

GUIDA AL BILANCIO

SETTIMA PUNTATA - L'ottava sarà pubblicata sabato 10 marzo

La prima puntata è stata pubblicata mercoledì 28 febbraio, la seconda giovedì 1, la terza venerdì 2, la quarta sabato 3, la quinta martedì 6, la sesta mercoledì 7 marzo 2001

DI GIUSEPPE RIGHETTI

RIMBORSI SPESE A PROFESSIONISTI E COLLABORATORI

a) **A PROFESSIONISTI** (con partita Iva):

a1) Anticipazioni in nome e per conto della società – è il caso in cui il professionista anticipa un pagamento, a fronte dell'emissione di fattura o ricevuta del fornitore intestata direttamente all'impresa (es. marche da bollo, vidimazioni, ...); al momento del rimborso da parte della società del proprio credito, il professionista emette nei confronti della stessa un documento fuori campo Iva art. 15, senza ritenuta, con marca da bollo da lit. 2.500 se l'importo è superiore a lit. 150.000. La società registra i documenti giustificativi a lei intestati e si deduce tali spese nel rispetto del principio di inerenza; rimborsa le spese al professionista quando riceve la sua ricevuta f.c. art. 15.

a2) Anticipazioni in nome proprio e per conto della società – è il caso in cui il professionista sostiene costi in proprio a fronte di una specifica consulenza richiesta dall'impresa (es. viaggi, vitto, alloggio per consulenze svolte all'estero, con documento giustificativo intestato al professionista). Il professionista registra i documenti giustificativi e si deduce i costi e l'Iva relativa nei limiti previsti dalla legge, e, a fronte di ciò, emette fattura con Iva e rite-

nuta, a favore della società, che si deduce il costo della consulenza (rm 20.3.98 n. 20/E).

Talvolta si procede al **PAGAMENTO DIRETTO da parte della società senza anticipazione alcuna**.

La società provvede direttamente al pagamento delle spese di viaggio, vitto, ... facendo intestare a sé stessa la fattura dell'agenzia di viaggio (fattura che deve indicare anche il nome del professionista incaricato supportata da un contratto che comprovi la collaborazione tra professionista e società). L'amministrazione finanziaria contesta tale procedura in quanto ritiene vada applicata la ritenuta al 20% (rm 20.3.98 n. 20/E).

b) A COLLABORATORI COORDINATI E CONTINUATIVI.

Si applica la procedura prevista per gli amministratori.

SPESE SOSTENUTE ALL'ESTERO

Ai fini della deducibilità delle spese sostenute all'estero occorre che le stesse siano comprovate da idonea documentazione. L'A.F. con cm 16.6.84 ha riconosciuto idonea la documentazione rilasciata nello Stato estero, secondo la legislazione ivi vigente, anche se non conforme a quella italiana. L'idoneità viene riconosciuta anche quando il documento di spesa sia sprovvisto degli estremi di identificazione, a condizione che lo stesso

contenga l'indicazione:

- dei beni acquistati o delle prestazioni di servizio cui la spesa stessa si riferisce;
 - della ditta fornitrice;
- sempre che la legislazione dello Stato estero non preveda l'obbligatorietà della contestuale emissione di un documento contenente i requisiti della normativa italiana, su esplicita richiesta del cliente italiano.

Sebbene il principio della cm 16.6.84 n. 20 sia riferito agli autotrasportatori è da ritenere valido e applicabile anche da imprenditori nonché dipendenti e collaboratori di imprese diverse dagli autotrasportatori stessi.

CAMBIO PER ISCRIVERE gli ONERI in VALUTA ESTERA EXTRA-CE: gli oneri in valuta estera devono essere valutati secondo una delle seguenti modalità:

- il cambio del giorno in cui sono stati sostenuti;
- il cambio del giorno antecedente più prossimo;
- il cambio del mese, in mancanza dei due precedenti.

PASTI E MENSA

Agli effetti dell'imputazione dei costi, possono verificarsi le seguenti situazioni:

102

Pasti consumati dall'amministratore in ragione della sua funzione:

- durante le proprie trasferte, fuori dal proprio domicilio fiscale - rimborsi spese documentate, deducibili.
- nell'ambito del proprio domicilio fiscale, venendo quindi meno i presupposti della trasferta - costi deducibili da sommare al compenso monetario dell'amministratore e da assoggettare a R.A. e contributi previdenziali (nei limiti di quanto complessivamente deliberato in assemblea).
- nell'ambito del proprio domicilio fiscale oltre i limiti del compenso deliberato in assemblea: compenso in deducibile da assoggettare in ogni caso a R.A. e contributi previdenziali.

Pasti offerti a clienti e fornitori in occasione di visita per illustrazione di prodotti, inaugurazioni di filiali, ecc. o di stipulazione di contratti di compravendita (la logica vorrebbe che qui rientrassero anche il pasto dell'amministratore o del dipendente accompagnatore, indipendentemente dalla residenza): spese di rappresentanza parzialmente deducibili.

Pasti pagati a terzi (dipendenti o meno del fornitore o del cliente):

- per previsione contrattuale in occasione del montaggio per l'acquisto di nuovi macchinari - spese varie di montaggio, incrementative del costo del bene ammortizzabile;
- per visite presso la ditta venditrice onde verificare materiali e/o metodologie di costruzione della commessa ottenuta - costi vari di commessa, interamente deducibili.

Pasti consumati dai dipendenti:

- in funzione del loro lavoro esterno di montaggio e simili presso clienti: costi vari di montaggio, interamente deducibili.
- in occasione dello svolgimento dei propri incarichi durante le trasferte (fuori dal domicilio fiscale corrispondente al comune sede di lavoro): rimborsi spese, deducibili;
- nell'ambito del comune sede di lavoro (manca il requisito della trasferta): costi deducibili da inserire come «fringe benefit» in busta paga, al dipendente.

Pasti offerti alla generalità dei dipendenti (o categorie) in determinate occasioni, es. 25° dell'azienda, Santo patrono, ecc.: liberalità deducibili nel limite del 5% delle spese per prestazioni di lavoro dipendente.

Mensa aziendale gestita direttamente dall'impresa o tramite strutture interaziendali per la generalità dei dipendenti o categorie omogenee (aliquota Iva = 4%): il servizio non concorre a formare il reddito di lavoro dipendente; per l'impresa i costi sono deducibili.

Pasti sostitutivi della mensa aziendale dei dipendenti offerti alla generalità degli stessi o a categorie omogenee (ticket restaurant): fino a lit. 10.240 giornaliero non concorre a formare il reddito di lavoro dipendente, oltre vi concorre; per l'impresa sono in ogni caso deducibili.

Pasti in esercizi convenzionati in sostituzione della mensa aziendale dei dipendenti offerti alla generalità degli stessi o a categorie omogenee (aliquota Iva = 4%): il servizio non concorre a formare il reddito di lavoro dipendente; per l'impresa i costi sono deducibili.

I **canoni** di locazione anche finanziaria e le **spese** relative al funzionamento di strutture relative a servizi di mensa destinati alla generalità dei dipendenti sono deducibili (art. 62.1-bis).

EROGAZIONI LIBERALI

Artt. 65 - 91-bis

Se durante l'esercizio sono state fatte delle donazioni ricordare che sono fiscalmente deducibili solo quelle espressamente indicate e nei limiti massimi stabiliti dalla legge; sono **cumulabili**. Le più frequenti:

- 5% delle spese per prestazioni di lavoro dipendente - risultanti dalla dichiarazione dei redditi, per opere o servizi utilizzabili dalla generalità dei dipendenti o da categorie di dipendenti per specifiche finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sanitaria o culto;
- 5% delle spese per prestazioni di lavoro dipendente - risultanti dalla dichiarazione dei redditi, utilizzate per servizi a favore di ONLUS;

GUIDA AL BILANCIO

- 2% del reddito tassabile, - se destinate a enti o società che perseguono esclusivamente finalità di culto, di educazione, istruzione, assistenza sociale, sanitaria o di ricerca scientifica;
- 2% del reddito tassabile, - per contributi contro la fame nel mondo;
- 2% del reddito tassabile, - se a favore di università o istituti universitari;
- 2% del reddito tassabile - o entro il limite massimo di lit. 4.000.000, se a favore di ONLUS;
- 2% del reddito tassabile, - se a favore della Società di cultura La Biennale di Venezia (elevata al 30% per le somme versate al patrimonio e come contributo alla gestione);
- 30% del reddito tassabile, - se a favore di fondazioni operanti nel settore musicale; misure variabili per erogazioni e/o spese di manutenzione dei beni culturali, debitamente approvate;
- 100% delle elargizioni concesse alle vittime delle richieste estorsive e dell'usura; fino alla concorrenza dell'ammontare elargito a favore di partiti e movimenti politici: un importo pari al 19% delle erogazioni liberali in denaro per importi compresi tra 500.000 e 50 milioni effettuate mediante versamento bancario o postale (art. 91-bis);
- 2% del reddito dichiarato con il limite minimo di lit. 2.000.000, se a favore di **associazioni sportive** dilettantistiche riconosciute dal Coni, da Federazioni sportive nazionali o da Enti di promozione sportiva o direttamente a favore delle organizzazioni nazionali. Per essere deducibili, i versamenti devono essere effettuati mediante bollettino di c/c postale, bonifico bancario, assegno non trasferibile o carta di credito.

L'eccedenza oltre i limiti stabiliti dà luogo a variazioni in aumento in sede di dichiarazione dei redditi.

La determinazione delle erogazioni liberali deducibili in % sul reddito tassabile si fonda sulla seguente formula (es. per il 2%):

Erogazione liberale deducibile = $Y \times 0,02/1,02$ dove Y è il reddito al lordo delle erogazioni liberali.

Le cessioni di beni relativi ad attività produttive dismesse, effettuate gratuitamente nei confronti degli enti locali e degli enti pubblici, non costituiscono realizzo di plusvalenze; il valore fiscalmente riconosciuto dei beni ceduti è ammesso in deduzione (art. 4 L. 608 del 28.11.96).

Oggetto delle donazioni possono essere:

- a) denaro;
- b) beni-merce: ossia beni che danno origine a ricavi (soggetti ad Iva);
- c) beni patrimoniali: beni che danno origine a plusvalenze (soggetti ad Iva);
- d) beni appositamente acquistati: vedere paragrafo Omaggi.

Le erogazioni liberali di beni-merce fatte ad enti pubblici, associazioni riconosciute o fondazioni aventi esclusivamente finalità di assistenza, beneficenza, educazione, istruzione, studio o ricerca scientifica, sono **esenti da Iva** ex art. 10/633 n. 12.

Le scritture contabili (casi b / c), con riferimento al valore normale del bene oggetto di donazione, sono:

Erogazioni liberali	a	Ricavi
---------------------	---	--------

se esente da Iva ex art. 10/633 n. 12; se invece la cessione è soggetta ad Iva:

Erogazioni liberali	a	Ricavi
Imposte indeducibili (Iva senza rivalsa esclusa dal 2%)	a	Erario c/ Iva

Per la donazione di un bene ammortizzabile:

Fondo ammortamento	a	Macchinari
Erogazioni liberali	a	Plusvalenze
Imposte indeducibili (Iva senza rivalsa esclusa dal 2%)	a	Erario c/ Iva

CESSIONE GRATUITA DI BENI ALLE ONLUS

Le cessioni gratuite di beni devono essere prorate nel seguente modo:

- 1) comunicazione preventiva, mediante raccomandata a.r., all'Ufficio delle Entrate e alla Guardia di Finanza della futura cessione gratuita. Quando cedente e cessionario siano sotto la giurisdizione di uffici diversi, si ritiene che la comunicazione debba essere inviata a tutti gli uffici interessati;
- 2) indicazione nella comunicazione di data, ora e luogo di inizio del trasporto, della destinazione finale dei beni nonché dell'ammontare complessivo, sulla base del prezzo di acquisto e/o produzione, dei beni gratuitamente ceduti. La comunicazione deve pervenire ai suddetti uffici almeno cinque giorni prima della consegna;
- 3) emissione del Documento di trasporto progressivamente numerato;
- 4) dichiarazione sostitutiva di atto notorio con la quale l'ente ricevente attesti natura, qualità e quantità dei beni ricevuti corrispondente ai dati contenuti nel documento di trasporto. La dichiarazione dovrà essere obbligatoriamente conservata dal cedente;
- 5) annotazione, entro il 15° giorno del mese successivo all'erogazione, nei registri Iva ovvero in apposito prospetto, della quantità e qualità dei beni ceduti gratuitamente nel mese precedente.

È fatta **deroga alla comunicazione preventiva** qualora i beni oggetto della cessione gratuita siano facilmente deperibili oppure quando si tratta di cessione di valore non superiore ai 10 milio-

ni (valore da riferire ad ogni singola operazione di liberalità effettuata e non al monte cessioni gratuite effettuate nell'anno).

Iva – Essendo la cessione gratuita di beni operazione estranea all'esercizio di impresa, ex art. 19-bis.2 (rettifica della detrazione) il soggetto erogante che avesse detratto l'Iva all'atto di acquisto del bene ora donato, dovrà versare l'imposta allora detratta. Tale rettifica d'imposta deve essere effettuata nella dichiarazione annuale relativa all'anno in cui si è effettuata la cessione gratuita.

Sono escluse da rettifica dell'Iva le cessioni di beni non rientranti nella propria attività d'impresa purché il valore non ecceda lit. 50.000, le liberalità aventi per oggetto beni per i quali non sia stata operata all'acquisto la detrazione d'imposta, le cessioni di prodotti alimentari non più commercializzati o non più idonei alla commercializzazione quando questi siano ritirati presso i luoghi di esercizio dell'impresa direttamente dai soggetti indicati nell'art. 10/633.

Imposte – Le cessioni gratuite di cui sopra sono deducibili dal reddito nel limite del 2% del reddito impresa tassabile o di un massimo di 4 milioni di lit. (importo non cumulabile ma alternativo a quello delle erogazioni in denaro). Nessun limite di deducibilità è previsto per le cessioni di prodotti farmaceutici ed alimentari e per le cessioni di beni a favore di popolazioni colpite da calamità pubbliche.

L. 342, con effetto dal 2001

Erogazioni liberali in favore delle associazioni sportive - Prevede la detrazione d'imposta lorda del 19% per le persone fisiche e la deducibilità di un importo massimo di 2 milioni o del 2% del reddito di impresa dichiarato per gli imprenditori (individuali o società).

Erogazioni liberali per progetti culturali.

Donazioni di opere librerie e dotazioni informatiche - Non costituiscono ricavi (artt. 53 e 54) e sono esclusi da Iva se effettuate ad enti locali, scuole, ...

L. 388, con effetto dal 2001e dal 2002

Dal 2001 - Erogazioni liberali a favore di enti pubblici e associazioni legalmente riconosciute per ricerca scientifica nel settore sanitario.

Dal 2002 - Erogazioni liberali - Sono deducibili dal reddito d'impresa le erogazioni liberali per parchi e riserve naturali e per la tutela paesistico-ambientale.

OMAGGI

Ai fini delle IMPOSTE SUI REDDITI - I costi sostenuti dall'impresa per i beni destinati ad omaggio rientrano nella categoria delle **spese di rappresentanza**. Come tali sono:

- interamente deducibili nell'esercizio in cui sono sostenute, se di costo unitario non superiore a lit. 50.000;
- parzialmente deducibili per quote, se di costo uni-

tario superiore a lit. 50.000.

Queste ultime sono deducibili per **1/3 del loro ammontare in 5 anni** (quindi 1/15 ogni anno per 5 anni).

È consigliabile trascriverle sul Registro beni ammortizzabili per memoria (annotazione extra-contabile).

Le condizioni per la deducibilità dal reddito dei costi inerenti gli omaggi sono le seguenti:

- inerenza con l'attività di impresa (art. 75/917): non è necessario che vi sia un collegamento diretto ed immediato fra tale costo ed i ricavi che concorre a produrre, ma è sufficiente che da tale costo l'azienda riceva un beneficio, anche indiretto e futuro.
- congruità rispetto alle dimensioni dell'impresa;
- dimostrabilità della destinazione degli omaggi.

Ai fini Iva – Con decorrenza dal 01/01/2001 per gli omaggi di costo unitario non superiore a L. 50.000, l'Iva sarà interamente detraibile. In merito al trattamento Iva delle cessioni gratuite di beni del periodo d'imposta 2000, si distinguono i seguenti casi:

A) Beni la cui produzione o il cui commercio costituisce OGGETTO DELL'ATTIVITÀ dell'impresa: CESSIONE SOGGETTA A IVA

Al momento dell'acquisto l'impresa registra il costo sostenuto indistintamente rispetto agli altri acquisti di merci e si porta in detrazione l'Iva; la successiva cessione gratuita del bene deve essere assoggettata ad Iva, rientrando pertanto nel volume d'affari ex art. 2.2 n. 4 dpr 633 e figurando tra i ricavi ex art. 53/917. A tal fine l'impresa può scegliere di operare in una delle alternative di seguito descritte.

1) Emissione della **fattura per ogni singola operazione:**

a) *senza rinuncia alla rivalsa dell'Iva* - sulla fattura porre la dicitura «Cessione gratuita ex art. 2/633 con obbligo di rivalsa ex art. 18/633». Il cliente porterà in detrazione l'Iva pagata (se detraibile);

b) *con rinuncia alla rivalsa dell'Iva* che resterà a carico dell'impresa - sulla fattura porre la dicitura «Cessione gratuita ex art. 2/633 senza obbligo di rivalsa ex art. 18» (N.B.: l'Iva addebitata in fattura, non richiesta al cliente, è costo **indeducibile** ex art. 64). Mentre il cedente deve versare l'Iva indicata in fattura, chi riceve il bene deve registrare la fattura sul Reg. Acquisti ma non potrà detrarsi l'Iva.

2) Emissione di una **autofattura singola** per ciascuna cessione o **globale** per tutte le cessioni gratuite effettuate nel mese.

3) Annotazione giornaliera nel **registro degli omaggi**, preventivamente numerato e bollato, con l'indicazione del cessionario, del valore normale dei beni, dell'aliquota applicabile e della relativa imposta.

In caso di omaggi a Onlus l'operazione è **esente** ex art. 10/633.

GUIDA AL BILANCIO

• CONTABILITÀ DEL CEDENTE

Clienti	a	==/=			120
				Omaggi a clienti	100
				Iva a debito	20
(cessione gratuita ns/ beni)					

- se si esercita la rivalsa dell'Iva:

==/=				a Clienti	120
Spese rappres. (deduc./parz.)		100			
Cassa		20			

- se non si esercita la rivalsa dell'Iva:

==/=				a Clienti	120
Spese rappres. (deduc./parz.)		100			
Imposte indeducibili		20			

Economicamente l'operazione si configura nel modo seguente:

Es.	merci c/acquisti	lit. 100	ricavi per omaggi	lit. 100
	costi indeducibili	lit. 20	spese di rappresentanza	lit. 100

Incidenza fiscale: merci c/acquisti è compensata dai ricavi per omaggi - nessun rilievo;

- spese di rappresentanza - la loro deducibilità dipende dal valore unitario del bene ceduto
- (100% se valore unitario < 0 = lit. 50.000, 1/3 in 5 anni negli altri casi).

CONTABILITÀ DEL CESSIONARIO

- se si corrisponde l'Iva:

==/=				A Fornitori	120
Merci c/acquisti		100			
Iva a credito		20			

Fornitori				A ==/=	120
				a Omaggi da fornitori	100
				a Cassa	20

- se non si corrisponde l'Iva:

==/=				A Fornitori	120
Merci c/acquisti		100			
Iva indebitabile (ma deducibile dal reddito)		20			

Fornitori				a Omaggi da fornitori	120
-----------	--	--	--	-----------------------	-----

B) Beni la cui produzione o il cui commercio NON costituisce OGGETTO DELL'ATTIVITÀ dell'impresa: CESSIONE FUORI CAMPO IVA, a prescindere dal valore unitario.

Gli acquisti di beni non oggetto dell'attività destinati ad essere omaggiati sono considerati ai fini reddituali *spese di rappresentanza*; l'Iva sulle spese di rappresentanza è **indetraibile**, a prescindere dal valore unitario del bene acquistato; la successiva cessione è **fuori campo Iva** art. 2.2 numero 4) dpr 633. Non è necessario emettere fattura, ma è suffi-

ciente far accompagnare l'omaggio da un Ddt con causale «Cessione gratuita di beni non di propria produzione», oppure annotare sul libro degli omaggi i singoli beneficiari ed i beni regalati.

N.B. Se l'omaggio è costituito da un *cesto natalizio* il valore di riferimento ai fini della deducibilità di tale spesa di rappresentanza dal reddito è dato dal costo complessivo della confezione.

CONTABILITÀ DEL CEDENTE

Spese di rappresentanza (deduc./parz.ded.)				a Fornitori	120
--	--	--	--	-------------	-----

CONTABILITÀ DEL CESSIONARIO

Non essendoci fattura, non si fanno rilevazioni contabili.

DOCUMENTO DI TRASPORTO

Per il trasporto a destinazione di beni ceduti gratuitamente l'impresa deve emettere un Ddt con causale «cessione gratuita» (a meno che non siano accompagnati da fattura o la stessa sia emessa entro le ore 24 del giorno in cui avviene la consegna).

Per ridurre l'impegno dell'emissione dei Ddt è possibile:

- compilare un solo documento per la consegna di un certo numero di omaggi destinati in un unico luogo (es. funzionari o impiegati di uno stesso ente o società);
 - dare disposizione al fornitore di consegnare direttamente gli omaggi ai nominativi segnalati.
- In questo caso sarà buona norma allegare alla fattura che si riceverà o copia del Ddt emesso dal venditore o l'elenco dei destinatari degli omaggi.

OGGETTI PROMOZIONALI

Si tratta di locandine, calcomanie, oggetti pubblicitari appositamente contrassegnati, agende, penne, calendari). Sono considerate spese di rappresentanza, quindi l'Iva sull'acquisto è indebitabile e la cessione è fuori campo Iva art. 2. Sono esenti da Ddt.

Occorre però valutare perché in alcune situazioni possono rientrare tra le spese di pubblicità.

CAMPIONI GRATUITI CONTRASSEGNA- TI DI MODICO VALORE

Non sono considerati cessioni e non devono essere fatturati; sono esonerati anche da Ddt.

Perché un campione sia tale, deve:

- rappresentare il bene originario, da cui è stato tratto o che viene riprodotto in tutto o in parte;
 - riprodurre fedelmente le caratteristiche organolettiche della merce che rappresenta.
- Lo scopo del campione è, e deve rimanere, essenzialmente e sostanzialmente dimostrativo.

Appositamente contrassegnati vuol dire che il campione deve riportare la dicitura «campione gratuito» stampata in modo indelebile (es. incisione, inchiostro indelebile, serigrafia).

CESSIONI GRATUITE DI BENI AL DI FUORI DEL TERRITORIO NAZIONALE

OMAGGI nella CE: per le cessioni gratuite in

ambito CEE, mancando il presupposto della *one-rosità* dell'operazione, non è applicabile il regime speciale della non imponibilità Iva ex art. 41 DL 331/93; per l'assoggettamento ad Iva vedere le cessioni gratuite in Italia.

OMAGGI EXTRA CE: le cessioni gratuite di beni all'estero sono non imponibili art. 8/633.

CESSIONE DI BENI A TITOLO DI SCONTO, PREMIO, ABBUONO: tali cessioni non concorrono, ai sensi dell'art. 15, comma 1 n. 2), del dpr 633/72 a formare la base imponibile (cm 3.8.79 n. 25) se ricorrono contemporaneamente le seguenti condizioni:

1. l'omaggio deve essere previsto in base agli accordi originari nelle condizioni di vendita;
2. non deve essere soggetto ad aliquota Iva più elevata di quella prevista per gli altri beni fatturati.

OMAGGI E OPERAZIONI A PREMIO: Le cessioni in omaggio di beni, anche di minimo valore, agli acquirenti di un determinato prodotto, rientrano nella disciplina delle operazioni a premio, allorché esista un collegamento tra l'omaggio e la natura o l'entità delle vendite (rm n. 94/E del 31.5.96).

OMAGGI AI DIPENDENTI

Vedi tra le retribuzioni.

106

L. 388/00 - Art. 31: per le spese di rappresentanza, l'Iva relativa all'acquisto di beni di costo unitario non superiore a 50.000 è detraibile anche se non forma oggetto dell'attività dell'impresa.

OPERAZIONI E CONCORSI A PREMIO - Art. 73

Le **OPERAZIONI A PREMIO** consistono in:

- offerte di premi a tutti coloro (non solo ad alcuni) che acquistano un determinato quantitativo di merci raccogliendo e consegnando poi un certo numero di figurine, buoni, etichette, tagliandi o altro;
- offerte di un regalo consegnato all'atto dell'acquisto a tutti coloro (non solo ad alcuni) che acquistano una determinata merce.

Gli accantonamenti a fronte degli oneri derivanti da operazioni a premio sono deducibili in misura non superiore al 30% dell'ammontare degli impegni assunti nell'esercizio a condizione che siano iscritti in apposito fondo del passivo distinti per periodo di formazione.

Sono escluse dalle operazioni a premio «... tutte le manifestazioni i cui premi sono costituiti da sconti di prezzo o da quantità aggiuntive del prodotto propagandato» (rientra nelle cessioni a titolo di sconto). Quando, invece, allo sconto si sostituisce, anche occasionalmente, un bene diverso da quello oggetto della compravendita, l'esclusione non opera più, delineandosi invece una vera e propria operazione a premio.

Procedura - Non è necessario attendere l'ottenimento dell'autorizzazione, in quanto si applica l'istituto del silenzio-assenso: in mancanza di una comunicazione contraria da parte dell'ufficio a cui è indirizzata la domanda, l'operazione può essere iniziata decorso il termine di 30 giorni.

La denuncia deve essere inviata all'Ufficio delle Entrate o alla D.R.E. competente (cm n. 69/E del 7.3.97) in base alla sede del soggetto organizzatore e deve essere redatta in carta da bollo e integrata da:

- 1) una copia in carta libera;
- 2) certificato della Camera di Commercio in cui si attesta che il soggetto organizzatore svolge attività commerciale industriale;
- 3) duplice copia in carta libera del piano tecnico dell'operazione, indicate tutte le modalità di svolgimento;
- 4) preventivo di spesa dei premi promessi;
- 5) attestazione del versamento (capitolo 1802, capo V) della tassa di lotteria pari al 20% dei premi promessi (il minimo è di lit. 1 milione);
- 6) dichiarazione d'obbligo di costituzione di una cauzione pari al valore dei premi la quale è volta a garantire la corresponsione.

Per le operazioni a premio svolte in due o più province l'autorizzazione deve essere richiesta al ministero delle Finanze e che prima di porre in essere l'operazione occorre l'ottenimento dell'autorizzazione stessa.

Per le operazioni a premio, in sostituzione della tassa di lotteria, è stata introdotta l'**indetraibilità dell'Iva** assolta sull'acquisto o l'importazione dei beni e dei servizi utilizzati per l'effettuazione delle manifestazioni stesse. La successiva cessione del premio è fuori campo Iva.

Sono state introdotte le seguenti **limitazioni**:

- i premi possono consistere esclusivamente in beni e servizi assoggettati all'atto dell'acquisto o dell'importazione ad Iva, ovvero biglietti delle lotterie nazionali e giocate del lotto;
- nel caso di premi non imponibili, la ditta promotrice verserà un'imposta sostitutiva pari al 20% del prezzo di acquisto dei beni stessi;
- non sono autorizzabili le manifestazioni a premio i cui beni o servizi siano esenti o esclusi dal campo di applicazione dell'Iva (salvo quelli derivanti dagli artt. 7, 8, 8-bis e 9/633 - cm 335/97).

È stata introdotta la ritenuta del 25%, con facoltà di rivalsa, che opera in base ai soggetti destinatari.

Sono infine previste semplificazioni di carattere procedurale, come l'abolizione dell'autorizzazione all'organizzazione di manifestazioni a premio e delle lotterie locali, che troveranno attuazione in provvedimenti in corso di elaborazione.

Le **PROMOZIONI DI VENDITA** adottate dalle imprese possono, fiscalmente, assumere tre profili:

- 1) **Operazioni a premio con offerta di premi o regali** - L'offerta di premi o regali consiste nella proposta alla clientela di oggetti con un alto

indice di gradimento (a esempio videoregistratori, televisori, biciclette). Non sono considerate operazioni a premio le offerte di oggetti di minimo valore (biro, bandierine, temperini, calendari e simili), sempre che la corresponsione dei medesimi non sia fatta in alcun modo dipendere dalla natura o dall'entità delle vendite cui le offerte sono accompagnate.

2) **Quantità aggiuntive dei prodotti propagandati** - Le quantità aggiuntive dei prodotti propagandati si traducono generalmente in queste forme promozionali di vendita:

- compri tre paghi due;
- omaggio di un libro ogni 12 libri acquistati (il cosiddetto tredicesimo);
- sconto in natura, a esempio 2 casse di bottiglie ogni sei casse acquistate.

Non sono considerate operazioni a premio.

3) **Sconti di prezzo sui beni venduti** - Le azioni promozionali delle imprese consistono, in molti casi, nella concessione di sconti sui prezzi di listino alla clientela.

Questi sconti possono riguardare la quantità venduta (esempio: sconto del 5% nell'ipotesi di vendita superiore a 10 mila chili), l'assortimento dei prodotti venduti (esempio: prodotto X e prodotto Y), la data delle vendite (sconti per incentivare le vendite nelle stagioni morte), eccetera.

Non sono considerati operazioni a premio.

I CONCORSI A PREMIO si differenziano dalle operazioni a premio per il fatto che nei concorsi il premio viene dato non a tutti ma solo a coloro che vengono sorteggiati, superano prove di abilità, ecc.

Gli **accantonamenti** a fronte degli oneri derivanti da concorsi a premio sono deducibili in misura non superiore al **70%** dell'ammontare degli impegni assunti nell'esercizio a condizione che siano iscritti in apposito fondo del passivo distinti per periodo di formazione.

L'utilizzo a copertura degli oneri relativi ai singoli esercizi deve essere effettuato a carico dei corrispondenti fondi sulla base del valore unitario di formazione degli stessi e le eventuali differenze rispetto a tale valore costituiscono sopravvenienze attive o passive.

L'ammontare dei fondi non utilizzato entro il terzo esercizio successivo a quello di formazione concorre a formare il reddito dell'esercizio stesso (art. 73.3).

I conti interessati per la contabilizzazione dell'accantonamento sono:

B 13 Altri accantonamenti opp. B 14 Oneri diversi di gestione - per il conto economico;
A VII Altre riserve - per lo Stato Patrimoniale.

PREMI DI FEDELTA'

I premi di fedeltà (detti anche ristorni differiti) traggono origine dalle vendite ad un prezzo che, in un tempo successivo, per effetto del raggiungimento di un determinato obiettivo, di solito il volume di affari, subirà una riduzione. Non è considerato operazione a premio.

Il costo viene imputato all'esercizio ex art. 73.3.

CAMPIONARIO

Consiste in un insieme di beni che hanno il solo scopo di dimostrare le qualità e le caratteristiche degli articoli prodotti da una ditta e facilitarne la vendita.

Nulla è previsto per il trasporto del campionario; si ritiene sufficiente l'emissione del Ddt con le opportune precisazioni; non va fatturato salvo che venga pagato, anche in parte, dall'agente o dal cliente o ceduto agli stessi.

È consigliabile la tenuta di un registro vidimato su cui annotare gli scarichi dei campionari.

Cataloghi, opuscoli, dépliant.

Non sono soggetti a Ddt ed a fatturazione, salvo che vengano addebitati all'agente, anche parzialmente.

Valutare se costituiscono costi ad utilizzazione pluriennale o pubblicità.

CESSIONI IN GARANZIA

La cessione di un bene in sostituzione di un altro difettoso, non è soggetta a fatturazione purché:

- avvenga entro il termine di garanzia;
- sia un obbligo previsto originariamente dal contratto.

Si dovrà emettere Ddt con causale «Cessione in garanzia».

Ai fini delle imposte dirette, per il cedente si avrà un componente negativo di reddito costituito dall'automatica diminuzione del magazzino mentre chi riceve il bene in sostituzione non dovrà eseguire alcuna rilevazione.

IL COMMERCIO ELETTRONICO

Il commercio on-line comprende qualsiasi forma di transazione basata sull'invio e sull'elaborazione di informazioni digitalizzate (shopping on-line, vetrine telematiche, ...).

Evitando di approfondire le problematiche connesse alla regolamentazione della rete telematica, si accenna al trattamento fiscale del commercio elettronico in senso stretto, cioè la compravendita di beni e servizi attraverso l'utilizzo di strumenti telematici (Internet).

Disciplina Iva (il collegato fiscale 2000 prevede che con regolamento si possa sancire la non obbligatorietà della fattura per l'E-commerce nei confronti dei consumatori finali a condizione che le operazioni siano regolate mediante un intermediario finanziario abilitato):

a) **E-commerce indiretto** (viene utilizzato solo per effettuare l'ordine, ma il bene viene consegnato per corrispondenza): è assimilabile alle vendite a distanza: vige cioè l'esonero dall'emissione di ricevuta e scontrino fiscale e di fattura se non richiesta dal cliente. Per il cedente italiano la vendita è: imponibile al momento del-

la consegna o spedizione nel caso di acquirente italiano o comunitario (cessioni verso UE fino a 154 milioni); imponibile nello stato comunitario dell'acquirente se l'acquirente è comunitario (cessioni verso UE oltre 154 milioni); soggetta alle regole doganali se l'acquirente è extracomunitario.

- b) E-commerce diretto** (il bene, ad es. libro, software, ... è fornito direttamente via internet): si tratta di una prestazione di servizi; è rilevante il momento di pagamento del corrispettivo (salvo sia stata emessa fattura precedentemente) e, ai fini della territorialità, si applica l'art. 7 DPR 633 (luogo di consumo).

Disciplina Imposte Dirette

- a)** Operatore non residente che vende in Italia: nessuna tassazione in Italia (salvo vi sia una stabile organizzazione estera in Italia).
b) Operatore residente che vende in Italia o all'estero: tassazione in Italia (salvo vi sia una stabile organizzazione all'estero dell'impresa italiana).

Si rammenta che vendita di software ad uso privato, con trasferimento attraverso Internet, dà luogo a reddito d'impresa, mentre l'acquisizione del parziale diritto di riproduzione e commercializzazione configura la fattispecie delle royalties.

I siti Internet non sono ritenuti dall'Ocse stabili organizzazioni. Al contrario, i server, in presenza di determinati requisiti possono costituire sede fissa d'affari. Tra i requisiti, la stabilità in un posto fisso per un sufficiente periodo di tempo e l'essere l'immobile di proprietà o in affitto al soggetto che possiede il sito.

Contabilizzazione

Nessuna particolarità va rilevata in merito.

Adempimenti amministrativi

Per svolgere l'attività di commercio elettronico è necessario inviare comunicazione di inizio attività al Comune in cui l'esercente ha la residenza, se persona fisica, o la sede legale nel caso di persona giuridica. Nella comunicazione devono risultare i requisiti morali e/o professionali richiesti dall'art. 5 del dlgs 144/98.

EURO - CONVERSIONE IN EURO DEL CAPITALE SOCIALE

In attesa dell'1.1.2002, data dalla quale le società dovranno tutte avere il capitale sociale in Euro, è prevista, nella fase transitoria in cui vale il principio «nessun obbligo, nessun divieto», la possibilità di convertire il capitale in Euro adottando due procedure alternative:

- procedura semplificata;
- procedura ordinaria.

Mentre per le società che si costituiscono con il capitale in Euro l'importo del valore nominale delle azioni o delle quote è di un Euro o di un multiplo di Euro, le azioni o quote che derivano dalla conversione delle Lire potranno anche in futuro

avere un valore unitario inferiore ad un Euro o non multiplo di Euro. Rimane però il vincolo del capitale sociale minimo pari a 100.000 euro per le Spa e a 10.000 euro per le Srl.

Per attuare la conversione si deve partire dalla applicazione del rapporto fisso di cambio alle azioni, arrotondando il risultato ai centesimi; se il terzo decimale è:

- uguale o superiore a 5, l'arrotondamento si effettua per eccesso (1,125 = 1,13);
- inferiore a 5, si deve procedere per difetto (1,124 = 1,12).

Dall'arrotondamento il capitale sociale potrà quindi risultare aumentato o diminuito e con importi non arrotondati. Se gli amministratori ritenessero opportuno andare oltre il semplice arrotondamento matematico dovranno ricorrere alla procedura ordinaria.

PROCEDURA SEMPLIFICATA - Le s.p.a. con azioni non privilegiate e di **valore unitario nominale > 200 lit.** e le s.r.l. possono utilizzare una procedura semplificata che prevede una delibera del C.d.A. o una determinazione dell'Amministratore Unico e il successivo deposito del testo aggiornato dello statuto presso il Registro Imprese; l'organo amministrativo dovrà riferire ai soci nella prima assemblea utile.

Effetti contabili della conversione del Capitale sociale. Se la conversione in Euro comporta:

- un arrotondamento per eccesso delle azioni o quote e quindi un aumento del capitale sociale - l'aumento si effettua mediante capitalizzazione di riserve disponibili e, in assenza, della riserva legale (in caso di mancanza di riserve sufficienti, si può procedere all'arrotondamento per troncamento);
- un arrotondamento per eccesso delle azioni o quote e quindi un aumento del capitale sociale e non ci sono riserve disponibili di alcun tipo da imputare ad aumento del capitale - si procede per troncamento in modo che il capitale risulti diminuito con conseguente imputazione della riduzione a riserva legale;
- un arrotondamento per difetto delle azioni o quote e quindi una riduzione del capitale sociale - la differenza va imputata a riserva legale (A IV Passivo S.P.); occorre verificare se il capitale sociale era stato aumentato con riserve di utili, di capitale o in sospensione di imposta.

L'applicazione pratica della procedura semplificata, alla luce dei diversi comportamenti riscontrati, va analizzata tenendo conto degli orientamenti adottati dal Registro delle Imprese ove ha sede la società.

PROCEDURA ORDINARIA - Le società che hanno azioni con **valore nominale = / < a Lire 200** e con azioni privilegiate, devono convertirle in Euro (sempre con non più di due cifre decimali) prescindendo dalle regole di arrotondamento sopra citate. L'eventuale riduzione del capitale sociale non deve superare il 5% del relativo ammontare. Oltre che alla movimentazione delle riserve, come contropartita della variazione del capitale, è consen-

tito l'acquisto di azioni proprie anche in deroga alle disposizioni di cui all'art. 2357 c.c.

Anche per le società con azioni > a 200 è obbligatoria la procedura ordinaria (convocazione della assemblea straordinaria) quando gli amministratori ritengono opportuno andare oltre il semplice arrotondamento matematico, assegnando valori più tondi alle azioni e quindi al capitale sociale.

Effetti fiscali

Nessuno; la conversione è neutra ai fini Irpeg ed Irap.

Altri effetti

L'annotazione sulle azioni della nuova espressione in Euro non è obbligatoria finché non vi sono altre ragioni di modifica; l'obbligo della annotazione negli atti e nella corrispondenza decorre dal secondo esercizio successivo.

SRL: le disposizioni delle Spa si applicano per analogia anche alle Srl (in questo caso la conversione viene fatta in base al valore nominale della quota di ciascun socio anziché in base al valore unitario dell'azione).

Società di nuova costituzione

È preferibile fissare il capitale sociale in Euro: dovrà avere valore non inferiore a 10.000 euro con quote mai inferiori a 1 euro (società a responsabilità limitata) o valore non inferiore a 100.000 euro con azioni di valore nominale pari a 1 Å o a un suo multiplo (società per azioni).

PROBLEMATICHE A LIVELLO CONTABILE DERIVANTI DAL PASSAGGIO ALL'EURO

Differenze di cambio al 31.12.98 con altre valute UE: il metodo scelto può essere stato quello della imputazione integrale o pro-rata (in funzione della durata residua) o forfetaria (in 4 esercizi): v. Rischi di cambio.

Conversione delle poste di bilancio espresse in Lire nella nuova unità di conto Euro (tale adempimento diverrà obbligatorio dal 2002 per le dichiarazioni relative ai redditi 2001).

Conversione in Euro di importi espressi in Lire

- importi monetari da pagare o contabilizzare: si arrotonda al centesimo per eccesso nel caso di frazione non inferiore a 0,005 euro, per difetto nel caso di frazione inferiore a 0,005 euro;
- importi non costituenti autonomi valori monetari da pagare o contabilizzare: è possibile utilizzare un numero di decimali a piacere rispettando i limiti di 5 cifre decimali se l'importo da convertire è espresso in unità di Lire, 4 se decine, 3 se centinaia, 2 se migliaia di Lire.

Conversione delle poste di bilancio (irrilevanza ai fini fiscali Irpeg ed Irap)

L'adozione dell'Euro quale moneta di conto è facoltativa fino al 2002.

La trasformazione dei valori contabili da Lire ad Euro fa emergere differenze di conversione:

- nello Stato patrimoniale (vanno rilevate come posta di patrimonio netto, altre riserve, A.VII);
- nel Conto economico (vanno rilevate come voce autonoma di natura straordinaria, E20 o E21).

È possibile imputare direttamente il saldo delle differenze di traduzione ad una riserva.

La conversione delle poste contabili può essere effettuata anche nel corso dell'anno: in questo caso è necessario redigere un bilancio di verifica. Per motivi pratici è tuttavia più agevole procedere a tale operazione a cavallo di due periodi d'imposta.

Una seconda serie di differenze discende dal fatto che mentre in contabilità l'Euro va considerato utilizzando due cifre decimali, il bilancio va redatto in unità di Euro (per la nota integrativa si possono utilizzare le migliaia). Occorre, quindi, contabilizzare degli arrotondamenti che si consiglia di rilevare tra le altre riserve per quanto riguarda lo Stato patrimoniale e tra i componenti straordinari per ciò che concerne il Conto economico.

Bilanci e dichiarazioni fiscali, contabilità, fatture e scontrini, versamenti

Il bilancio può essere redatto in Euro solo quando è divenuto moneta di conto (per alcuni ciò significa entro la data d'approvazione del bilancio; per altri, tesi che si consiglia per prudenza, entro il 31.12 dell'anno di riferimento). Tale decisione è vincolante per la redazione dei bilanci degli esercizi successivi; è sempre possibile, invece, pubblicare il bilancio sia in Lire che in Euro.

Per quanto concerne i versamenti e la fatturazione, la legge concede massima libertà di scelta. Riguardo al magazzino, la traduzione degli importi in Euro comporta delle distorsioni a causa degli arrotondamenti specie se vi sono merci di basso valore unitario.

Per motivi operativi, appare opportuno graduare il passaggio all'Euro nel minor lasso di tempo possibile in riferimento a tutti i documenti fiscali e contabili (l'uguaglianza valutaria è obbligatoria solo tra bilancio e dichiarazioni fiscali).

Esempio: a) in dicembre: conversione del capitale sociale; b) 31.12: operazioni di chiusura in Lire, conversione poste contabili e magazzino, chiusura dei conti in Euro; c) 1.1: apertura dei conti in Euro; d) dall'1.1: fatturazione, contabilizzazione, versamenti, redazione bilancio e dichiarazioni fiscali in Euro.

Costi sostenuti per l'adeguamento all'Euro

Sono d'esercizio o pluriennali a seconda della loro natura civilistica.

L'introduzione dell'Euro può modificare la vita utile di talune immobilizzazioni (ad esempio un programma informatico incompatibile con l'Euro va svalutato al 100%, voce B 10 c C.E.).

Contratti e tassi di mercato

Vale il principio della continuità dei contratti in corso. Il passaggio all'Euro non comporta la possibilità di invocare la rescissioni del contratto nep-

pure se vi sono tassi d'interessi indicizzati a parametri di mercato collegati alle valute nazionali (le parti dovranno accordarsi, magari individuando un parametro alternativo).

Relativamente al TUS, ci si basa al tasso di riferimento fissato dalla BCE (banca centrale europea).

Tributi i cui valori vanno espressi in Lire

Si tratta dei tributi locali per quanto riguarda il periodo transitorio e dell'Invim ordinaria e decennale.

IMMOBILIZZAZIONI

Artt. 67 / 76 / 2426 – P.C. n. 16

I beni ammortizzabili si contabilizzano diversamente in base alla loro modalità di acquisto; se acquisiti:

- **a titolo oneroso** - al costo di acquisto maggiorato di tutti gli oneri accessori: trasporto, provvigioni, carico e scarico, costi di installazione, montaggio e posa in opera, perizie e collaudi, spese di messa a punto, Iva indetraibile, altre imposte, tasse e dazi direttamente inerenti, nonché spese generali ed interessi passivi per la quota ragionevolmente imputabile – sconti commerciali – sconti finanziari, se di importo rilevante (gli sconti finanziari o cassa di importo non rilevante, vengono imputati al c.e. tra i proventi finanziari).

L'Iva indetraibile è capitalizzabile nei limiti in cui l'aggiunta di tale costo al prezzo di acquisto non faccia sì che si ecceda il valore del bene (recuperabile tramite l'uso).

- **a titolo gratuito** - devono essere iscritte al valore di mercato, comprendente i costi sostenuti per l'acquisizione e gli oneri accessori; la contropartita del valore netto costituisce provento straordinario (E20). Es. valore di mercato 100; costi di acquisizione ed accessori 20. Vanno iscritti a 100 con provento straordinario di 80. Si ammortizzano regolarmente (*vedi più avanti*).
- **mediante costruzione in economia** - stratificazione dei costi sostenuti (*vedi più avanti*).
- **mediante permuta** - il valore da attribuire alla immobilizzazione acquisita deve essere pari al valore della immobilizzazione ceduta, salvo casi di sopra o sottovalutazione.
- **acquisto a titolo oneroso dando a parziale pagamento un'altra immobilizzazione** - l'immobilizzazione acquisita si iscrive al prezzo che si sarebbe pagato in una normale operazione di acquisto e sul bene alienato deve essere calcolata la plusvalenza o la minusvalenza.

FABBRICATI - Costo di acquisto del terreno o del fabbricato + costi di costruzione o ristrutturazione + spese notarili oltre a spese, imposte e tasse accessorie + onorari per la progettazione + costi per opere di urbanizzazione primaria e secondaria + compensi per mediazione – sconti com-

merciali – sconti finanziari, se di importo rilevante (gli sconti finanziari o cassa di importo non rilevante, vengono imputati al c.e. tra i proventi finanziari). Per le **ristrutturazioni** si procede in modo analogo.

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

Cass. SS.UU. Sent. 5290 del 12.6.97: l'errata capitalizzazione di costi può determinare una plusvalenza tassabile.

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

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

PRODUZIONE IN ECONOMIA – Ex art. 76 lett. b, il costo di produzione risulta composto da:

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

La valutazione civilistica rappresenta sempre un limite invalicabile.

I cespiti costruiti in economia, solitamente, rappresentano impianti speciali di cui non esiste mercato. Se i cespiti sono disponibili anche sul mercato, civilisticamente, la valutazione si effettua al minore tra costo e il prezzo. Per i lavori in economia eseguiti nell'esercizio (es: costruzione di macchinari, capannoni, ristrutturazioni, manu-

tenzioni straordinarie, ecc.) predisporre apposito prospetto per la capitalizzazione dei costi.

Immobilizzazioni a Incrementi di immobilizz. per lavori interni (C.E. A4)

BENI AMMORTIZZABILI ACQUISITI A TITOLO GRATUITO

Il ricevimento di beni a titolo gratuito (es.: macchinario) è previsto dall'art. 55.3 ed ha rilevanza fiscale come contributo o liberalità in natura; la valutazione è effettuata a valore normale. Concorrono a formare il reddito d'esercizio, a scelta del contribuente, ricordando che la scelta è irreversibile:

a) per intero nell'esercizio di acquisizione, come provento straordinario da iscrivere alla voce E 20 del conto economico;

Immobilizzazioni a Proventi straordinari (C.E. 20)

b) in quote costanti, per un periodo massimo di 5 esercizi (quindi durata a scelta del contribuente ma sempre in quote costanti).

Il valore normale di iscrizione costituisce base per il successivo ammortamento (indipendentemente dalla modalità di tassazione prescelta).

ACQUISTO CUMULATIVO

Nel caso di acquisto di una azienda o di un suo ramo oppure di uno stabilimento, incorporanti beni di diversa natura (es.: capannoni e macchinari) con indicazione di un prezzo unitario occorre determinare i valori delle singole immobilizzazioni al fine di distinguere quelle soggette ad ammortamento da quelle non soggette (terreni non edificati) nonché, per le prime, la durata utile ed il loro coefficiente.

I valori devono essere determinati in base ai prezzi di mercato, tenendo conto del loro grado di usura ed obsolescenza. La sommatoria che ne risulta deve essere proporzionalmente adeguata al valore pagato.

CAPITALIZZAZIONE INTERESSI secondo i PRINCIPI CONTABILI

Gli oneri finanziari possono essere capitalizzati nel valore da attribuire alle immobilizzazioni materiali secondo le seguenti modalità:

- a) la capitalizzazione si riferisce a capitali presi a prestito specificatamente per l'acquisizione delle immobilizzazioni;
- b) gli interessi capitalizzabili sono quelli maturati durante il «periodo di costruzione». Tale termine viene qui usato per designare il periodo che va dall'esborso dei fondi ai fornitori fino al momento in cui il bene è pronto per l'uso, comprendendo montaggio e collaudo. Se scioperi, inefficienza o altre cause protraggono la costruzione oltre il periodo normale, gli oneri finanziari relativi al maggior tempo non vanno capitalizzati, ma costituiscono costi di esercizio;
- c) il finanziamento è stato realmente utilizzato per l'acquisizione del cespite. In caso di utilizzo di

finanziamenti a breve (es. c/c) gli interessi da imputare vanno determinati con ragionevole approssimazione, ricordando però di imputare prima gli oneri derivanti da eventuali finanziamenti a lungo o medio periodo;

- d) il tasso di interesse da utilizzarsi è quello realmente sostenuto. In caso di più finanziamenti si può usare una media «ponderata»;
- e) le perdite derivanti dall'oscillazione dei cambi riferite a prestiti specificatamente contratti per l'acquisizione del cespite possono essere capitalizzate fino al momento dal quale il bene può essere utilizzato. Le perdite su cambi successive vanno a costo di esercizio. Gli utili su cambi vanno sempre a ricavi d'esercizio;
- f) il valore del cespite non può mai superare il valore recuperabile tramite l'uso.

Se il bene è stato acquistato (art. 76 lett. b) gli interessi sui prestiti contratti ed utilizzati per l'acquisizione vanno ad incrementare il costo (fiscalmente fino al momento di entrata in funzione del bene; civilisticamente fino al momento dal quale il bene può essere utilizzato) a condizione che l'incremento risulti dal bilancio. L'intervallo di tempo considerato dalla norma fiscale è più ampio e maggiori quindi potrebbero essere gli interessi capitalizzati; teniamo presente però che la valutazione civilistica rappresenta un limite invalicabile.

Secondo i principi contabili gli interessi passivi si possono capitalizzare unicamente quando vi è stato un esborso precedente al momento in cui il bene può essere utilizzato.

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

RIVALUTAZIONE VOLONTARIA (intassabilità delle plusvalenze iscritte in bilancio)

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

Anche fiscalmente l'importo della rivalutazione non interessa il c.e. e gli eventuali ammortamenti sono indeducibili.

SVALUTAZIONE ex art. 2426 n. 3

Le immobilizzazioni devono essere civilisticamente svalutate quando risultino durevolmente di valore inferiore al valore netto di bilancio; tuttavia quando si rileverà che la svalutazione non è più necessaria, dovrà essere ripristinato il valore originario (per rispettare il principio della rappresentazione veritiera e corretta).

Il ricorso alla svalutazione dei beni ammortizzabili riveste carattere eccezionale in quanto le eventuali variazioni della vita utile del cespite provocano aumenti delle aliquote di ammortamento.

Fiscalmente le minusvalenze iscritte in bilancio

non sono riconosciute in quanto, per essere deducibili (art. 66/917), devono essere realizzate mediante:

- cessione a titolo oneroso;
- risarcimento per perdita o danneggiamento;
- distruzione totale o parziale.

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

DISMISSIONE

Beni ammortizzabili eliminati dal processo produttivo (anche se non distrutti o venduti, non vengono più utilizzati): l'eventuale costo residuo va imputato a perdita nell'anno di dismissione. In mancanza (art. 75), si perde il diritto a dedurre la minusvalenza che dovesse emergere in sede di distruzione o cessione. Naturalmente non sono più ammortizzabili (v. § Distruzione/dismissione di merci e beni ammortizzabili).

Per l'imputazione delle **spese incrementative** vedere il paragrafo relativo alle Manutenzioni.

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

- Spese accessorie - gli oneri accessori diretti e l'Iva indetraibile si sommano al costo del bene;
- Manutenzioni e riparazioni - se sono state iscritte fatture relative a parti di macchine aggiunte (e non sostituite).
- Professionisti - se contiene parcelle di ingegneri, architetti o geometri relative a costruzioni di immobili, o di notai riguardanti costituzione, acquisti, aumenti di capitale, trasformazioni e simili.

Durante l'esercizio:

- Sono stati acquistati beni ammortizzabili?
- Il costo di acquisto del bene è stato maggiorato degli oneri accessori di diretta imputazione (es. trasporto, installazione, Iva indetraibile; per gli immobili imposta di registro, parcella notarile, ecc.)?
- Il bene è stato iscritto al netto o al lordo di eventuali contributi in conto capitale? E gli ammortamenti come sono stati calcolati?

- Sono stati venduti o eliminati beni ammortizzabili?
- Sono state vendute o eliminate parti di un bene ammortizzabile (es. sostituzione motore autocarro)?
- Ci sono stati risarcimenti conseguenti a danni (es. incendio immobili e macchinari, incidente stradale)?
- In caso di vendite o eliminazione di beni ammortizzabili, sono state eseguite correttamente, stornando i fondi e determinando plusvalenze o minusvalenze?
- I valori contabili dei beni ammortizzabili corrispondono al Registro beni ammortizzabili? Corrispondono anche i Fondi?

IMMOBILIZZAZIONI IN CORSO E ACCONTI

Sono costituite da acconti o spese sostenute per immobilizzazioni immateriali (B I 6) e materiali (B II 5) non ancora completate.

Il c/ di Stato patrimoniale «Immobilizzazioni in corso per produzione interna» trova contropartita nella voce di c.e. A 4 Incrementi per immobilizzazioni interne.

SVALUTAZIONI - RIVALUTAZIONI - RIPRISTINO DI VALORI

Svalutazioni di immobilizzazioni: B 10

Svalutazione di rimanenze: A 2 - A 3 - B 11

Svalutazione di attività finanziarie eccedenti l'eventuale riserva creata in sede di rivalutazione: D 19

Svalutazioni straordinarie: E 21

Ripristino di valore di immobilizzazioni materiali e immateriali: A 5

Ripristino di valore delle rimanenze: A 2 - A 3 - B 11

Ripristino di valore delle attività finanziarie: D 18

Rivalutazione di partecipazioni: D 18 a

Rivalutazione di altre immobilizzazioni finanziarie: D 18 b

Rivalutazione di titoli del circolante: D 18 c

Rivalutazione di immobilizzazioni materiali e immater.: A 5 opp. B 14

Rivalutazione di rimanenze: A 2 - A 3 - B 11

Rivalutazioni straordinarie: E 20

7 - Continua

L'ottava puntata sarà pubblicata su ItaliaOggi di sabato 10 marzo

La prima puntata è stata pubblicata su ItaliaOggi di mercoledì 28 febbraio, la seconda giovedì 1, la terza venerdì 2, la quarta sabato 3, la quinta martedì 6, la sesta mercoledì 7 marzo 2001