifesta in tutti i casi in cui i due regimi per forza di cose divergono.

Le principali disposizioni fonti di disallineamento sono riferite a:

- Inizio del processo di ammortamento
- Limiti fiscali alla deducibilità di determinate immobilizzazioni
- La percentuale di ammortamento applicata
- Il riconoscimento civilistico ma non fiscale del valore residuo dell'immobilizzazione da considerare ai fini della determinazione del costo ammortizzabile

Per determinati beni la disciplina fiscale dispone limiti massimi alla deducibilità del costo al fine di evitare comportamenti opportunistici da parte dei singoli imprenditori.

Basti pensare all'uso ambiguo di autoveicoli e quello dei telefonini che non a caso rappresentano due dei casi soggetti a limitazioni in ambito di regime fiscale.

Nessun limite massimo è invece disposto al valore ammortizzabile dalla normativa civilistica

Anche in tale ipotesi si presenta pertanto una diversità nell'ammontare della quota di ammortamento civilistica e fiscale.

## **DISCIPLINA FISCALE COEFFICIENTI D'AMMORTAMENTI**

Fino al esercizio in corso al 31/12/2007 la normativa fiscale prevedeva

particolari regole che davano origine a svariate ipotesi di divergenze legate ai coefficienti di ammortamento i quali infatti<sup>19</sup>:

- Dovevano essere ridotti alla metà per il primo esercizio di utilizzo
- Potevano essere aumentati in proporzione alla più intensa utilizzazione dei beni rispetto a quella normale di settore (ammortamento accelerato)
- Potevano essere ridotti in proporzione alla meno intensa utilizzazione dei beni rispetto a quella normale di settore (ammortamento ridotto o decelerato)
- Salvo specifiche esclusioni (ad esempio autoveicolo ex art. 164 TUIR comma 1 lett. b) potevano essere raddoppiati nell'esercizio in cui il bene è entrato in funzione e nei due successivi (ammortamento anticipato)

### **RIASSORBIMENTO ECCELENZE PREGRESSE**

Il nuovo impianto normativo ha previsto la possibilità di effettuare il riassorbimento ISTANTANEO delle eccedenze create fino al 31/12/2007 o in alternativa le differenze temporanee e relative imposte anticipate possono essere riassorbite negli anni successivi mediante la deduzione di quote di ammortamento fiscale ovvero in caso di cessione del bene sulla minor plusvalenza fiscale.

### **VALORE RESIDUO DELL'IMMOBILIZZAZIONE**

Civilisticamente, il valore ammortizzabile dell'immobilizzazione è pari alla differenza tra il costo di acquisto o di produzione della medesima (integrata degli oneri accessori) ed il presunto valore residuo<sup>20</sup>.

Il punto di vista fiscale non influisce su quest'ultimo valore.

### **CONSEGUENZE DEL DISALLINEAMENTO DELLE DUE DISCIPLINE**

Il disallineamento tra disciplina civilistica e fiscale che per quanto riguarda gli ammortamenti si manifesta prevalentemente al verificarsi delle cause viste

---

<sup>19</sup> D. Ferraro, E. Roat, A. Roncher (2009) – L'Ammortamento, disciplina civilistica e tributaria - SEAC

<sup>20</sup> R. Moro Visconti – M. Renesto (2009) – Principi Contabili OIC e IAS/IFRS – Buffetti Editore

sopra origina differenze di valori civilistici e contabili che possono essere classificate in permanenti e temporanee.

Tali differenze a loro volta generano la necessità di intervenire in sede di dichiarazione dei redditi sul risultato di esercizio al fine di pervenire al reddito imponibile nonché di provvedere alla rilevazione contabile della fiscalità differita.

## **DIFFERENZE PERMANENTI**

In tal caso la divergenza tra normativa civilistica e normativa fiscale è definitiva in quanto le differenze sono determinate:

- Da costi imputati a conto economico, parzialmente o totalmente indeducibili
- Da proventi imputati a conto economico ma parzialmente o totalmente non imponibili.

Le differenze permanenti non sono destinate a riassorbirsi negli esercizi a venire per cui non generano alcuna rilevazione contabile dell'importo delle imposte iscritte nel conto economico ed esse producono solamente semplici variazioni in aumento o in diminuzione sul reddito d'impresa da attuare per quell'esercizio in sede di dichiarazione dei redditi.

Gli articoli che fanno sì che si verifichino queste differenze sono l'art.102, c.9 (deducibilità ridotta all'80% delle spese sostenute per telefonia) e l'art. 164 (limiti alla deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi relativi a taluni mezzi di trasporto a motore comprese minusvalenze)

Ciò porta a differenze costituiti da costi parzialmente indeducibili che

producono variazioni in aumento sul reddito d'impresa in sede di quadro RF.

## **DIFFERENZE TEMPORANEE**

Le differenze temporanee si distinguono in:

- Tassabili (positive) se comportano delle variazioni temporanee in diminuzione della base imponibile e danno luogo ad imposte differite
- Deducibili (negative) se comportano variazioni temporanee in aumento della base imponibile e generano attività per imposte anticipate

Le differenze temporanee sono destinate a riassorbirsi nel tempo ossia si originano in un esercizio e si annullano in uno o più esercizi successivi. I ricavi ed i costi interessati alla differenza pertanto concorrono a formare il reddito imponibile in un periodo d'imposta diverso da quello nel quale concorrono a formare il reddito civilistico.

E' necessario quindi effettuare un aggiustamento contabile delle imposte iscritte a bilancio e di effettuare le opportune variazioni in aumento e in diminuzione al reddito imponibile nella dichiarazione dei redditi

## **DIFFERENZE TEMPORANEE NEGATIVE**

Le differenze temporanee negative si verificano invece a fronte degli art. 102, 103 e 108 del TUIR. L'art.102 prevede l'ammortamento dei beni materiali e immateriali civilisticamente superiore ai limiti annuali concessi fiscalmente.

L'art.102, c.6 è riferito alla deducibilità frazionata in 5 anni delle spese di manutenzione, riparazione e, ammodernamento e trasformazione non imputate al bene cui si riferiscono ed eccedenti il 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili.

L'art. 108 c.1 disciplina la deducibilità delle spese relative a studi e ricerche in quote costanti nell'esercizio in cui sono state sostenute e nei successivi ma non



oltre il quarto.

### **DIFFERENZE TEMPORANEE POSITIVE (IPOTESI ABROGATA DAL 2008)**

Le differenze temporanee positive si potevano verificare fiscalmente solo fino all'esercizio in corso al 31/12/2007 con riferimento degli art. 102, c. 5 riguardante la completa deducibilità dei beni con costo unitario inferiore a € 516,46 e art 102 e 103 TUIR che prevede l'ammortamento dei beni materiali e immateriali fiscalmente superiore a quello contabilizzato.

### **ECEDENZE EXTRACONTABILI PREGRESSE E POSSIBILI RIALLINEAMENTI**

Nella prospettiva generale di evoluzione sistematica volta contestualmente:

- Alla riduzione delle aliquote nominali d'imposta (dal 2008 IRES e IRAP al 27,50% e 3,90%)
- All'allargamento della base imponibile tramite l'eliminazione di norme sovvenzionali e deduzioni forfettarie di carattere tributario

Con decorrenza dal 1 Gennaio 2008 la finanziaria 2008 ha abrogato l'articolo 109 comma 4 lettera b TUIR vale a dire il meccanismo delle deduzioni extracontabili.

La norma dispone inoltre due forme di imposta sostitutiva opzionali che consentono:

- Il riassorbimento immediato delle eccedenze pregresse
- L'eliminazione del vincolo per massa posto sulle riserve in sospensione di imposta (non più esercitabile dal 2008)

Le eccedenze formatesi fino al 31/12/2007 possono, in alternativa, essere riassorbite in modo graduale. A tal fine è stato mantenuto il quadro EC all'interno dei modelli di dichiarazione dei redditi.

Nell'ipotesi di riassorbimento "naturale" deve tenersi conto inoltre della norma IRAP che impone di concludere il riallineamento forzatamente in 6 anni<sup>21</sup>.

Il decreto anti crisi D.L. 185/2008 ha previsto specifiche disposizioni agevolative che consentono in diverse situazioni oggettive o soggettive il riallineamento di eccedenze civilistiche e fiscali e ovviamente queste disposizioni non sono applicabili ai soggetti in contabilità semplificata.

### **ELIMINAZIONE INTERFERENZE FISCALI E PROSPETTO EXTRACONTABILE**

Mediante l'abrogazione dell'articolo 2426 comma 2 C.c. in vigore fino al 31/12/2003 la riforma del diritto societario ha eliminato le interferenze prodotte nel bilancio dalla normativa fiscale sul reddito d'impresa. L'articolo in esame consentiva infatti di effettuare in bilancio rettifiche di valore ed accantonamenti esclusivamente in applicazione di norme tributarie inquinando di conseguenza lo stesso e non consentendo una corretta rappresentazione economica finanziaria e patrimoniale della realtà sociale<sup>22</sup>.

### **PROSPETTO EXTRACONTABILE**

Ai fini della netta separazione tra norme civilistiche e norme fiscali con mantenimento tuttavia dei vantaggi riconosciuti da quest'ultime il legislatore della riforma fiscale ha in seguito previsto un apposito prospetto di raccordo extracontabile facente parte della dichiarazione dei redditi (quadro EC) nel quale evidenziare le variazioni in diminuzione al reddito determinato secondo le sole disposizioni civilistiche allo scopo di determinarne l'imponibile fiscale.

---

<sup>21</sup> <sup>21</sup>D. Ferraro, E. Roat, A. Roncher (2009) – L'Ammortamento, disciplina civilistica e tributaria - SEAC

L'art. 109 comma 4 lettera b TUIR abrogato a partire dal 2008 riconosceva la deducibilità degli ammortamenti dei beni materiali ed immateriali, delle altre rettifiche di valore, degli accantonamenti, delle spese relative a studi e ricerche di sviluppo e delle eccedenze relative ai canoni di leasing finanziario, se, in un apposito prospetto della dichiarazione dei redditi si era provveduto all'indicazione del loro importo complessivo, dei valori civili e fiscali dei beni, dei valori civili e fiscali dei fondi.

Con la redazione del dell'apposito prospetto della dichiarazione dei redditi pertanto i citati elementi negativi di reddito potevano essere fiscalmente dedotti, anche senza la loro imputazione a conto economico.

## **VINCOLI ALLA DISTRIBUZIONE DI UTILI E RISERVE**

La predisposizione del prospetto di raccordo ha in seguito imposto al legislatore l'individuazione di specifici vincoli alla distribuzione di utili e riserve. Il prospetto necessario per fruire dei vantaggi fiscali riconosciuti dal legislatore tributario provocava infatti la rilevazione in bilancio di un utile più elevato, e non tassato, rispetto a quello imponibile. All'indicazione di taluni oneri fiscalmente deducibili e non transitati nel conto economico conseguiva l'indicazione in bilancio di un maggiore utile civilistico in misura corrispondente ai costi dedotti fiscalmente e non rilevati contabilmente.

Allo scopo di evitare che l'impresa procedesse alla distribuzione di utili e riserve che a causa delle deduzioni riconosciute fiscalmente non avevano subito alcuna tassazione l'art. 109 comma 4 TUIR prevedeva che gli stessi dovevano rimanere nell'economia della società risultando vincolati e non distribuibili

Nonostante l'abrogazione della previsione, il vincolo di distribuzione di utili e riserve è ancora proporzionalmente in vigore nel caso in cui il contribuente non opti per il riallineamento istantaneo procedendo quindi al riassorbimento naturale ai fini IRES e al recupero forzato a sesti ai fini IRAP.

## **ABROGAZIONE DEL RICORSO ALLE DEDUZIONI EXTRACONTABILI**

L'articolo 1 comma 33 lettera q Finanziaria 2008 ha eliminato il meccanismo delle deduzioni extracontabili attuato con il quadro EC del Modello Unico.

A decorrere dal 2008 non possono quindi più essere dedotti con il quadro EC gli ammortamenti dei beni materiali ed immateriali, le altre rettifiche di valore, gli accantonamenti, le spese relative a studi e ricerche di sviluppo, nonché le eccedenze relative ai canoni di leasing finanziario non iscritti a conto economico.

Di conseguenza tali costi possono essere dedotti per l'ammontare imputato a conto economico pur sempre entro limiti massimi ammessi dalla normativa fiscale.

## **NUOVI POTERI DI CONTROLLO**

Come suddetto l'Amministrazione finanziaria potrà contestare gli ammortamenti, gli accantonamenti e le altre rettifiche di valore imputati al conto economico a partire dall'esercizio dal quale decorre l'eliminazione delle deduzioni extracontabili, al fine di disincentivare possibili comportamenti volti a inquinare i nuovi bilanci con valutazioni di convenienza fiscale l'art.1 comma 34 della Finanziaria.

Ciò potrà avvenire nel caso in cui non siano considerati coerenti con i comportamenti contabili sistematicamente adottati nei precedenti esercizi, a meno che l'impresa non dimostri la giustificazione economica dei comportamenti in base a corretti principi contabili.

**RECUPERO ECCEDENZE PREGRESSE**

In via transitoria è stato necessario provvedere all'elaborazione di una disciplina che tenesse conto delle eccedenze risultanti al 31/12/2007 per via dell'eliminazione del meccanismo di deduzioni extracontabili.

Ai sensi dell'art.1 comma 34 e 48 della Finanziaria 2008 il recupero di tali eccedenze può avvenire secondo due metodi alternativi:

- Naturale riassorbimento ai fini IRES e recupero forzato ai fini IRAP
- Riassorbimento istantaneo delle eccedenze extracontabili con versamento di un'imposta sostitutiva a scaglioni

**TABELLA RIASSUNTIVA<sup>23</sup>**

SOGGETTO	SOCIETÀ DI CAPITALI		IMPRESA INDIVIDUALE E SOCIETÀ DI PERSONE		
	ORDINARIA (sempre)		ORDINARIA (per obbligo o per opzione)		SEMPLIFICATA
BILANCIO UE: - schema (rigido)	SI		NO		NO
- criteri valutazione	SI		SI		--
DEDUZIONI EXTRA CONTABILI art. 109, c. 4, lett. b)	2007	Dal 2008	2007	Dal 2008	NO Disciplina reddito ex art. 66, TUIR, senza richiamo all'art. 109, comma 4
	SI	Abrogato	SI	Abrogato	
QUADRO EC	SI	Solo per riassorbimenti	SI	Solo per riassorbimenti	NO

<sup>23</sup>D. Ferraro, E. Roat, A. Roncher (2009) – L' Ammortamento, disciplina civilistica e tributaria - SEAC

## **DISCIPLINA AMMORTAMENTO PREVISTA DAL TUIR ( D.P.R. 917/1986 e successive integrazioni)**

La disciplina fiscale dell'ammortamento delle immobilizzazioni materiali è contemplata nel Testo Unico delle Imposte sui Redditi a partire dall'Art. 102.

Il secondo comma del suddetto articolo stabilisce che per il primo esercizio, quello in cui entra in funzione il bene, va ridotta alla metà la misura dell'ammortamento determinato tramite applicazione dei coefficienti ministeriali al costo del bene.

La Legge 244/2007 ha previsto che in previsione degli aggiornamenti dei coefficienti che avrebbero dovuto aver luogo entro il 31/12/2009 (data stabilita dalla "Manovra d'Estate" 2009 già citata) non è stato necessario effettuare la riduzione a metà per i beni entrati in funzione nel periodo 2008 salvo alcune deroghe riguardanti alcuni beni tra cui gli autoveicoli a deducibilità limitata.

La tabella dei coefficienti in oggetto è suddivisa in 22 gruppi ognuno dei quali si riferisce ad uno specifico settore d'attività.

Nello specifico la deroga riguardante il mancato obbligo di dimezzare l'aliquota dell'ammortamento riguarda gli automezzi a deducibilità limitata già citati ex art. 164 comma 1 lett. B TUIR e i beni materiali strumentali classificati nelle categorie individuate dall'autorità per l'energia elettrica e il gas ex art. 102-bis comma 7 TUIR.

Per quanto riguarda l'indicazione dei coefficienti non si tratta di un'elencazione esaustiva perché è possibile che l'impresa utilizzi beni non espressamente previsti in tabella.

L'assenza di un bene in un determinato gruppo di imprese sta a significare che tale bene non è stato considerato strumento tipico di quel settore, in tal caso si deve far riferimento ai coefficienti previsti per beni simili appartenenti ad altre categorie di imprese<sup>24</sup>

---

<sup>24</sup> (cfr. R.M. del 22 marzo 1980 n. 9/074).

In linea generale, tutti i beni materiali strumentali sono fiscalmente ammortizzabili, compresi quelli concessi in locazione o comodato a terzi purché tuttavia persista il carattere di strumentalità.

*Ai fini della corretta determinazione dei coefficienti di ammortamento applicabili, occorre far riferimento in linea di principio all'attività esercitata dal*

*locatore o comodante e non al settore di attività in cui il locatario/comodatario utilizza il bene (cfr. R.M. del 05/01/1981 n.9/2320 e indirettamente Ris. del 09/04/2004 n. 56, Circolare del 13 marzo 2006 n. 10/E, Cass. dell'11/06/2009 n. 13506).*

*Tuttavia, la regola generale appena descritta deve essere derogata nel caso delle imprese che operano nel settore del noleggio per le quali l'applicazione del coefficiente previsto per il gruppo residuale "Altre attività non precedentemente specificate" dal D.M. 31 dicembre 1988 non riflette l'effettivo deperimento del bene.*

*In questa ipotesi, a parere della scrivente il coefficiente di ammortamento deve essere ricercato nel gruppo di attività dell'utilizzatore in modo da dare una rappresentazione più realistica del deterioramento fisico dei beni. Tuttavia tale deroga ai principi generali può trovare applicazione solo a condizione che il bene venga impiegato per tutta la sua vita utile esclusivamente nel medesimo settore di attività, anche da parte di più utilizzatori.*"<sup>25</sup>

## **AMMORTAMENTO PER DODICESIMI**

Nel caso in cui la durata dell'esercizio sia diversa dai 12 mesi alcuni

---

<sup>25</sup> RISOLUZIONE N. 133 /E 22 Dicembre 2010 Agenzie delle Entrate

componenti positivi e negativi di reddito vanno, secondo l'art 110 comma 5 del TUIR ragguagliati all'anno.

I commi citati all'interno dell'art. 110 fanno parte degli articoli TUIR:

art. 102, comma 1 : quote di ammortamento beni materiali

art. 102, comma 6: spese di manutenzione, riparazione ammodernamento e trasformazione

art. 104: ammortamento finanziario dei beni gratuitamente devolvibili

art. 106: accantonamento per rischi su crediti

art. 107: altri accantonamenti

## **ABBROGAZIONE AMMORTAMENTO ACCELERATO**

Con la Finanziaria 2008 (Legge 244/2007) è stata eliminata la possibilità di approfittare di un maggiore utilizzo del cespite e quindi un maggiore sfruttamento rispetto a quello normale del settore.

Questa “normalità” è stata sancita dalla Corte di Cassazione con Sentenza 22 Luglio 1994, n. 6837 come l’*”utilizzazione che mediamente si verifica in quel settore durante un tempo sufficiente per un’elaborazione statistica, mentre deve prescindere dai dati di breve periodo, ancorché coinvolgenti molte o tutte le imprese similari”*

La difficoltà di dimostrare il maggiore utilizzo pur avvalendosi di documentazioni terze e interne all'azienda ha portato ad una scarsa diffusione in passato di questa possibilità.

Le discrasie che comunque continueranno ad esserci tra ammortamento civilistico e quello fiscale potrebbero portare alla necessità di aumentare le scritture per le imposte anticipate a fronte di una minore imputazione a Conto economico delle quote deducibili.<sup>26</sup>

---

<sup>26</sup> D. Ferraro, E. Roat, A. Roncher (2009) – L’Ammortamento, disciplina civilistica e tributaria - SEAC



## **PERIODO MASSIMO D'AMMORTAMENTO E AMMORTAMENTO RIDOTTO O DECELERATO**

Rimane invariata la possibilità di stabilire a discrezione del contribuente la scelta della durata massima del piano d'ammortamento e la conseguente riduzione della quota di ammortamento annuale. Il concetto è stato ribadito anche dall'ADE con risoluzione n.51/2005 e n. 78/2005 che con quest'ultima ha precisato che non è ammissibile una discrezionalità in misura diversa da quella utilizzata per l'ammortamento civilistico.

La riforma del TUIR del 2004 non riproposto nell'art 102 il limite presente nel vecchio art. 67 a cui è subentrato. Il limite era riferito al limite minimo dell'ammortamento ridotto al 50% che aveva contribuito a creare la problematica delle "quote fiscali perse"

## **ABROGAZIONE AMMORTAMENTO ANTICIPATO**

Una delle novità previste dalla Legge 244/2007 è quella dell'abrogazione dell'ammortamento fiscale anticipato.

Solo per il periodo di transizione del 2008 è stata data la possibilità, ma solo per i beni entrati in funzione nello stesso anno di applicare i coefficienti al 100%, ma senza ammortamento anticipato.

Precedentemente l'art. 102, comma 3 del TUIR, in presenza di beni nuovi, consentiva di elevare fino a due volte in determinati esercizi (e con specificate eccezioni) la quota ordinaria di ammortamento fiscale.

Le eccezioni erano quelle relative all'art 164, comma 1, lettera b.

L'ammortamento anticipato entrava quindi a regime nel primo esercizio e nei due successivi.

Per quanto riguarda l'ammortamento fiscale anticipato dei beni usati esso

poteva essere applicato solo il primo anno a prescindere se l'ammortamento anticipato fosse o meno già stato applicato dai precedenti possessori.

L'abrogazione dell'ammortamento anticipato ha riguardato tutti i beni, anche quelli che in deroga al D.L. n.223/2006 ne potevano beneficiare come ad esempio i veicoli utilizzati esclusivamente come beni strumentali all'attività d'impresa o quelli adibiti ad uso pubblico.

Le imprese di nuova costituzione sono tenute ex art. 102 TUIR a predisporre l'ammortamento dei beni a prescindere dal conseguimento dei ricavi pena la perdita del beneficio fiscale di competenza del primo esercizio.

L'ammortamento anticipato costituiva un vero e proprio incentivo al rinnovo degli impianti, consentendo all'impresa di differire il pagamento delle imposte.

L'agevolazione, permetteva infatti una riduzione temporanea del carico fiscale rinviando ad esercizi futuri redditi imponibili e la relativa tassazione.

Nonostante il beneficio fosse prevalentemente di carattere finanziario vi era anche un aspetto economico dato dagli interessi impliciti derivanti dal differimento dell'imposizione.

Inoltre, va anche considerato che in alcuni casi, soprattutto con riguardo a beni ad alto contenuto tecnologico, l'ammortamento anticipato corrisponde alla vita utile del bene con la conseguenza che il ritorno ai tempi ordinari di deducibilità degli ammortamenti risulta ancor più oneroso.

## RIALLINEAMENTO ISTANTANEO E IMPOSTA SOSTITUTIVA

In alternativa al riassorbimento graduale attraverso l'iscrizione dell'eccedenza progressiva nel quadro EC l'art. 1 comma 48, Legge 244/2007 ha previsto, come già accennato in precedenza una tipologia alternativa di riallineamento istantaneo: l'affrancamento.

Tale modalità, attuata, optando per l'applicazione di un'imposta sostitutiva a scaglioni ha determinato per il contribuente le seguenti aliquote:

12% sulla parte dei maggiori valori ricompresi entro il limite dei 5 milioni di Euro.

14% sulla parte compresa tra 5 e 10 milioni di Euro

16% sulla parte dei maggiori valori eccedenti i 10 milioni di Euro

L'imposta è da versare in 3 rate annuali rispettivamente pari al 30%, al 40% e al 30% con applicazione di interessi del 2,5% annuo sulla seconda e terza rata.

La modalità dell'affrancamento può riguardare anche solo una parte degli importi di deduzione extracontabile, ma è necessario che si riferisca a classi omogenee.

Le imprese in contabilità semplificata non hanno goduto di sostanziali novità dalla nuova disciplina fiscale in quanto non essendo obbligate a redigere il bilancio in forma UE non hanno mai applicato la disciplina delle deduzioni extracontabili<sup>27</sup>

Il meccanismo soppresso, come evidenziato anche nella relazione finale della Commissione Biasco<sup>28</sup>, ha richiesto un complesso monitoraggio dei disallineamenti tra i valori civilistici e fiscali degli elementi patrimoniali oggetto di deduzione extracontabile.

---

<sup>27</sup> Circolare n. 27 del 31 maggio 2005 Agenzia delle Entrate

<sup>28</sup> <http://www.governo.it/backoffice/allegati/35328-3951.pdf>

Inoltre, il vincolo patrimoniale ha costituito un ostacolo alla ottimale riallocazione delle risorse, in funzione delle esigenze di efficienza e competitività, soprattutto nel contesto di gruppi societari.

In tale direzione, un intervento di avvicinamento del reddito di impresa imponibile ai risultati di bilancio ed il riconoscimento anche ai fini fiscali solamente di quelle componenti che hanno una giustificazione economica, ha riscosso sin da subito un giudizio positivo<sup>29</sup>, non senza voci dichiaratamente contrarie<sup>30</sup>.

Ciò nonostante, ha destato qualche preoccupazione<sup>31</sup> la piena convergenza del piano fiscale su quello contabile. *“A questo riguardo, non può negarsi che la complessità di alcune valutazioni, che informano molte voci del bilancio, impongono una certa cautela al loro mero rinvio per la determinazione del reddito imponibile. Ed inoltre, un tale rinvio potrebbe originare complicazioni nella successiva fase di accertamento che potrebbe estendersi, dalla verifica della corretta applicazione delle disposizioni fiscali, al merito delle valutazioni civilistiche e alla rettifica di poste di bilancio con conseguenze di difficile valutazione.”*

---

<sup>30</sup> C. Piro, L'abolizione degli ammortamenti anticipati, in Corriere Tributario, 2007 pag. 3773

<sup>29-31</sup> Circ.500 24 Dicembre 2007 - Confindustria Basilicata

## AGGIORNAMENTO LUGLIO 2011

Il Consiglio dei Ministri (n°144 del 30/06/2011) ha approvato un decreto-legge, recante disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria coerenti con gli obiettivi di manovra condivisi in sede europea. Il provvedimento si compone di 4 parti: la prima dedicata al contenimento dei costi della politica (indennità per i parlamentari, voli di Stato, auto blu); la seconda alle misure generali di contenimento della spesa; la terza alle disposizioni in materia di entrate tributarie; la quarta a misure per sostenere lo sviluppo.

Il testo della manovra esaminato dal Consiglio dei ministri prevede una forte limitazione alla possibilità di ammortamento dei beni gratuitamente devolvibili, ossia gli impianti che una concessionaria, dopo averli realizzati, ha l'obbligo di cedere al concedente alla scadenza della concessione stessa. La norma pone un tetto del 2 per cento alla quota annua di ammortamento, che in questo caso è di tipo finanziario.

In pratica, con il nuovo regime servirebbero cinquant'anni per completare l'ammortamento, che con le regole attuali è invece legato alla durata, normalmente più breve, della concessione.

La conseguenza della minore deducibilità sarà l'aumento dell'imposta da versare; per di più il testo stabilisce che il tetto entri in vigore già da quest'anno, in deroga allo Statuto del contribuente.<sup>32</sup>

Ciò ha creato una decisa reazione congiunta da parte di Confindustria, Ance, Agi e Aiscat<sup>33</sup>

*«[...] Le quattro associazioni parlano di norma «estremamente dannosa» perché «costituisce un serio disincentivo agli investimenti. Tale norma, infatti, non consentirebbe - viene spiegato - il completo ammortamento fiscale dei beni durante il periodo della concessione. Effetti negativi si avrebbero anche per le concessioni future, che risulterebbero praticabili a condizioni poco coerenti con la concorrenza e l'efficienza delle gestioni». Mentre si parla di rilancio degli investimenti - prosegue ancora la nota - la disposizione si prefigura, invece, come una tassa addizionale sugli investimenti in un settore trainante per la ripresa economica del nostro Paese». «Ciò costituisce - affermano le organizzazioni imprenditoriali forte disincentivo per il*

---

<sup>32</sup> LEGGE 27 LUGLIO 2000, N.212

<sup>33</sup> Luca Cifoni IL MESSAGGERO" Sabato 2 luglio 2011

*capitale privato a partecipare alla realizzazione delle infrastrutture, in un momento di evidente difficoltà della finanza pubblica. Una modifica normativa di tale portata non farebbe altro che minare la certezza del quadro regolatorio, condizione essenziale per il reperimento da parte delle aziende delle risorse di mercato necessarie per finanziare gli investimenti, in una fase, tra l'altro, di forte tensione sui mercati finanziari internazionali». «Pensiamo quindi - rimarcano ancora Confindustria, Ance, Agi e Aiscat- che tale norma debba essere ritirata, anche per i suoi profili di incostituzionalità riguardo al principio di capacità contributiva, e restiamo a disposizione del governo per individuare insieme ogni misura utile per far crescere gli investimenti infrastrutturali, nel rispetto dei vincoli di finanza pubblica»”.*

## COEFFICIENTI DI AMMORTAMENTO (D.M. 31/12/88)

Di seguito sono riportati, per alcune tipologie di impresa, i coefficienti che devono essere utilizzati ai fini fiscali per l'ammortamento delle immobilizzazioni materiali. Tali coefficienti sono stati approvati con decreto ministeriale del 31.12.88 e si applicano ai beni il cui processo di ammortamento è cominciato a partire dal periodo di imposta in corso all'1.1.1989 (ossia, per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare, a decorrere dal 1989). Relativamente ai beni il cui processo di ammortamento è iniziato prima di tale data si applicano i coefficienti approvati con decreto ministeriale del 29.10.74. Come già ricordato si è in attesa di un aggiornamento e revisione dei coefficienti per far sì che si tenga conto dei progressi e dell'innovazione tecnologica che hanno reso obsoleti, tra gli altri, alcuni coefficienti relativi a beni legati al mondo dell'elettronica e dell'alta tecnologia.

### ALBERGHI, BAR, RISTORANTI E ATTIVITA' AFFINI

Tipologie di beni	% ammortamento	Note
Fabbricati industriali e commerciali	3	
Costruzioni leggere, tettoie, baracche	10	
Mobili e arredamento	10	
Biancheria	40	
Attrezzatura	25	(Stoviglie, posate, attrezzatura di cucina)
Impianti e macchinari generici	8	(Riscaldamento, condizionamento).
Impianti e macchinari specifici	12	(Igienici, cucina, frigorifero, ascensori, montacarichi, impianti telefonici, citofoni, campanelli e simili)
Macchine d'ufficio elettromeccaniche ed elettroniche	20	
Elaboratori e sistemi telefonici	20	
Autoveicoli da trasporto	20	(Autoveicoli pesanti in genere, carrelli elevatori, mezzi di trasporto interno,
Autovetture, motoveicoli e simili	25	

**INDUSTRIE DEI TRASPORTI E DELLE TELECOMUNICAZIONI**

Servizi radiotelegrafici, radiofonici, televisivi e telecomunicazioni tramite satelliti		
Tipologie di beni	% ammortamento	Note
Fabbricati industriali e commerciali	<b>6</b>	
Costruzioni leggere, tettoie, baracche	<b>10</b>	
Impianti e macchinari specifici		Impianti radiofonici: <b>12,5%</b> Impianti di sincronizzazione e centri di controllo <b>15,5%</b> Impianti di telediffusione e televisione: <b>19%</b> Impianti di registrazione ponti radio: <b>25%</b> Cavi sottomarini: <b>12%</b> Dotazioni varie, attrezzature: <b>19%</b> Automezzi attrezzati: <b>25%</b>
Impianti per le telecomunicazioni a mezzo satelliti		<b>Segmento spaziale:</b> Satelliti commerciali di telecomunicazioni e relativi centri di controllo: <b>18%</b> Trasponditori: <b>36%</b> <b>Stazioni terrene:</b> Struttura antenna parabolica orientabile: <b>10%</b> Servosistema, sistema di illuminazione, ricevitore di inseguimento: <b>20%</b> Impianti ricetrasmittenti e di strumentazione centrali di misura e controllo: <b>25%</b> Impianti di alimentazione: <b>10%</b> Terminali parabolici ricetrasmittenti di limate dimensioni: <b>20%</b> Stazioni mobili: <b>25%</b>
Attrezzature varia e minuta	<b>10</b>	
Mobili e macchine da ufficio	<b>12</b>	
Elaboratori e sistemi telefonici	<b>20</b>	
Autoveicoli da trasporto	<b>20</b>	
Autovetture e motoveicoli	<b>25</b>	



## CONCLUSIONI

L'ammortamento costituisce la ripartizione del costo di un'immobilizzazione materiale tra gli esercizi della sua stimata vita utile

La mancata armonia tra la disciplina contabile e quella nazionale pone di frequente davanti una serie di problematiche di soluzione non immediata (rilevazione iniziale, classificazione in bilancio, valutazione annuale, ecc.) a partire da quella del trattamento fiscale.

Con il D. Lgs. N.38/2005 il Legislatore è intervenuto per perseguire finalità di neutralità fiscale indipendentemente dalla metodologia di rilevazione contabile impiegata.

Le disposizioni introdotte nel TUIR dal citato D. Lgs. 38/2005 sono state massicciamente rettifiche dall'articolo 1, commi da 58 a 62, finanziaria 2008, con decorrenza 2008 che ha attribuito inoltre ad un Decreto il compito di armonizzare gli standard internazionali con la disciplina tributaria ispirata alle nuove linee guida disgiunte dai pregressi precetti di neutralità.

Il regolamento di attuazione di cui sopra, in materia di determinazione del reddito dei soggetti tenuti all'adozione dei principi contabili internazionali, è stato emanato con Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 28 Ottobre 2008

Di conseguenza partire dal 2008 i comportamenti adottati in linea con la corretta applicazione dei principi contabili internazionali assumono rilevanza, in linea di massima, ai fini fiscali.

Il D.L. n.185/2008 (c.d. "Anticrisi") ha introdotto tra l'altro la facoltà di riallineare i valori civilistici e fiscali discordanti in relazione ai periodi d'imposta precedenti il 2008, con conseguenti semplificazioni di carattere gestionale delle imprese

La Legge Finanziaria 2008, con effetto dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, ha apportato significative modifiche al Testo Unico delle Imposte sui Redditi in tema di ammortamento delle immobilizzazioni materiali le cui conseguenze non solo appaiono rilevanti in termini economici e finanziari per l'impresa, ma stravolgono il trattamento contabile delle imposte sul reddito.

### **La nuova normativa**

La nuova disciplina fiscale ha previsto che a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, i costi per ammortamento deducibili purché imputati a conto economico civilistico non possano essere superiori a quelli “ordinari” di cui al D.M. 31 dicembre 1988.

Valori superiore a quello “ordinari” determinati ai sensi del predetto D.M. non saranno, quindi, fiscalmente deducibili; Allo stesso modo nel caso in cui l'ammortamento economico-tecnico imputato a conto economico civilistico risultasse inferiore a quello “ordinario” sarà deducibile solo nella sua stessa misura.

Nella fattispecie uno degli interventi strutturali della manovra finanziaria per il 2008 attiene alla modifica della disciplina delle deduzioni extracontabili, ossia di quelle deduzioni di ammortamenti, accantonamenti, rettifiche di valore e altri costi che è possibile operare nella dichiarazione dei redditi ad integrazione degli importi imputati a conto economico.

L'altro intervento ha interessato l'ammortamento accelerato e quello anticipato che sono stati abrogati dalla disciplina fiscale italiana.

La lettera n) del comma 33, dell'art. 1, del disegno di legge, sopprime il comma 3, dell'art. 102, Tuir, recante la disciplina fiscale degli ammortamenti accelerati e anticipati relativi ai beni materiali ed il comma 4, del successivo art. 102-bis, Tuir, relativo alla disciplina degli ammortamenti dei beni materiali strumentali

per l'esercizio di alcune attività regolate (distribuzione e trasporto di gas naturale e di energia elettrica).

Fino a quel momento veniva concesso al soggetto di imposta, in deroga al regime fiscale ordinario, di dedurre una quota di ammortamento maggiore rispetto a quella risultante dall'applicazione dei coefficienti ministeriali, in proporzione alla più intensa utilizzazione dei beni rispetto a quella normale del settore di appartenenza.

L'onere della prova riguardo il maggior utilizzo del bene rispetto a quello medio del settore economico in cui operava l'impresa era a carico del contribuente.

Non vi era alcun esplicito limite massimo di deduzione a titolo di ammortamento accelerato, tenendo conto come parametro per la sua determinazione la normale utilizzazione del bene nel settore in cui opera l'impresa.

Per quanto l'istituto fosse molto utilizzato, la sua soppressione non è apparsa coerente con le motivazioni sottese all'intervento sugli ammortamenti anticipati ed, in generale, sulla soppressione delle deduzioni extracontabili, perché a differenza di questi, la deduzione di ammortamenti accelerati trova fondamento proprio in una giustificazione economica-aziendale che però lo Stato non ha mai visto di buon occhio<sup>34</sup>.

Per quanto riguarda giustappunto la possibilità di effettuare ammortamenti anticipati è l'abrogazione del comma 3, dell'art. 102 ad eliminarla dall'ordinamento fiscale. Viene quindi soppressa la possibilità di dedurre il doppio della quota di ammortamento ordinario nell'esercizio di acquisizione e nei due esercizi successivi se i beni acquistati erano nuovi

L'ammortamento anticipato consentiva all'impresa di differire il pagamento delle imposte offrendo un concreto incentivo agli investimenti.

---

<sup>34</sup> <http://www.itiliguori.it/ela/finanziaria2008redditodimpresaeammortamenti.pdf> e Cassazione n. 22032 del 03/07/06 e Cassazione n. 6835 del 22/07/94

Oltre all'aspetto finanziario la norma incideva implicitamente sull'aspetto economico permettendo all'impresa di giocare sugli interessi impliciti derivanti dal differimento dell'imposizione. Non va dimenticato che soprattutto per i beni ad alto contenuto tecnologico, in attesa di revisione dei coefficienti ministeriali, l'ammortamento anticipato permetteva di avvicinarsi alla vita utile del bene, altrimenti di molto inferiore rispetto a quello permesso dall'ammortamento fiscale ordinario.

### **Le conseguenze sul trattamento contabile delle imposte sul reddito**

Seguendo il principio della competenza, nel Conto Economico dovevano essere iscritte le imposte differite sugli ammortamenti anticipati dedotti unicamente in sede di dichiarazione dei redditi, con contropartita l'inserimento tra le poste di un fondo per imposte differite nel passivo dello stato patrimoniale.

Questo a seguito dell'imputazione esclusiva in sede di dichiarazione dei redditi dei succitati ammortamenti, processo che con la vecchia normativa generava una differenza temporanea (rispetto all'ammortamento tecnico-economico) tassabile.

Nel momento in cui negli esercizi successivi a quello in cui i costi per gli ammortamenti, ordinario e anticipato, complessivamente dedotti dal reddito d'impresa raggiungevano il costo massimo da ammortizzare permesso dal fisco era necessario proseguire iscrivendo nel conto economico civilistico il costo per ammortamento economico-tecnico fino al totale raggiungimento del valore ammortizzabile del bene.

Il fondo imposte differite veniva addebitato a fronte delle imposte calcolate sui costi per ammortamenti economico-tecnici non deducibili in conseguenza della non deducibilità fiscale degli ulteriori costi per gli ammortamenti economico-tecnici eccedenti.

L'intervento normativo che ha soppresso la deducibilità fiscale degli ammortamenti anticipati ha avuto come conseguenza l'eliminazione del verificarsi di differenze temporanee tassabili tra risultato economico dell'esercizio e reddito imponibile. Possono quindi ora generarsi differenze temporanee deducibili tra risultato economico dell'esercizio e reddito imponibile. Inoltre è naturale che non avvengano più imputazioni all'esercizio di imposte differite passive relative alle suddette, eliminate, differenze temporali

A distanza di 3 anni dall'introduzione della nuova disciplina fiscale degli ammortamenti, pur riconoscendo innegabili benefici in termini di chiarezza nella redazione e nella lettura dei bilanci (nell'ottica di far dipendere il reddito d'impresa dal risultato di bilancio (utile o perdita), oltre a rendere più semplice il computo dell'imponibile nel tentativo di armonizzare la disciplina fiscale con quella contabile) si può ancora parlare, purtroppo, di intervento imperfetto soprattutto perché pensato in stretta correlazione con una allora imminente revisione dei coefficienti ministeriali del 1988 e come noto non ancora avvenuta.

## BIBLIOGRAFIA

OIC(2009) Principi Contabili 2010 – Il Sole 24ORE  
Art. 102 TUIR. Coefficienti stabiliti con D.M. 31/12/1988 soggetti a modifica ex L.244/2007  
Art. 6 D.L. 78/2009 “Manovra d’estate”

*BIANCHI (2001), pp. 563-ss; secondo PALMA (2008), p. 277*

(2009) OIC 16 Par. D - Principi Contabili 2010 – Il Sole 24ORE

OIC(2009) OIC 16 Par. D.XI -Principi Contabili 2010 – Il Sole 24ORE

R. Moro Visconti – M. Renesto (2009) – Principi Contabili OIC e IAS/IFRS – Buffetti Editore

Rivista IAS/IFRS, anno II, numero 3

E. Cavalieri (2000) – Economia Aziendale e processi produttivi vol.1 – GIAPPICHELLI

TUIR

Documento IAS ABI Blue Book n.4 pag.6

Bruno Frizzera (2009) – Società e Bilancio, a cura di – IL SOLE 24ORE

R. Moro Visconti – M. Renesto (2009) – Principi Contabili OIC e IAS/IFRS – Buffetti Editore

D. Ferraro, E. Roat, A. Roncher (2009) – L’Ammortamento, disciplina civilistica e tributaria - SEAC

R.M. del 22 marzo 1980 n. 9/074).

*RISOLUZIONE N. 133 /E 22 Dicembre 2010 Agenzie delle Entrate*

Circ.500 24 Dicembre 2007 - Confindustria Basilicata

*C. Piro, L’abolizione degli ammortamenti anticipati, in Corriere Tributario, 2007 pag. 3773.*

## RIFERIMENTI WEB

[http://www.agenziaentrate.it/ilwwcm/connect/Nsi/Glossario/lettera\\_1.htm](http://www.agenziaentrate.it/ilwwcm/connect/Nsi/Glossario/lettera_1.htm)  
<http://www.itiliguori.it/ela/finanziaria2008redditodimpresaeammortamenti.pdf>

## NORMATIVA DI RIFERIMENTO

D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 - Art. 16

D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917

D.M. 31/12/88 integrato dai DD.MM. 7/11/92, 23/12/92, 19/10/95 e 28/03/96

Decreto Legge 1 luglio 2009, n. 78

Decreto Legge 29 novembre 2008, n. 185 - Art. 15

Legge 24 dicembre 2007, n. 244 -

Decreto Legge 2 luglio 2007, n. 81 - A rt. 15 - bis

Nuova disciplina degli ammortamenti dei beni materiali

Circolare 27 ottobre 2009, n. 44/E

Circolare 19 marzo 2009, n. 11/E

Circolare 19 febbraio 2008, n. 12/E

Circolare del 28/02/2011 n. 7 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa