

GUIDA AL BILANCIO

OTTAVA PUNTATA - La nona sarà pubblicata martedì 13 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, la settima giovedì 8 marzo 2001

DI GIUSEPPE RIGHETTI

AMMORTAMENTO BENI MATERIALI

Artt. 67/76/2423-
ter/2426/2427

C.C.: Gli ammortamenti (B 10 a - B 10 b del conto economico) devono essere effettuati **(a partire dal momento in cui il cespite è pronto per l'uso)** tenendo conto della residua possibilità di utilizzazione dei beni, in conformità a piani pre-stabiliti, sistematicamente, non necessariamente per quote costanti. Tuttavia, nel caso in cui i piani aziendali di utilizzazione del cespite mutino nel tempo, si possono effettuare delle variazioni ai criteri di ammortamento; queste, devono essere evidenziate e motivate nella Nota integrativa.

L'ammortamento va calcolato sui cespiti presenti alla data di chiusura dell'esercizio (perciò nel caso di cespiti venduti in corso d'esercizio non andrà contabilizzata alcuna quota d'ammortamento; cm 98/2000).

T.U.: Le quote di ammortamento degli immobili, impianti, macchinari e degli altri beni mobili **sono deducibili a partire dal periodo d'imposta nel quale il bene è stato utilizzato.**

I beni ammortizzabili devono essere annotati, sul registro beni ammortizzabili, distintamente per anno di acquisizione (non si possono sommare beni ammortizzabili di anni diversi). La somma di beni acquisiti in anni diversi porta spesso ad uno scor-

retto incremento delle quote di ammortamento.

Per le spese incrementative vedi paragrafo Manutenzioni e riparazioni.

Coefficienti di ammortamento: fornirsi della tabella del proprio settore di appartenenza. Le nuove percentuali si applicano dagli acquisti del 1989.

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

Modalità di ammortamento fiscale - sono:

- **ORDINARIO** - in base alle tabelle ministeriali; ridotto a 1/2 per il primo esercizio di entrata in funzione (nuovi e usati). La quota di ammortamento non subisce modificazioni per effetto di temporanee sospensioni nell'utilizzo del bene durante l'anno; ci sono però decisioni di C.T. che propendono per il ragguglio.
- **ANTICIPATO** - fino a 1 volta il coefficiente ordinario; possibile per l'esercizio di acquisizione e per i due successivi per i beni nuovi. Se i beni acquistati sono usati l'ammortamento anticipato è ammesso nel solo esercizio di entrata in funzione del bene. Nel primo esercizio l'ammortamento anticipato, combinato con la riduzione ad Ω e con l'ammortamento ridotto, permette di spaziare dal 25% al 100% della quota ordinaria.
- **ACCELERATO** - in proporzione alla più intensa utilizzazione dei beni rispetto a quella normale del settore (onere della prova a carico del contribuente; una prova potrebbe essere costituita dalle ore straordinarie dei dipendenti riportate sul libro paga).

- **RIDOTTO** - in misura inferiore a quello ordinario:
 - possibile fino al limite minimo del 50% di quello ordinario (per il primo anno 50% del 50%);
 - se superiore alla metà, l'ammortamento non dedotto si può dedurre alla fine del normale periodo;
 - se inferiore alla metà per scelta del contribuente la differenza tra ammortamento contabilizzato e la metà della quota non è più ammortizzabile;
 - se inferiore alla metà causa utilizzazione del bene inferiore a quella normale del settore, tutto l'ammortamento non utilizzato può essere detratto alla fine del periodo di ammortamento.

L'ammortamento va calcolato anche sui cespiti temporaneamente non utilizzati; va invece sospeso per i beni che non verranno utilizzati per lungo tempo, obsoleti o da alienare. Civilisticamente occorre eventualmente procedere ad una svalutazione.

Gli ammortamenti sono calcolati per singolo bene verificando di non superare il residuo ammortizzabile?

Il valore ammortizzabile comprende i costi di diretta imputazione e le spese incrementative?

Ammortamenti anticipati: si è controllato di trovarsi nei primi tre esercizi (beni nuovi) o primo (beni usati)?

Le quote di ammortamento sono fiscalmente deducibili se sul Registro dei beni ammortizzabili sono scritte in matita o addirittura non riportate.

CONTABILIZZAZIONE AMMORTAMENTO ORDINARIO

- La quota di ammortamento civile può essere:
- = a quella fiscale - nessuna variazione;
 - > a quella fiscale - variazione in aumento per la differenza sull'Unico/RF;
 - < a quella fiscale - non si può operare una variazione in diminuzione sull'Unico/RF. È tuttavia possibile iscrivere la quota fiscale ex art. 2426.2 con adeguata informazione nella n.i..

IMPRESE CON ESERCIZIO DI DURATA +/- 12 MESI

Le quote di ammortamento dei beni materiali vanno ragguagliate alla durata dell'esercizio (artt. 76.3, 90.4).

BENI CONCESSI IN COMODATO

Beni (immobili o mobili) concessi in comodato a terzi: se possono considerarsi strumentali alla produzione dell'impresa, sono ammortizzabili dal concedente (es. macchinario concesso in comodato ad impresa che esegue esclusivamente lavorazioni per c/ dell'impresa comodante; in mancanza di esclusività occorre procedere a fatturazione per il periodo di utilizzo per conto di terzi).

I beni in comodato presso terzi devono essere annotati nei conti d'ordine.

BENI RIVALUTATI A SEGUITO DI ANNULLAMENTO DISAVANZO DI FUSIONE - A seguito

dell'introduzione della neutralità fiscale delle operazioni di fusione e scissione la rivalutazione con valenza solo civilistica dei beni dell'incorporata o l'iscrizione di una voce avviamento comporterà una differenziazione delle quote d'ammortamento e di plusvalenze/minusvalenze in caso di successiva vendita. Occorrerà operare delle variazioni in sede di dichiarazione dei redditi e compilare il Prospetto di riconciliazione sull'Unico.

BENI RIVALUTATI DA SPESE INCREMENTATIVE - V. Spese incrementative.

BENI per i quali sono stati ricevuti CONTRIBUTI (in conto impianti) - Vedi paragrafo contributi in conto capitale, conto impianti

FABBRICATI CIVILI - I fabbricati civili aventi carattere accessorio rispetto a quelli strumentali e indirettamente strumentali all'impresa sono assimilati ai fabbricati industriali e debbono essere ammortizzati.

I fabbricati civili rappresentanti un'altra forma di investimento non vanno ammortizzati.

FABBRICATI STRUMENTALI - Vanno regolarmente ammortizzati. Secondo il P.C. n. 16 nel caso in cui il valore dei fabbricati incorpori anche quello del terreno sul quale 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.

TERRENI - I terreni non sono di norma beni soggetti a deperimento e pertanto **non** sono ammortizzabili. La cm 17.5.00 n. 98 punto 1.1.3. esclude la possibilità di effettuare qualsiasi ammortamento per tutti i terreni, anche agricoli.

Vi sono due eccezioni:

- 1) terreno sul quale viene costruito un immobile;
 - 2) terreni utilizzati da specifiche tipologie di imprese.
- 1) Nel caso di costruzione di un immobile strumentale, il costo del terreno va a conglobarsi con la spesa sostenuta per il fabbricato; il relativo costo viene così ammortizzato con l'aliquota del sovrastante fabbricato. Ciò sotto l'aspetto civilistico ed anche sotto l'aspetto tributario. Sono da considerarsi pertinenze del fabbricato industriale tanto i terreni interni (cortili, strade, piazzali, ecc.) quanto quelli esterni adibiti a parcheggio, aree di sosta, giardini, strade, deposito di materiali ed aree di rispetto; se poi sul terreno si è edificato un immobile, il terreno è praticamente assorbito dall'immobile stesso (Corte Cassazione Sez. I sent. 27.4.84 n. 2641).
 - 2) Per certe tipologie di imprese sono stati riconosciuti ammortizzabili strade e piazzali con aliquote dal 3% al 7%. Ma anche semplici terreni, in certi casi, sono stati riconosciuti ammortizzabili, ancorché con l'aliquota del solo 1%.

Così si è espresso il ministero: «Non vi è dubbio che all'immobile terreno può riconoscersi natura di bene strumentale soltanto quando esso viene finalizzato, sottraendolo alla sua destinazione naturale, a partecipare ad un processo produttivo (come, per esempio, nel caso di terreno permanentemente adibito da imprese edili a deposito di materiale)».

TERRENI ADIBITI A CAVE E DISCARICHE

Premesso che l'ammortamento del terreno non è generalmente ammesso, gli accantonamenti diversi da quelli espressamente previsti non sono consentiti (art. 73.4), la rm 22.10.81 n. 9/2940 riconosce il principio in base al quale i costi devono seguire i ricavi, si analizzano le modalità di imputazione dei costi di acquisto e di ripristino di terreni adibiti a cave o discariche.

Costo di acquisto del terreno - È indubbio che il costo deve essere ripartito in base alla capacità del terreno di produrre reddito. Vista l'impossibilità di ricorrere all'ammortamento la rm 2.5.77 n. 9/82 suggerisce la seguente operatività:

1. stimare il valore del terreno al termine dello sfruttamento (come cava) e iscriverlo alla voce terreni;
2. imputare la differenza tra costo di acquisto e valore finale tra i costi pluriennali;
3. suddividere tale costo per quote annuali variabili in base al periodo di sfruttamento rapportandole alla quantità di materiale annualmente estratto (art. 74.3).

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

Costo di ripristino - L'imputazione anticipata del costo da sostenersi alla fine del periodo di sfruttamento non è prevista dalla normativa fiscale, che non ammette accantonamenti diversi da quelli previsti all'art. 74. Viene in soccorso la rm 2.6.98 n. 52/E, che suggerisce il seguente procedimento:

1. effettuare una stima dei costi in base agli obblighi previsti nella convenzione;
2. imputare tra i costi annuali quelli parametrati oggettivamente alla produzione del reddito esponendoli in un prospetto analitico annuale;
3. nell'anno di sostenimento del costo predisporre un prospetto riepilogativo ed effettuare il confronto tra costi accantonati e costi effettivamente sostenuti;
4. imputare a sopravvenienze attive o passiva le differenze.

Pur concordando con la soluzione prospettata occorre tenere presente che le interpretazioni ministeriali non hanno alcun valore giuridico o normativo per i contribuenti.

Per l'imputazione annuale del costo di ripristino:

Accantonamento per oneri di ripristino	a	Fondo di ripristino ambientale
--	---	--------------------------------

Al pagamento del ripristino (supponendo coincidenza tra accantonamento e costo finale):

Diversi	a	Fornitori
Costo per ripristino ambientale		
Erario c/ lva		
Fondo di ripristino ambientale	a	Utilizzo fondo ripristino ambientale

La cessione da parte di un privato di terreni da adibirsi a cava, non genera plusvalenza tassabile a norma dell'art. 81. L'imposta di registro per l'acquirente è pari all'8% (oltre al 3% di ipocatastali).

AFFITTO E USUFRUTTO DI AZIENDA

Artt. 2562, 2561, 67.9

Il c.c. prevede che gli impianti dell'azienda in affitto o in usufrutto devono essere mantenuti in efficienza; sorge per il conduttore, a fronte del risarcimento che dovrà presumibilmente pagare a fine contratto, il diritto ad effettuare gli ammortamenti sui beni ricevuti in affitto.

Nella **contabilità dell'affittuario** (l'accantonamento andrà tra gli Altri fondi):

Ammortamento	a	Fondo ammortamento
opp.	a	Fondo reintegr. beni strumentali di terzi

Inoltre l'affittuario deve annotare nei conti d'ordine il valore dei beni compresi nell'affitto d'azienda:

Beni azienda xy in affitto	a	xy cedente azienda in affitto
----------------------------	---	-------------------------------

Il costo viene denominato ammortamento perché è calcolato con la metodologia propria di tale voce e con l'utilizzo dei medesimi coefficienti e sui valori fiscali dei beni iscritti nel bilancio dell'affittante ma in sostanza rappresenta un accantonamento che verrà utilizzato alla fine del contratto per indennizzare il proprietario del deperimento dei beni utilizzati sulla base del contratto di affitto.

Nel caso di inizio dell'affitto nel corso dell'esercizio gli ammortamenti dovranno essere ragguagliati al tempo di utilizzo di entrambi i contraenti.

La deduzione di tali quote di ammortamento è subordinata alla tenuta, da parte dell'affittuario, del registro dei beni ammortizzabili.

Al termine del contratto, una volta determinato l'importo del degrado tecnico subito dai beni strumentali, l'affittuario dovrà procedere al risarcimento.

Se tale importo è pari a quello accantonato a titolo di ammortamento:

Fondo ammortamento	a	Banca c/c
ovvero		
Fondo reintegrazione beni strumentali di terzi		

Se l'importo del risarcimento è superiore al va-

lore accantonato, l'affittuario dovrà contabilizzare:

 ==/= a Banca c/c
 Fondo ammortamento
 ovvero
 Fondo reintegrazione beni strumentali di terzi
 Sopravvenienze passive

Se, viceversa, il risarcimento è inferiore all'accantonamento, la differenza costituirà sopravvenienza attiva.

Nel caso in cui il contratto di affitto d'azienda non preveda od escluda indennizzi o risarcimenti al termine del rapporto, a fronte del degrado dei beni strumentali, gli ammortamenti calcolati dall'affittuario sono costi figurativi (da recuperare sull'Unico/RF) e vanno a costituire una Riserva tassata:

 Ammortamenti a Riserva tassata ex art. 67.9

Contabilità dell'affittante

Alla stipula del contratto continuerà a tenere i beni in bilancio ma sospenderà l'ammortamento.

Al termine del contratto il proprietario dovrà inserire nella propria contabilità l'ammortamento effettuato dall'affittuario, riprendendo poi l'ammortamento in proprio per il residuo.

Se l'importo che riceve è pari a quello accantonato a titolo di ammortamento:

 Banca c/c a Fondo ammortamento

Se l'importo del risarcimento è superiore al valore ammortizzato, l'affittante dovrà contabilizzare:

 Banca c/c a ==/=
 a Fondo ammortamento
 a Sopravvenienze attive

Se, viceversa, l'importo fissato per il risarcimento è inferiore al valore risultante dall'accantonamento, la differenza costituirà sopravvenienza passiva.

Manutenzioni e riparazioni su beni di terzi - Vedi il § Manutenzioni e riparazioni.

Deroga - Nel caso in cui il contratto di affitto ponga il degrado dei beni a carico del proprietario, questi avrà anche diritto all'effettuazione degli ammortamenti. Normalmente si prevede anche di porre a carico del proprietario le manutenzioni straordinarie, lasciando al conduttore quelle ordinarie.

Irap - Sono deducibili gli accantonamenti operati dall'affittuario al fondo ripristino beni del locatore.

Il canone d'affitto è tassabile per la società percipiente e deducibile per il conduttore.

AMMORTAMENTI ANTICIPATI

L'ammortamento anticipato (possibile solo per beni materiali) si calcola allo scopo di adeguare un coefficiente d'ammortamento ordinario basso rispetto alla vita utile del bene, o di ridurre il risultato economico per motivi fiscali. Gli ammortamenti anticipati danno luogo a tre diverse forme di imputazione:

- 1) a Riserva da ammortamenti anticipati;
- 2) a Fondo ammortamento;
- 3) mediante variazioni sull'Unico/RF (v. Istruzioni Ministeriali).

Sembra incontestabile che qualora non possa avere giustificazioni civilistiche, la rappresentazione più coerente con i principi civilistici sia la prima.

ASPETTI CONTABILI, RIFLESSI CIVILI E FISCALI

Ammortamenti anticipati ritenuti congrui ai fini civilistici.

Si realizza un allineamento fra la normativa civile e quella fiscale.

La rilevazione contabile, degli ammortamenti ordinari e «anticipati congrui» sarà:

 Ammortamenti (B 10 b) a Fondo ammortamento (B II) 2.000.000

Ammortamenti anticipati eseguiti per opportunità fiscale

Riserva ammortamenti anticipati

L'imputazione degli ammortamenti anticipati rappresenta, ai fini civilistici, una riserva di utili realizzati e accantonati in sospensione d'imposta.

 Ammortamenti (B 10 b) a Riserva amm.ti anticipati (A VII) 2.000.000

In alternativa gli ammortamenti anticipati potrebbero essere contabilizzati, invece che nella Riserva, nel Fondo ammortamento, in aderenza all'art. 2426 che consente di effettuare rettifiche ed accantonamenti esclusivamente in applicazione delle norme tributarie.

Nella Nota integrativa occorrerà scindere il Fondo ammortamento in ordinario e anticipato (art. 2427) (vedi esempio).

Annotazioni contabili se si opta per l'utilizzo della Riserva ed il calcolo delle imposte differite:

Anno 1997

 Ammortamenti a Fondo ammortamento (B II) 2.000.000

Anno 1998

 Ammortamenti a ==/= 4.000.000
 a Fondo ammortamento 2.000.000
 a Ris. amm.ti anticipati 2.000.000

GUIDA AL BILANCIO

(in sospensione d'imposta)
oppure

.....		
Ammortamenti (B 10 b)	a	Fondo ammortamento	2.000.000
.....		
Altri accantonamenti (B 13)	a	Riserva amm.ti anticipati	2.000.000
.....		
Imposte differite	a	Fondo imposte differite (B 2)	825.000

Sull'Unico: Variazioni in aumento - Imposte sul reddito lit. 825.000

Anno 1999

.....		
Ammortamenti	a	==/==	3.000.000
.....		
	a	Fondo ammortamento	2.000.000
.....		
	a	Riserva amm.ti anticip.	1.000.000

(in sospensione d'imposta)
oppure

.....		
Ammortamenti (B 10 b)	a	Fondo ammortamento	2.000.000
.....		
Altri accantonamenti (B 13)	a	Riserva amm.ti anticipati (in sospensione d'imposta)	1.000.000
.....		
Imposte differite	a	Fondo imposte differite (B 2)	412.000

Sull'Unico: Variazioni in aumento - Imposte sul reddito lit. 412.000

Anno 2000

.....		
Ammortamenti	a	Fondo ammortamento	2.000.000
.....		
Riserva amm.ti anticipati (in sosp. d'imp.)	a	Riserva straordinaria	1.000.000
.....		
Fondo imposte differite	a	Imposte differite	412.000

Sull'Unico: Variazioni in aumento - Ammortamenti lit. 1.000.000

Anno 2001

.....		
Ammortamenti	a	Fondo ammortamento	2.000.000
.....		
Riserva amm.ti anticipati (in sosp. d'imp.)	a	Riserva straordinaria	2.000.000
.....		
Fondo imposte differite	a	Imposte differite	825.000

Sull'Unico: Variazioni in aumento - Ammortamenti lit. 2.000.000

Al termine dei 5 esercizi, se si è optato per l'utilizzo della Riserva per ammortamenti anticipati, si avrà:

Fondo ammortamento	10.000.000	
Riserva amm. anticip.	3.000.000	3.000.000
Riserva straordinaria	3.000.000	
Fondo imposte differite	1.237.000	1.237.000

Si potrebbe anche cessare l'imputazione al conto economico degli ammortamenti nel momento in cui il Fondo ammortamento + la Riserva ammortamenti anticipati hanno raggiunto il costo storico del bene.

Si dovrebbe procedere, annualmente, a stornare la Riserva al Fondo:

.....		
Riserva amm.ti anticipati (A VII)	a	Fondo ammortamento (B II)	2.000.000

Ammortamenti anticipati eseguiti per opportunità fiscale - Variazioni sull'Unico

Il Min. Fin. ricorda, nelle istruzioni all'Unico, la possibilità di accantonare in apposita riserva di patrimonio netto (ex art. 67) gli ammortamenti anticipati *senza* alcuna indicazione nel conto economico; è sufficiente una variazione in diminuzione sull'Unico/RF. Il reddito d'esercizio della voce 26 c.e. non sarà influenzato dagli ammortamenti anticipati (lo sarà indirettamente per effetto delle minori imposte). Il maggior utile che si produce utilizzando questa metodologia comporta effetti positivi ai fini della determinazione degli incrementi del capitale investito ai fini DIT e «Visco».

In sede di approvazione del bilancio e riparto degli utili, occorrerà istituire la Riserva di cui all'art. 67. La delibera assembleare dovrà espressamente approvare gli accantonamenti alla Riserva ammortam. anticipati.

.....		
Utile d'esercizio	a	==/==	1.000.000
.....		
	a	Riserva legale	50.000
.....		
	a	Riserva amm.ti anticipati	150.000
.....		
	a	Riserva disponibile	800.000

Anche con questa procedura quando il Fondo ammortamento + la Riserva ammortamenti anticipati uguagliano il costo ammortizzabile, oc-

117

ESEMPIO

Utilizzo della riserva

Anno	Ammortamenti			Imposte su differenza		
	Civilistico	Fiscale	Anticipati	Recupero	da imputare	da stornare
1997	2.000	2.000	—	—	—	—
1998	2.000	4.000	2.000	—	825	—
1999	2.000	3.000	1.000	—	412	—
2000	2.000	1.000	—	1.000	—	412
2001	2.000	—	—	2.000	—	825
	10.000	10.000	3.000	3.000	1.237	1.237

correrà procedere come visto sopra.

Dit - L'imputazione a riserva dell'ammortamento anticipato comporta incremento di capitale rilevante ai fini Dit (in base ad una risposta fornita dal ministero delle Finanze durante Telefisco 2000, il passaggio dal metodo di utilizzo del fondo ammortamento a quello di utilizzo dell'apposita riserva non determina invece alcun incremento di capitale agli effetti della Dit).

Agevolazione Visco - Gli ammortamenti anticipati decurtano il valore degli investimenti in beni strumentali nuovi in quanto si tratta di ammortamenti dedotti dal reddito imponibile.

Per quanto riguarda gli incrementi di patrimonio si applicano le medesime regole previste per la Dit.

Irap - Valgono le regole previste ai fini Irpeg sia riguardo alla deducibilità degli ammortamenti anticipati sia riguardo all'utilizzo della riserva per ammortamenti anticipati (viene recuperata la parte di riserva in sospensione d'imposta).

**ATTREZZATURA MINUTA/BENI
AMMORTIZZABILI DI COSTO
UNITARIO NON SUPERIORE
A LIT. 1.000.000
BENI AD UTILITÀ PLURIENNALE**

C.c. - Regola generale (art. 2426 nn. 1, 2, 3): Devono essere iscritti al costo di acquisto o di produzione e sistematicamente ammortizzati in relazione alla loro residua possibilità di utilizzazione.

C.c. - Deroga (art. 2426 n. 12): Possono essere iscritti in attivo a valore costante qualora siano continuamente rinnovate, complessivamente di scarsa importanza in rapporto all'attivo di bilancio e non vi siano variazioni sensibili nella loro entità, valore o composizione.

C.c. - Deroga (art. 2426.2): È consentito modificare i criteri e i coefficienti di ammortamento da un esercizio all'altro dandone motivazione nella n.i..

Fisco (art. 67.6): Possono essere dedotti o ammortizzati integralmente nell'esercizio di acquisizione, anche se non sono stati utilizzati.

La deduzione integrale è una facoltà; questi beni possono anche essere ammortizzati in più esercizi.

La scelta tra ammortamento e deduzione integrale, se fatta a fini fiscali, genera imposte differite.

Se si opta per la **deduzione integrale** ex art. 67.6, i procedimenti contabili possibili sono:

- 1) l'intero importo del bene viene trattato come un vero e proprio ammortamento. C.E.: B 10 b. S.P.: B II.
- 2) l'importo viene suddiviso in due parti: per quella corrispondente all'ammortamento civile si contabilizzano B 10 b e B II, per la differenza

nel C.E.: B 10 b o B 13, nello S.P.: A VII. Si procede poi come per gli ammortamenti anticipati.

BENI AD UTILITÀ LIMITATA

È consigliabile imputare ad ATTREZZATURE DI CONSUMO, tra i costi di produzione (B 6), i beni che non rimangono a lungo in azienda, causa continui ricambi (es. cacciavite, flessibili, ..).

Le attrezzature minute possono essere iscritte nell'attivo ad un valore costante qualora siano continuamente rinnovate e complessivamente di scarsa importanza in rapporto all'attivo di bilancio sempre che non si abbiano variazioni sensibili nella loro entità, valore e composizione.

FISCO: la base è sempre il costo effettivo.

La giusta collocazione in bilancio deriva dalla loro natura ed utilizzazione:

- a) se interessano più cicli produttivi, ma per un periodo complessivamente non superiore a 12 mesi, confluiscono nella voce di conto economico B 6 (es. attrezzature di consumo);
- b) se interessano un solo ciclo produttivo, perdendo poi la loro originaria identità, andranno nel conto economico tra i costi di produzione alla voce B 6, tra le materie di consumo (es. pezzi di ricambio, lubrificanti per i macchinari) ed eventualmente imputati a commessa;
- c) se come fattori produttivi hanno una durata pluriennale andranno indicati tra le immobilizzazioni materiali alla voce Attrezzature, B II 2; l'ammortamento civile calcolato in base alla residua durata sarà imputato, nel conto economico, alla voce B 10 b (Ammortamenti beni materiali); l'integrazione fiscale (facoltativa), per arrivare al 100%, andrà considerata come un ammortamento anticipato.

AUTOVEICOLI

TIPOLOGIA: viene qui esemplificato il trattamento dei soli autoveicoli intestati ad aziende che non hanno come attività propria dell'impresa il commercio degli stessi e che non appartengano alla categorie di autocarri, autoveicoli carrozzati a pianale o a cassone con cabina profonda o a furgone anche finestrato.

IVA: interamente indetraibile, viene sommata al prezzo totale di acquisto e agli oneri accessori (spese notarili, imposte e sovrimeposte di trascrizione ecc.) per ottenere il costo ammortizzabile.

L. 388: riduce l'indetraibilità Iva al 90%; se alimentate a combustione interna l'indetraibilità passa al 50%. Anche l'Iva sui leasing è detraibile al 10%, pur se riferita a canoni fatturati nel 2000 e pagati nel 2001.

SPESE DI GESTIONE: deducibili per competenza, comprendono tutti i costi sostenuti dopo l'acquisto (manutenzioni e riparazioni, assicurazioni, custodia, bollo, pedaggi autostradali, carburanti e lubrificanti ecc.).

AMMORTAMENTO: fiscalmente decorre dall'esercizio in cui ha inizio l'utilizzo dell'autovettura.

Il costo di acquisto di autovetture e autocaravan è riconosciuto fiscalmente per un massimo di L. 35.000.000 Iva indetraibile inclusa. Ne consegue che l'ammontare massimo degli ammortamenti deducibili nei vari anni di utilizzo del bene è pari a L. 17.500.000 (50% di L. 35.000.000).

IMPIANTO TELEFONICO – Deve essere tenuto separato avendo una disciplina sua particolare.

Per gli autoveicoli di costo storico superiore a lit. 35 mil. **acquistati prima del 1997**, i limiti di deducibilità si applicano rapportando i limiti stessi al valore residuo da ammortizzare (cm 48/E del 1998).

La quota di ammortamento deducibile si determina:

17.500.000 : costo storico = X : ammortamento civilistico residuo al 31.12.97

Manutenzioni e riparazioni: nel calcolo del plafond dei beni strumentali su cui determinare il 5% di soglia fiscalmente deducibile per le manutenzioni e riparazioni le autovetture vanno considerate al 50% del costo storico, e comunque, per un valore non superiore a lit. 17.500.000.

1 - AUTO IN UTILIZZO ESCLUSIVO AZIENDALE:

l'autovettura intestata alla società rimane a disposizione della generalità di coloro che, previa autorizzazione, la utilizzano per scopi aziendali. Tutte le spese di gestione sono deducibili al 50% del loro ammontare. Gli ammortamenti sono deducibili al 50%, ma si calcolano con riferimento al costo storico che non può superare il tetto di L. 35.000.000 Iva indetraibile inclusa.

2 - AUTO CONCESSA IN USO PROMISCUO AL DIPENDENTE:

le spese di gestione e gli ammortamenti (calcolati sull'intero prezzo di acquisto, indipendentemente dalla cilindrata o dal costo) sono interamente deducibili se al dipendente (o a + dipendenti) è dato in uso l'autoveicolo per tutta la settimana (quindi anche per scopi privati) per la maggior parte del periodo di imposta (quindi normalmente per almeno 183 gg.). L'uso promiscuo deve essere documentato (verbale di assemblea o del CdA o contratto di lavoro) e al dipendente deve essere tassato in busta paga un beneficio pari al 30% del costo relativo alla percorrenza convenzionale di 15.000 Km annui (4.500 Km) con riferimento alle tariffe ACI, ragguagliato ad anno.

Nota: se l'autovettura viene acquistata nel corso dell'esercizio, nel calcolo dei giorni di utilizzo del bene da parte del dipendente si considera il periodo che decorre dalla data di acquisto fino alla chiusura dell'esercizio stesso (es.: acquisto il 31/7, 153 gg alla chiusura dell'esercizio; se l'auto è concessa al dipendente per almeno 77 gg l'impresa ha diritto alla deducibilità integrale dei costi).

Per un veicolo dato in uso promiscuo al dipendente per un periodo inferiore alla maggior parte del periodo d'imposta (es. per 3 mesi), la quota parte di spese e costi proporzionalmente riferibili ($3/12 = 25\%$ del totale costi) è interamente deducibile ex art. 62; la

parte restante (75%) è parzialmente deducibile. Il ministero con cm 10.2.98 n. 48/E, ha specificato che il costo così determinato è deducibile dall'impresa anche qualora tale ammontare superi la misura del beneficio corrispondentemente tassato in capo al dipendente ex art. 48.4 lett. a).

Se il periodo supera i 183 giorni sono interamente deducibili i costi di tutto l'anno. Se la concessione è temporanea (es. un trimestre) solo i costi del trimestre sono interamente deducibili; i costi degli altri 9 mesi sono deducibili entro i noti limiti (50%).

3 - AUTO CONCESSA IN USO ESCLUSIVO AL DIPENDENTE:

il dipendente riceve un beneficio da tassare in busta paga, quantificabile in base al valore normale ex art. 9 (per la determinazione dello stesso si considerino le tariffe praticate per il noleggio dell'autovettura in oggetto). Per l'impresa le spese di gestione e gli ammortamenti sono trattati fiscalmente come costi del personale (indeducibili ai fini Irap) e sono interamente deducibili ai fini Irpeg fino a concorrenza del fringe benefit tassato (ai fini fiscali si consiglia la ripresa fiscale in aumento di tutti i costi e la variazione in diminuzione del valore del fringe benefit).

4 - AUTO CONCESSA IN USO PROMISCUO ALL'AMMINISTRATORE:

occorre quantificare la percentuale di utilizzo del mezzo per scopi personali, rispetto al totale dell'utilizzo (esempio: 2 giorni alla settimana su 7, $2/7$ utilizzo personale). A fronte dell'utilizzo personale si quantifica a valore normale un fringe benefit tassabile in capo all'amministratore (occorre rimanere nei limiti del compenso stabilito dalla assemblea dei soci), soggetto a r.a. e Inps 10-13%. Si dividono spese di gestione e ammortamenti tra quelli afferenti all'uso personale e quelle afferenti all'uso aziendale (nell'esempio $2/7$, $5/7$): i componenti negativi corrispondenti all'uso personale sono deducibili interamente ai fini Irpeg (indeducibili ai fini Irap poiché trattasi di compenso amministratore); si noti che gli ammortamenti si calcolano con riferimento all'intero costo d'acquisto (costo storico x $2/7$ x % ammortamento).

I componenti afferenti all'uso aziendale si deducono al 50% (anche ai fini Irap), tenendo conto che l'ammortamento va calcolato sul costo fiscalmente riconosciuto (massimo L. 35.000.000), moltiplicato per la percentuale di utilizzo aziendale (costo fiscale x $5/7$ x 50% x % ammortamento).

Serve la documentazione dell'uso promiscuo (anche tramite lettera d'incarico).

L'amministratore può scegliere, in alternativa, di corrispondere all'impresa un importo pari al valore normale dell'utilizzo personale (fattura con Iva 20%), così da non indicare alcun compenso in natura nella propria dichiarazione di redditi.

5 - AUTO CONCESSA IN USO ESCLUSIVO ALL'AMMINISTRATORE:

l'amministratore riceve un fringe benefit tassabile (occorre rimanere nei limiti del compenso stabilito dalla as-

semblea dei soci), quantificabile in base al valore normale (tariffe di noleggio). Per l'impresa le spese di gestione e gli ammortamenti sono trattati fiscalmente come il compenso amministratore (indeducibile ai fini Irpeg) ed è interamente deducibile ai fini Irpeg fino a concorrenza del fringe benefit tassato (ai fini fiscali si consiglia la ripresa fiscale in aumento di tutti i costi e la variazione in diminuzione del valore del fringe benefit). Serve la documentazione dell'uso esclusivo (anche tramite lettera d'incarico).

- 6 - AUTO DI PROPRIETÀ DEL DIPENDENTE O DELL'AMMINISTRATORE UTILIZZATE PER FINI AZIENDALI:** il dipendente o l'amministratore che utilizza la propria auto per fini aziendali ha diritto al rimborso spese non tassato basato sulla base delle tariffe Aci, in relazione alla percorrenza effettuata. L'impresa si deduce il 100% del rimborso spese per una vettura che abbia al massimo 17 cf (benzina) o 20 cf (diesel); superate queste soglie, si deduce comunque un rimborso per una vettura con 17 o 20 cf. Per la deducibilità del rimborso è necessario stilare un'apposita *lettera d'incarico*, e una *specifica quietanzata* controfirmata; si sconsiglia pertanto di effettuare rimborsi senza la predetta documentazione.

120 **USO PUBBLICO - AUTOVEICOLI ESCLUSIVAMENTE STRUMENTALI** - Oltre al caso trattato al punto 1, esistono altre due ipotesi in cui la deducibilità dei costi di acquisto, leasing, noleggio e delle spese relative ad autovetture ed autocaravan, ciclomotori e motocicli, aeromobili, navi e imbarcazioni da diporto è totale (100%) e senza alcun tetto massimo:

- a) autoveicoli adibiti ad **uso pubblico**;
- b) autoveicoli utilizzati **esclusivamente come strumentali** dell'impresa;

L'*uso pubblico* va riconosciuto espressamente mediante un atto di pubblica amministrazione, invece per i mezzi utilizzati esclusivamente come *strumentali* per l'impresa il ministero ha chiarito che sono quelli senza i quali l'attività di impresa non può assolutamente essere esercitata (es.: noleggio auto); spetta in ogni caso al contribuente l'onere di provare l'indispensabilità oggettiva del mezzo per l'attività.

LEASING - I canoni di leasing sono deducibili per competenza, a condizione che la durata del contratto (art. 67.8) non sia inferiore alla metà del normale periodo di ammortamento ordinario. Il valore di riscatto, aumentato dell'Iva indetraibile e di eventuali altri oneri accessori, costituisce il costo ammortizzabile.

Le quote deducibili dei canoni leasing di competenza si determinano con riferimento alla proporzione tra costo deducibile (lit. 35.000.000; 50.000.000 per agenti e rappresentanti) e costo di acquisto del veicolo da parte della società di leasing; tali quote sono comunque fiscalmente riconosciute al 50% (80% per agenti e rappresentanti).

Esempio: Costo al concedente lit. 50, costo deducibile lit. 35; rapporto $35/50 = 7/10$ (al 50%).

Il canone leasing dell'anno va ridotto al 50% e mol-

tiplicato per 7/10.

Per il calcolo della quota interessi ai fini IRAP (oneri finanziari indeducibili) si deve procedere nel modo seguente:

costo di competenza - (quota capitale del contratto) x gg / GG

dove:

- *costo di competenza* = costo del leasing del periodo al netto dell'Iva;
- *quota capitale del contratto di leasing* = costo del bene sostenuto dal concedente al netto del prezzo di riscatto (entrambi al netto dell'Iva);
- *gg* = numero di giorni del periodo d'imposta considerato
- *GG* = numero di giorni totale della durata del contratto.

NOLEGGIO - Nel caso di noleggio non si tiene conto dei canoni che eccedono:

- lit. 7.000.000 (deducibili al 50%) per ciascun anno, per autovetture e autocaravan;
- lit. 1.500.000 (deducibili al 50%) per ciascun anno, per i motocicli;
- lit. 800.000 (deducibili al 50%) per ciascun anno, per i ciclomotori.

Tali limiti valgono per il noleggio «puro»; la quota di costo relativa ad eventuali servizi accessori non è soggetta a questo tipo di limitazione, ma è comunque deducibile al 50%.

AGENTI E RAPPRESENTANTI DI COMMERCIO - Per questi soggetti (cui il ministero ha equiparato Agenti di Assicurazione e Promotori Finanziari) i limiti di deducibilità dei costi relativi alle autovetture sono meno restrittivi:

- limite percentuale : **80%** in luogo del 50%;
- limite assoluto: **50.000.000 Iva esclusa** in luogo dei 35.000.000 Iva inclusa, per un totale di ammortamenti deducibili pari a lit. 40.000.000 (80% di 50 milioni).

Novità: ai fini Iva è recentemente stato disposto che gli agenti e rappresentanti hanno diritto alla detraibilità totale anche per i costi inerenti alle vetture di cilindrata superiore a 2000 cc benzina o 2500 cc diesel.

VENDITA DI AUTOVEICOLI - La vendita di veicoli acquistati senza detrazione dell'Iva ex art. 19-bis1 dpr 633 è diventata operazione esente ex art. 10.27-quinquies e pertanto è obbligatoria l'emissione della fattura. Se l'importo della fattura supera le lit. 150.000 occorre applicare il bollo.

La successiva rivendita di un veicolo acquistato con il regime di esenzione d'imposta art. 10.27-quinquies è soggetta al cosiddetto *regime del margine* ex art. 36 DL 41/95 (facoltativo rispetto al regime ordinario di assoggettamento all'imposta dell'intero imponibile), in base al quale l'operazione è assoggettata ad Iva per il solo margine positivo del prezzo di vendita sul costo d'acquisto (es. acquisto a lit. 1.000, vendita a lit. 1.200; Iva su lit. 200). In mancanza di margine positivo non si applica Iva con l'annotazione «operazione soggetta al regime del margine di cui all'art. 36 del DL 41/95 e successive modificazioni». Tale regime Iva si applica

anche nel caso in cui il veicolo ceduto sia stato precedentemente acquistato da un privato o da un soggetto Iva che abbia a sua volta fatturato in regime del margine.

Se l'importo della fattura supera lit. 150.000 occorre applicare il bollo.

Plusvalenze/minusvalenze da cessione: ai fini della determinazione del reddito d'impresa rilevano in proporzione al rapporto *amm.to dedotto / fondo amm.to*, cioè alla percentuale di ammortamento dedotto sul totale. Es. Costo di acquisto lit. 1.000; F.do ammort. 600 di cui dedotto fiscalmente 400 (67%), non dedotto 200 (33%). Vendita a lit. 750. Plusvalenza: $750 - (1.000 - 600) = \text{lit. } 350$.

Plusvalenza tassabile: $350 \times 400 : 600 = \text{lit. } 233$.

Plusvalenza non tassabile: $350 \times 200 : 600 = \text{lit. } 117$

SCHEDA CARBURANTE - La scheda carburante può essere mensile o trimestrale e deve contenere, oltre agli estremi di individuazione del veicolo, la ditta, la denominazione o ragione sociale oppure il cognome e nome, il domicilio fiscale; deve inoltre riportare obbligatoriamente il numero dei chilometri all'inizio e alla fine del periodo. L'addetto del distributore del carburante ha l'obbligo, ad ogni rifornimento, di indicare sulla scheda la data del rifornimento, l'ammontare, la propria denominazione o la ragione sociale compresa l'ubicazione e apporre la propria firma. Si ricorda che è fatto divieto ai distributori di carburante di emettere la fattura ordinaria, tranne che per le forniture di carburante destinato a mezzi speciali.

L'annotazione della scheda nei registri previsti dalla vigente normativa Iva si effettua allo stesso modo e negli stessi termini di normale fattura di acquisto; è da ricordare comunque che se l'Iva è indetraibile (caso del carburante per autoveicoli) è facoltà del contribuente di annotare il documento solo ai fini della contabilità, considerandolo pertanto fuori dal campo di applicazione Iva.

L'utilizzazione di schede carburanti con importi o nomi falsi può integrare il reato di frode fiscale.

INDENNIZZI ASSICURATIVI - vedere il paragrafo «Risarcimenti e indennizzi».

MULTE E SANZIONI - Non sono deducibili le sanzioni per infrazioni al codice della strada, per il ritardo nel pagamento del bollo e simili. In caso di sequestro del mezzo, le spese di sequestro sono indeducibili mentre quelle di dissequestro sono deducibili.

PEDAGGI - L'Iva sui pedaggi autostradali è detraibile solo per gli autocarri e i furgonati oggetto dell'attività o strumentali.

INDENNIZZI ASSICURATIVI - vedere il paragrafo «Risarcimenti e indennizzi».

TRATTAMENTO FISCALE DELLE AUTOVEICOLE AI FINI IVA

L'Iva relativa all'acquisto, all'importazione e a tutti i costi derivanti dal possesso e dall'utilizzo del veicolo (carburanti, lubrificanti, riparazioni,...) è **de-**

traibile nelle ipotesi seguenti:

- per ogni tipo di autoveicolo, se i beni formano oggetto dell'attività propria dell'impresa;
- per chi esercita attività di agente rappresentante di commercio;
- per gli *autocarri*;
- per gli *autoveicoli carrozzati a pianale o a cassone con cabina profonda o a furgone anche finestrato*, di qualunque cilindrata.

Negli altri casi l'Iva è **indetraibile** e si aggiunge ai vari costi come onere accessorio.

A riguardo si ricorda quanto già che se l'Iva è indetraibile il contribuente ha la facoltà di registrare i documenti fiscali solo ai fini della contabilità, e cioè fuori campo Iva.

TELEFONI PORTATILI

Tutti i costi (acquisto, ammortamenti, manutenzioni, canoni leasing, spese di utilizzo, ...) relativi al telefono portatile o cellulare sono deducibili al 50% (presunzione assoluta di utilizzo promiscuo) se a fronte dell'utilizzo si stipula un contratto di abbonamento telefonico di tipo «affari», che sconta una tassa di concessione governativa di lit. 25.000 mensili. Ai fini Iva è concessa la detrazione del 50%, per cui il costo deve essere maggiorato del 50% dell'Iva prima di essere ripartito tra deducibile e indeducibile.

Es.: Acquisto 2.000 + Iva 400 = Fattura 2.400; *meno* Iva detraibile pari a 200 = Costo 2.200; Costo ammortizzabile e/o d'esercizio 1.100.

Non c'è nessuna limitazione relativamente al numero dei telefoni cellulari usati dalle imprese.

Al contrario, i costi sostenuti a fronte di cellulari utilizzati con abbonamento di tipo «family», sono interamente indeducibili ai fini delle imposte e l'Iva relativa è indetraibile.

Per l'utilizzo privato del telefono cellulare da parte di amministratori o dipendenti l'impresa deve addebitare il relativo costo all'utilizzatore, assoggettandolo ad Iva; in mancanza si evidenzia un benefit tassabile.

SCHEDE PREPAGATE - Il costo per l'acquisto di schede telefoniche prepagate, documentato da ricevuta fuori campo Iva ex art. 74.1, lett. d) del dpr 633, ovvero da contabile bancaria se la ricarica avviene tramite bancomat, NON è deducibile.

CESSIONE - Il ministero ha chiarito che nel caso di successiva rivendita di un cellulare si assoggetta ad Iva il 50% dell'importo, mentre il residuo 50% è fuori campo Iva (ex art. 13.3/633).

TELEFONIA FISSA VEICOLARE

Le spese relative ad impianti di telefonia fissa se installati all'interno dei veicoli utilizzati per il trasporto di merci da parte delle imprese di autotrasporto, sono interamente deducibili. Gli apparecchi, per funzionare, devono essere collegati alla batteria dell'automezzo sul quale sono installati e la tastiera deve permettere collegamenti solo con nu-

meri della società: in questo modo si supera la presunzione oggettiva di promiscuità che determinerebbe la deducibilità dei costi al 50%.

La deducibilità al 100% riguarda sia gli imprenditori individuali che le società.

L. 342 - Dal 2001 anche l'Iva relativa alla telefonia fissa è interamente detraibile.

ANIMALI STRUMENTALI

FISCO: La cm n. 98 del 17.5.00 conferma quanto già indicato con cm 11 del 10.4.91: animali e piantagioni sono da considerarsi oneri ad utilità pluriennale (art. 74.3) «deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio». Per le imprese di nuova costituzione l'imputazione avrà inizio a partire dall'esercizio in cui sono conseguiti i primi ricavi (art. 74.4).

C.C.: Dovrebbero considerarsi immobilizzazioni materiali ammortizzabili in relazione con la loro residua possibilità di utilizzo (art. 2426 n. 2). Se anche nel bilancio UE venissero classificati tra i costi pluriennali (art. 2426 n. 5) si produrrebbero i seguenti effetti negativi:

a) la capitalizzazione delle spese di acquisto e mantenimento sarebbe vincolata al previo consenso del collegio sindacale;

b) i costi dovrebbero essere ammortizzati entro un periodo massimo di 5 esercizi;

c) si possono distribuire dividendi solo se residuano riserve disponibili sufficienti a coprire il costo non ammortizzato.

CONTABILIZZAZIONE: Le scritture seguiranno le varie fasi di acquisto, capitalizzazione, ammortamento e dismissione.

==/==	a	Fornitori
per l'acquisto delle galline ovaiole fatt.		
Galline ovaiole (Bovini da latte, ...)		
Erario c/ Iva		

==/==	a	Fornitori
per le varie spese di mantenimento; es.:		
Mangime		
Erario c/ Iva		

Galline ovaiole	a	Incrementi per lavori interni
-----------------	---	-------------------------------

per la capitalizzazione dei costi diretti ed indiretti (compresi gli interessi passivi) sostenuti per il mantenimento degli animali dall'acquisto al momento in cui l'animale inizia a produrre. Se a fine esercizio l'animale non avrà ancora iniziato a produrre si opera la capitalizzazione dei costi dell'esercizio decorso.

Se gli animali fossero costi pluriennali non sarebbe possibile la capitalizzazione di costi indiretti e interessi.

Vedi: art. 2426 n. 2 e art. 76 c. 1 lett. b.

AMMORTAMENTO: Si seguono le normali regole contabili; occorre ricordare di riportare il co-

sto ammortizzabile sul libro dei cespiti.

DISMISSIONE: Quando la produzione delle uova (latte, ...) si ridurrà tanto da rendere antieconomica la permanenza dell'animale nel processo produttivo aziendale, si darà luogo alla cessione che potrà far emergere plusvalenze o minusvalenze patrimoniali.

PIANTAGIONI - Con la cm 17.5.00 n. 98 punto 1.1.2. è stata riconosciuta la possibilità di imputare a conto economico le spese di messa in opera dei vigneti secondo quanto disposto dall'art. 74.3 Tuir (spese relative a più esercizi).

TERRENI AGRICOLI - La cm 17.5.00 n. 98 esclude la possibilità di qualsiasi ammortamento per tutti i terreni agricoli in quanto non suscettibili di deperimento.

IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI E COSTI PLURIENNALI

Artt. 68, 74 Tuir - 2426, 2427

Codice Civile - Principio Contabile
n. 24 di marzo 1999

(Vedi tabella)

Le immobilizzazioni immateriali sono beni che partecipano al processo produttivo dell'impresa la cui utilità non si esaurisce in un solo esercizio e si distinguono in:

- oneri pluriennali (si tratta di costi sospesi quali le spese di impianto);
- beni immateriali (brevetti, licenze, ...);
- avviamento.

Elementi costitutivi: durata pluriennale - mancanza di fisicità - valore economico reale per l'impresa - autonoma identificabilità.

VALORE DI ISCRIZIONE IN BILANCIO E AMMORTAMENTO - Riguardo al valore di iscrizione in bilancio vale la regola del costo di acquisto o produzione prevista per le immobilizzazioni materiali.

L'ammortamento va effettuato sistematicamente in ogni esercizio in relazione alla residua possibilità di utilizzazione, con l'obbligo di motivare in Nota integrativa eventuali modifiche dei criteri d'ammortamento e dei coefficienti applicati.

Non sono previsti ammortamenti **anticipati, accelerati o ridotti**.

Si ricorda che, accertata l'utilità pluriennale, per i beni immateriali soggetti a tutela giuridica e per l'avviamento l'iscrizione nello stato patrimoniale costituisce un **obbligo**, mentre per i costi pluriennali caratterizzati da un alto grado di aleatorietà e condizionate da valutazioni spesso soggettive, deve prevalere il giudizio di prudenza e quindi l'iscrizione costituisce una **facoltà**.

I costi pluriennali riferibili a beni iscritti nel-

GUIDA AL BILANCIO

TABELLA

Voce di stato patrimoniale bilancio Cee	Ammortamento civilistico	Ammortamento fiscale
SPESE DI COSTITUZIONE, COSTI DI IMPIANTO E DI AMPLIAMENTO <i>Voce B.1.1</i>	Entro un periodo non superiore a cinque anni; quote libere. Iscrivibili con il consenso del Collegio Sindacale. <i>Art. 2426.1, n. 5</i>	Nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio. <i>Art. 74.3</i> Inizio ammortamento differibile ex art. 74.4
COSTI DI STUDI, RICERCA E SVILUPPO <i>Voce B.1.2</i>	Entro un periodo non superiore a cinque anni; quote libere. Per l'iscrizione nell'attivo occorre il consenso del Collegio Sindacale. <i>Art. 2426.1, n. 5</i>	Nell'esercizio in cui sono state sostenute o in quote costanti nello stesso e nei successivi ma non oltre il quarto. <i>Art. 74.1</i> Inizio ammortam. differibile art. 74.4.
COSTI DI PUBBLICITÀ, SPONSORIZZAZIONE, PROPAGANDA, SPESE DI RAPPRESENTANZA DEDUC. <i>Voce B.1.2</i>	Entro un periodo non superiore a cinque anni; quote libere. Per l'iscrizione nell'attivo occorre il consenso del Collegio Sindacale. <i>Art. 2426.1, n. 5</i>	Nell'esercizio di sostenimento o in quote costanti per 5 esercizi. <i>Art. 74.2</i> Inizio ammortamento differibile ex Art. 74.4
SPESE DI RAPPRESENTANZA PARZIALMENTE DEDUCIBILI <i>Voce B.1.2</i>	Entro un periodo non superiore a cinque anni; quote libere. Per l'iscrizione nell'attivo occorre il consenso del Collegio Sindacale. <i>Art. 2426.1, n. 5</i>	Ammesse in deduzione per 1/3, ripartito per quote costanti nell'esercizio stesso e nei quattro successivi. <i>Art. 74.2</i> Inizio differibile ex art. 74.4
DIRITTI DI BREVETTO INDUSTRIALE E DIRITTI DI UTILIZZAZIONE OPERE DELL'INGEGNO <i>Voce B.1.3</i>	Sistematico in ogni esercizio, in base alla residua possibilità di utilizzo. Occorre il consenso del Collegio sindacale <i>Art. 2426.1, n. 2</i>	In misura non superiore a 1/3 del costo per ciascun esercizio. <i>Art. 68.1</i>
CONCESSIONI, LICENZE E DIRITTI SIMILI <i>Voce B.1.4</i>	Sistematico in ogni esercizio, in base alla residua possibilità di utilizzo. <i>Art. 2426.1, n. 2</i>	In misura corrispondente alla durata di utilizzazione prevista dal contratto o dalla legge. <i>Art. 68.2</i>
MARCHI <i>Voce B.1.4</i>	Sistematico in ogni esercizio, in base alla residua possibilità di utilizzo. <i>Art. 2426.1, n. 2</i>	Quote annue, anche variabili, ma in misura non superiore a 1/10 del valore per ciascun esercizio. <i>Art. 68.1</i>
AVVIAMENTO <i>Voce B.1.5</i>	Entro un periodo di cinque anni. Con adeguata motivazione in nota integrativa, è consentito l'ammortamento in un periodo superiore, non eccedente la durata di utilizzazione. Occorre il consenso del Collegio sindacale <i>Art. 2426.1, n. 5</i>	Quote annue, anche variabili, ma in misura non superiore a 1/10 del valore per ciascun esercizio. <i>Art. 68.3</i>
ALTRE IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI <i>Voce B.1.7</i>	Sistematico in ogni esercizio, in base alla residua possibilità di utilizzo. <i>Art. 2426.1, n. 2</i>	In misura corrispondente alla durata di utilizzazione prevista dal contratto o dalla legge. <i>Art. 68.2</i>
IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI IN CORSO E ACCONTI <i>Voce B.1.6</i>	Non vanno ammortizzati (sono immobilizzazioni in corso o crediti)	Non vanno ammortizzati

la parte attiva del bilancio non possono essere iscritti separatamente ma devono essere direttamente imputati al bene cui si riferiscono.

La capitalizzazione di oneri pluriennali diversi da quelli esplicitamente previsti dalla legge è vietata.

IMPRESE CON ESERCIZIO DI DURATA +/- 12 MESI - Le quote d'ammortamento delle immo-

bilizzazioni immateriali non vanno ragguagliate alla durata d'esercizio (artt. 76.3, 90.4).

PERDITA DUREVOLE DI VALORE - Il codice civile impone agli amministratori l'obbligo di verificare ad ogni chiusura dell'esercizio la recuperabilità economica dell'immobilizzazione allo scopo di riaggiornare il valore in bilancio effet-

tuando eventuali svalutazioni nel caso di perdite durevoli.

Qualora nel corso della durata utile dell'immobilizzazione il valore della stessa abbia dei mutamenti di rilievo, muta anche la residua possibilità di utilizzo del bene stesso che deve quindi essere riesaminata. Parallelamente una riduzione della vita residua fa diminuire il valore.

L'obbligo della svalutazione presuppone:

a) Valore inferiore rispetto al costo storico al netto degli ammortamenti.

Ci si riferisce non solo al valore di mercato, ma anche al valore funzionale nell'economia dell'azienda rapportato alla continuazione dell'attività, o al valore recuperabile tramite l'uso. Se la capacità di ammortamento viene meno, e l'immobilizzazione non è destinata alla vendita, si deve far riferimento alla sola quota del costo sospeso dal quale la gestione futura trarrà utilità contabilizzando una perdita già manifesta.

b) Perdita di valore duratura.

Art. 2426 c. 1 n. 3) - Le svalutazioni delle immobilizzazioni immateriali vanno iscritte in c.e. al punto B.10.c e rilevate, come per gli ammortamenti, direttamente in conto nello S.P. dandone esplicite motivazioni in n.i..

Per evitare contrasti con i principi generali di redazione del bilancio, non sono consentiti accantonamenti a fondi rischi in previsione di svalutazioni al solo scopo di creare vere e proprie riserve.

RIPRISTINO DEL VALORE - La legge prevede che qualora vengano meno in tutto o in parte le cause che hanno determinato la svalutazione, questa non può essere mantenuta in bilancio.

Il valore originario deve quindi essere ripristinato al netto degli ulteriori ammortamenti non calcolati a causa della precedente svalutazione. Il ripristino del valore, caso assai raro, non può verificarsi per alcune tipologie di immobilizzazioni immateriali quali ad esempio l'avviamento e i costi pluriennali.

CONSENSO DEL COLLEGIO SINDACALE - Possono essere capitalizzati solo con il consenso del collegio sindacale (art. 2426.5):

- costi di impianto e ampliamento;
- costi di ricerca e sviluppo;
- costi di pubblicità e propaganda;
- manutenzioni e riparazioni straordinarie beni di terzi (se in B I 1);
- avviamento.

LIMITI ALLA DISTRIBUZIONE DI DIVIDENDI - Finché i costi di:

- impianto e ampliamento;
- ricerca e sviluppo;
- pubblicità e propaganda;
- manutenzioni e riparazioni straordinarie beni

di terzi (se in B I 1);

permangono in bilancio, è consentito distribuire dividendi solo se residuano riserve disponibili sufficienti a coprirli.

BENI IMMATERIALI

Art. 68

Il principio n. 24 ribadisce che il valore di iscrizione a bilancio non può eccedere il valore recuperabile, ovvero il maggiore tra il presunto valore di realizzo attraverso la vendita del bene e il suo valore in uso.

Determinazione del costo civilistico ammortizzabile

Acquisto presso terzi: Costo di acquisto + oneri accessori + interessi passivi sui prestiti contratti per la loro acquisizione e interessi passivi relativi alla loro fabbricazione esterna - fino al momento dal quale il bene può essere utilizzato e per la quota ragionevolmente imputabile.

Fabbricazione interna: Fino al momento dal quale il bene può essere utilizzato e per la quota ragionevolmente imputabile costi diretti (materie prime e di consumo, retribuzioni, energia elettrica, ecc.) + costi indiretti + interessi passivi sui prestiti contratti per l'acquisizione dei fattori produttivi + interessi passivi relativi alla loro fabbricazione interna.

Determinazione del costo fiscale ammortizzabile

Acquisto presso terzi: Costo di acquisto + oneri accessori + interessi passivi sui prestiti contratti per la loro acquisizione e interessi passivi relativi alla loro fabbricazione esterna - fino al momento della loro entrata in funzione e per la quota ragionevolmente imputabile.

Fabbricazione interna: Fino al momento della loro entrata in funzione e per la quota ragionevolmente imputabile costi diretti (materie prime e di consumo, retribuzioni, energia elettrica, ecc.) + costi indiretti + interessi passivi sui prestiti contratti per l'acquisizione dei fattori produttivi + interessi passivi relativi alla loro fabbricazione interna.

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

Non sono previsti ammortamenti anticipati, accelerati o ridotti.

Sono iscritti in bilancio a «**valori netti**» ossia con diretta diminuzione di ammortamenti e svalutazioni.

Non si comprendono le plusvalenze iscritte ad esclusione di quelle che per disposizione di legge non concorrono a formare il reddito.

AFFITTO E USUFRUTTO DI AZIENDA: Si applicano le stesse norme previste per i beni materiali (artt. 2562, 2561, 67.9).

DIRITTI DI BREVETTO INDUSTRIALE E D'UTILIZZAZIONE DELLE OPERE DELL'INGEGNERO

BREVETTI (B 13) - Art. 2426 n. 2) - I costi so-

stenuti per brevetti, concessioni, licenze, marchi, ecc. vanno inseriti solo quando sono acquisiti con certezza giuridica; eventuali spese sostenute prima vanno imputate alla voce 6 - Immobilizzazioni in corso e acconti.

I brevetti industriali (artt. 2584-2592 c.c.) possono avere come oggetto studi ed esperienze che hanno contenuto inventivo ed applicazione industriale, volte all'ottenimento di un prodotto; tra essi può essere ricompreso il know-how.

Elementi necessari per la capitalizzazione: esclusività del diritto; misurabilità e recuperabilità del costo.

Costo ammortizzabile: costo di produzione interna o costo di acquisto maggiorato degli oneri accessori, inclusi i costi di progettazione e gli studi di fattibilità.

Ammortamento civile: quota imputabile a ciascun esercizio commisurata alla residua possibilità di utilizzo con limite massimo la durata legale posta generalmente nell'ordine dei 20 anni. Quote anche variabili.

Ammortamento fiscale: misura non superiore ad un terzo del costo; quote anche variabili.

DIRITTI DI AUTORE (B 13)

I diritti d'autore (artt. 2575-2583 c.c.) hanno per oggetto tutte le opere dell'ingegno a carattere creativo. A differenza del brevetto non vengono subordinati ad alcuna registrazione o ad altre formalità. La tutela giuridica si estende per tutta la vita dell'autore e sino al sessantesimo anno solare dopo la sua morte.

Costo ammortizzabile: costo di produzione interna o costo di acquisto maggiorato degli oneri accessori.

Ammortamento civile: quota imputabile a ciascun esercizio. Quote anche variabili.

Ammortamento fiscale: misura non superiore ad un terzo del costo; quote anche variabili.

CONCESSIONI, LICENZE E DIRITTI SIMILI

CONCESSIONI, LICENZE, AUTORIZZAZIONI (B I 4) artt. 2424 e 2426.1.2.3 - Vedi Brevetti.

Le **concessioni**, rilasciate dall'autorità amministrativa, consistono in diritti su beni di proprietà dell'ente concedente (es. occupazione di suolo pubblico) o diritti ad esercitare una determinata attività (es. parcheggi pubblici).

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

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

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

Ammortamento civile: quota imputabile a ciascun esercizio.

Ammortamento fiscale: in base alla durata di utilizzazione.

NB: le licenze relative a brevetti dovrebbero allocate alla voce B I 3) e ammortizzate in misura

non superiore ad 1/3 del costo (quote anche variabili).

MARCHI

MARCHI e diritti simili (B I 4) artt. 2424 e 2426.1.2.3

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

- mediante produzione interna;
- acquistati da terzi;
- da terzi in concessione.

Ammortamento civile: quota imputabile a ciascun esercizio.

Ammortamento fiscale: a partire dal 1998 in misura non superiore ad 1/10 del costo, anche per i marchi acquisiti in precedenti periodi d'imposta (quote anche variabili).

COSTI AD UTILIZZAZIONE PLURIENNALE - Art. 74

Le spese relative a più esercizi di cui all'art. 74 (studi e ricerche, pubblicità, propaganda, rappresentanza, ...) comprese le spese di impianto, sono deducibili a partire dall'esercizio in cui sono conseguiti i **primi ricavi**.

Non sono previsti ammortamenti **anticipati, accelerati o ridotti**

I costi in questione presentano caratteristiche di aleatorietà ed indeterminatezza estremamente marcate, tanto che la loro capitalizzazione è consentita esclusivamente al ricorrere di precise condizioni:

- effettivo sostenimento;
- carattere straordinario e non ricorrente;
- utilità pluriennale;
- sussistenza di un rapporto causa/effetto tra il costo e l'utilità futura;
- congruenza;
- finalità diretta:
 - alla costituzione della società ovvero dell'azienda;
 - all'ampliamento della società o dell'azienda verso attività precedentemente non perseguite;
 - all'ampliamento quantitativo in misura tale da apparire straordinario.

Verificata la sussistenza dei requisiti testé descritti, la capitalizzazione rappresenta un obbligo e non una mera facoltà. La mancata capitalizzazione costituisce violazione del principio di competenza, nonché documento dei postulati di chiarezza, prudenza e rappresentazione veritiera e corretta, in quanto comporterebbe una riduzione dei risultati dell'esercizio in cui i costi ad utilità pluriennale sono stati interamente spesi, e viceversa una sovrastima dei risultati degli esercizi successivi.

SPESE DI RICERCA E SVILUPPO

Art. 2426 n. 5 / 74.1 / 67 / 68

Tra le immobilizzazioni immateriali sono quelle più difficilmente individuabili, tuttavia si è rite-

nuto opportuno classificare questi costi in base alla loro finalità distinguendoli in:

- spese per ricerca di base: insieme di studi, indagini e ricerche volte a precise finalità ma di utilità generica per l'impresa. Poiché rientrano sovente nella vita dell'impresa, si ritiene più corretto addebitarli al conto economico dell'esercizio in cui sono sostenuti;
- spese per ricerca applicata o finalizzate ad uno specifico prodotto o processo produttivo;
- spese per lo sviluppo.

Diversamente che per i costi per la ricerca di base, gli ultimi due possono essere capitalizzati nell'attivo di S.P. In questo caso, i costi capitalizzati sono rappresentati dai costi direttamente sostenuti (salari e stipendi relativi al personale addetto, materie prime e di consumo impiegate, consulenze esterne, ecc.) ivi compresi quelli inerenti al consumo di risorse interne all'azienda e tutti gli oneri accessori.

Sono finalizzate allo studio di nuovi prodotti e/o processi produttivi, alla realizzazione di nuovi brevetti o altri beni immateriali.

Per la capitalizzazione, occorre che i costi abbiano le seguenti caratteristiche:

- siano relativi ad un processo produttivo o ad un prodotto chiaramente definito, identificabile e misurabile;
- siano riferiti ad un progetto di sicuro realizzo per il quale l'impresa disponga delle necessarie risorse;
- siano recuperabili attraverso i ricavi che si sviluppano dall'applicazione del progetto stesso.

Il principio della prudenza, rimanda poi la **capitalizzazione** di detti costi solo al momento in cui il progetto si dimostri **certamente realizzabile** (recuperabilità dei costi tramite i ricavi futuri del progetto).

Civilisticamente vanno ammortizzati entro un periodo massimo di 5 esercizi, con quote anche variabili.

Fiscalmente i costi inerenti possono essere detti interamente nell'esercizio di sostenimento o in quote costanti dell'esercizio stesso e nei successivi ma non oltre il quarto. Nel caso in cui le ricerche abbiano esito positivo e si intenda procedere alla capitalizzazione dei costi, la stessa va fatta escludendo quelli già detratti; da questo momento inizia l'ammortamento.

COSTI D'IMPIANTO ED AMPLIAMENTO

I costi di impianto e di ampliamento sono oneri che vengono sostenuti in modo non ricorrente in precisi e caratteristici momenti della vita dell'impresa, quali la fase pre-operativa, quella di accrescimento della capacità operativa esistente o di allargamento dell'attività sociale.

Comprendono le spese relative alla costituzione della società e dell'azienda ed alle modifiche dello statuto includendo le operazioni straordinarie quali fusione, scissione, trasformazione, messa in liquidazione; le spese di avviamento di impianti di

produzioni (non i costi di collaudo e progettazione che vanno invece capitalizzati insieme all'immobilizzazione immateriale), da costi di addestramento e qualificazione del personale e degli agenti.

Sono costituite da: spese notarili e professionali, imposte e tasse inerenti e conseguenti all'atto, qualsiasi altro costo riferibile all'atto, retribuzioni al personale addetto, materie prime e di consumo utilizzate, energia elettrica, consulenze esterne, ecc..

La loro iscrivibilità deve essere verificata per ogni componente di costo perché diversi saranno i criteri in base ai quali si potrà giungere a dimostrare la reale utilità futura. Il Principio contabile n. 24 così esemplifica: i costi per la costituzione di una rete commerciale saranno capitalizzabili se ci saranno aspettative di vendita correlate.

C.c.: deducibili per la quota imputabile a ciascun esercizio, comunque entro 5 anni (quote anche variabili).

Fisco: deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio, anche integralmente in un esercizio (in questo senso anche C.T.P. di Milano 22.11.99). L'ammortamento è deducibile dall'esercizio in cui sono conseguiti i primi ricavi (art. 74.4).

Spese per aumento capitale sociale - I costi inerenti un aumento di capitale sociale per essere capitalizzabili dovranno trovare giustificazione nell'atteso miglioramento della situazione finanziaria dell'azienda (quindi se l'aumento viene effettuato con utilizzo di riserve il costo non sembra capitalizzabile). Poiché la capitalizzazione non è civilisticamente obbligatoria l'integrale imputazione al conto economico nell'esercizio di sostenimento appare sempre possibile anche ai fini fiscali (P.C. n. 24).

SPESE DI PUBBLICITÀ E PROPAGANDA

Artt. 2426 / 74.2

Spese di pubblicità sono quelle finalizzate a reclamizzare, cioè a far conoscere i beni prodotti. Possono, quindi, classificarsi come pubblicitari tutti quegli oneri per mezzo dei quali, in modo diretto o indiretto, venga reclamizzato il prodotto o il servizio.

Spese di propaganda sono quelle sostenute al fine di far conoscere, apprezzare, o presentare al pubblico prodotti commerciali o servizi per favorirne la vendita.

Secondo la rm 148/E del 1998 e la rm 137/E dell'8.9.00, a differenza delle spese di rappresentanza, quelle di pubblicità presuppongono la presenza di un corrispettivo o di una specifica controprestazione da parte dei destinatari.

La rm 137/E considera, quale nuova tecnica pubblicitaria, le cui spese sono quindi da comprenderci tra quelle di pubblicità, la destinazione di «risorse predeterminate o percentuali di ricavi al restauro di un'opera d'arte o al finanziamento di una struttura pubblica o ancora nell'abbinare il proprio marchio a una iniziativa di solidarietà sociale o ad

un progetto di interesse collettivo».

Civilisticamente, se si tratta di costi di competenza del solo esercizio di sostenimento, vanno imputati per l'intero ammontare al medesimo esercizio; se sono a cavallo di due esercizi si ripartiscono con la tecnica del risconto; se si tratta di costi di durata pluriennale, possono essere iscritti nell'attivo del bilancio ed ammortizzati in base alla durata della loro utilità e comunque al massimo in 5 anni (quote libere).

Fiscalmente (art. 74.2) sono deducibili:

- o interamente nel periodo in cui sono state sostenute
- o per quote costanti nel periodo stesso e nei 4 successivi.

La deducibilità è subordinata alla prova della certezza, determinabilità, competenza e inerenza della spesa rispetto all'attività dell'impresa.

La diversa normativa civile e fiscale dà luogo a numerose ipotesi divergenti, con variazioni sulla dichiarazione dei redditi/RF.

Con sent. 6502 dep. 19.5.00 (v. anche sent. n. 14350/99) la Cass. ha dichiarato deducibile anche la pubblicità avente fini promozionali, quali la sensibilizzazione preventiva dell'interesse dei consumatori verso beni e servizi non ancora sul mercato; ciò anche se i destinatari sono altri imprenditori.

Per la patrimonializzazione:

Spese pubblicità pluriennali (S.P. B 1 2) a Storno costi pluriennali (c.e. B 7)

Norma di comportamento n. 127/96; estratto - Le spese di pubblicità e di propaganda sono destinate a sostenere le vendite anche indirettamente, reclamizzando i prodotti dell'azienda o il marchio o l'azienda stessa o promuovendone la conoscenza. In considerazione della destinazione delle spese, rientrano tre le spese commerciali, quali spese di pubblicità e propaganda, anche quelle relative a: servizi cosiddetti di ospitalità nei confronti di clienti (anche potenziali) in occasione di trattative di vendita; fiere e mostre anche presso alberghi per l'esposizione di prodotti; organizzazione di convegni (sia in proprio sia affidati a terzi) per la presentazione di prodotti.

Le spese di rappresentanza hanno la stessa natura delle spese di pubblicità e propaganda (appartenendo al genere delle spese promozionali e cioè di quelle atte a favorire le vendite), ma possiedono anche caratteristiche, più o meno marcate, di liberalità o di autoconsumo. Rientrano nella fattispecie, in via esemplificativa oltre alle spese espressamente individuate dall'art. 74.2, anche quelle relative a: servizi di foresteria (vitto e alloggio) in occasione di assemblee dei soci, inaugurazione di filiali, sedi secondarie, anniversari della società; servizi di foresterie «turistica» offerti ai clienti; iscrizioni delle persone che hanno la rappresentanza della società o di clienti e fornitori a circoli sportivi e culturali, teatri.

Sentenza Cass. n. 7803/2000: le spese sostenute dall'impresa in occasione di fiere/mostre (che sono

strumento di promozione delle vendite) come, ad esempio, servizio bar in locali situati nelle vicinanze della fiera, pranzi consumati nella fiera, intrattenimenti organizzati per i visitatori hanno il carattere di spese di pubblicità (salvo prova contraria che l'Amministrazione finanziaria può fornire specie in caso di carenza di documentazione da parte dell'impresa).

rm 137/E 8.9.00: le spese di viaggio, vitto e alloggio sostenute dall'impresa in seguito all'invito di alcuni clienti alla fiera del settore allo scopo di concludere contratti di vendita, sono, secondo il ministero, spese di rappresentanza perché, per effetto delle moderne tecniche e strategie commerciali, il criterio del collegamento diretto tra pubblicità del prodotto e ricavo non è più efficace ai fini della distinzione tra spese di pubblicità e rappresentanza.

Insegne - I costi sostenuti per l'acquisto delle insegne sono qualificati, nella pratica, talvolta come beni strumentali dell'impresa e talvolta come spese di pubblicità. In ogni caso, secondo l'orientamento più diffuso, la destinazione dell'insegna a finalità pubblicitarie prevale sulla natura materiale del bene acquisito e dette insegne pertanto andrebbero qualificate tra i beni immateriali quali spese di pubblicità e propaganda.

L'elemento fisso su cui applicare l'insegna propriamente detta costituisce invece un bene ammortizzabile soggetto alle regole di cui all'art. 67.

Materiali promozionali - I costi sostenuti per la progettazione, la produzione e la distribuzione di cataloghi, di espositori e di altri strumenti e materiali aventi finalità promozionali devono essere differiti e imputati al conto economico del periodo nel quale vengono distribuiti o lungo il periodo in cui si attendono i benefici economici. Si spesano o si ammortizzano con gli stessi criteri delle spese di pubblicità.

SPONSORIZZAZIONI

Con la Ris. Min. n. 148/E del 98 le spese di sponsorizzazione vengono assimilate alle spese di pubblicità, confermando peraltro un concetto già espresso da una precedente risoluzione del 92. Detta pronuncia ministeriale è avallata dalla dottrina ma si pone in contrasto col singolare orientamento assunto dal Secit secondo cui le sponsorizzazioni possono assumere la veste di spese pubblicitarie o di rappresentanza.

La sponsorizzazione, pur essendo in linea di massima riconducibile nell'ambito della pubblicità, è diretta non soltanto a pubblicizzare beni e servizi di un'impresa ma anche alla promozione globale dell'impresa stessa. Le spese di sponsorizzazione implicano un contratto bilaterale a prestazioni corrispettive, mediante il quale una parte si obbliga verso un'altra parte ad effettuare determinate prestazioni pubblicitarie a fronte di un corrispettivo, il quale può sostanzarsi o in una somma di denaro ovvero in beni o servizi oppure in entram-

bi, da erogarsi allo sponsor direttamente o indirettamente.

Civilisticamente, se si tratta di costi di competenza del solo esercizio di sostenimento, vanno imputati per l'intero ammontare al medesimo esercizio; se abbracciano due esercizi si ripartiscono con la tecnica del risconto; se si tratta di costi pluriennali, possono essere iscritti nell'attivo del bilancio ed ammortizzati in base alla durata della loro utilità e comunque al massimo in 5 anni.

Fiscalmente, se il contratto si esaurisce nell'esercizio sono costi di competenza di questo. Se abbraccia due o più esercizi si ripartiscono con la tecnica del risconto temporale (art. 74.3); occorre però verificare gli impegni contrattuali caso per caso. Vista l'unitarietà del contratto si potrebbe anche optare per la ripartizione del costo in quote costanti nell'esercizio in cui inizia il contratto e nei quattro successivi (art. 74.2).

Es.: Una sponsorizzazione di una squadra di calcio da ottobre 2000 a maggio 2001, va ripartita nei due esercizi in base ai mesi di durata.

Se la sponsorizzazione è pagata ad un professionista occorre operare la ritenuta di acconto.

SPESE DI RAPPRESENTANZA

Sono sostenute per il prestigio dell'azienda e per ingraziarsi la clientela (attuale o potenziale). La caratteristica qualificante delle spese di rappresentanza, che vale peraltro a distinguere detti costi da quelli di pubblicità, è la loro gratuità vale a dire l'assenza di un corrispettivo o di una specifica controprestazione (di dare o fare) da parte dei destinatari (vedi rm 137/E 8.9.00 e rm n. 148/E del 98).

Sono costituite principalmente da omaggi di fine anno (anche se personalizzati), pranzi con clienti, fornitori in occasioni diverse dalle trattative di vendita (nel qual caso si potrebbe sostenere trattarsi di pubblicità), regali vari, pranzi, crociere o simili.

Ai fini della loro deducibilità, anche parziale, il contribuente deve essere in grado di dimostrare non solo di aver sostenuto la spesa ma anche l'inerenza della stessa rispetto all'attività svolta.

La C.T.C. Sez. VIII, con decisione n. 3532 del 16.12.93, rivedendo un precedente orientamento, ha stabilito che l'inerenza, e quindi la deducibilità delle spese pubblicitarie (che comprendono anche le spese di rappresentanza), non deve essere valutata dall'Ufficio Imposte con riferimento alla loro congruità rispetto ai redditi dichiarati. Comunque, se si dovesse ritenere opportuno un raffronto per valutare la loro congruità, questo dovrebbe essere effettuato con riferimento al volume di affari, tenendo anche conto del fatto che gli investimenti pubblicitari hanno effetto anche per anni successivi a quello in cui il costo viene sostenuto.

Fiscalmente occorre distinguere:

- Spese di rappresentanza **INTERAMENTE DEDUCIBILI** nell'esercizio di sostenimento, se sono di costo unitario non superiore a L. 50.000;

- Spese di rappresentanza **PARZIALMENTE DEDUCIBILI** per quote - quelle con costo unitario superiore a L. 50.000. Queste ultime sono deducibili per 1/3 del loro ammontare e suddiviso in 5 anni (quindi 1/15 per 5 anni). È opportuno trascriverle sul Registro beni ammortizzabili per memoria.

PASTI, BEVANDE, PERNOTTAMENTI, come tutti i servizi, rientrano tra le spese parzialmente deducibili indipendentemente dall'importo.

I costi inerenti le macchinette per caffè, tè, ..., che ci sono in molti uffici, possono essere considerati spese di rappresentanza parzialmente deducibili solo se sostenuti per la clientela; se l'utilizzo è fatto da parte di amministratori e dipendenti sono costi indeducibili.

Con rm 137/E dell'8.9.00 il ministero delle Finanze ha ricondotto tra le spese di rappresentanza i costi sostenuti per ospitare, in occasione di una fiera, alcuni dei principali clienti, appositamente invitati; anche per i clienti con i quali sono stati conclusi degli affari. In senso contrario Cass. sent. n. 7803 del 23.2.00, che ha ritenuto deducibili i costi sostenuti da un'azienda per ospitare i clienti che hanno effettuato acquisti nell'ambito di una fiera.

La Cass. con sentenza n. 13408 del 9.10.00 ha dichiarato interamente deducibili le spese relative alla locazione di un immobile da adibire a foresteria per ospitare, per brevi periodi, i clienti-visitatori provenienti da fuori sede (in netto contrasto con l'interpretazione ministeriale).

COMITATO CONSULTIVO ANTIELUSIONE - Pubblicità o rappresentanza?

Spese di ospitalità - Spese sostenute (per esempio vitto e alloggio) per ospitare clienti ed operatori del settore per mostrare nuove linee di prodotto e conoscere le tendenze del mercato.

Soluzione: sono spese di rappresentanza in quanto finalizzate a fornire una immagine positiva dell'impresa. Non vi è una stretta correlazione tra costo e ricavo (parere n. 13/1998).

Documentazione medicinali - Spese per l'acquisto e la stampa della documentazione tecnica relativa all'illustrazione delle caratteristiche dei prodotti farmaceutici che vengono poi consegnati agli operatori sanitari al fine di incrementare la vendita dei prodotti.

Soluzione: sono spese di pubblicità integralmente deducibili (parere n. 12/1999).

Acquisto espositori - Acquisto espositori forniti in uso gratuito ai clienti che rimangono di proprietà dell'impresa che li acquista.

Soluzione: non sono né spese di rappresentanza né spese di pubblicità ma costi ammortizzabili (parere n. 16/1998).

Beni omaggio - Acquisto di beni da dare in omaggio unitamente al prodotto principale. I beni sono di importo modesto rispetto al prezzo del bene principale.

Soluzione: il costo di acquisto dei beni da dare in omaggio costituisce incentivo all'acquisizione del bene principale ed è dunque integralmente dedu-

cibile nella determinazione del reddito di impresa in quanto correlato alla produzione di ricavi (parere n. 21/1998).

Spese per testimonial – Spese di vitto e alloggio sostenute per ospitare alcuni personaggi dello sport e dello spettacolo in alcune trasmissioni televisive. L'unica fonte di ricavi della società è la raccolta pubblicitaria legata all'audience dei programmi televisivi.

Soluzione: sono spese di rappresentanza (parere n. 2/1999).

Vendite in casa – Società acquista beni da dare in omaggio alle persone che accettano di organizzare degli incontri di dimostrazione dell'efficacia dei prodotti venduti alla società stessa. L'unico canale di vendita della società è quello degli incontri presso le abitazioni dei potenziali clienti.

Soluzione: sono costi integralmente deducibili in considerazione della peculiarità delle modalità con le quali attività è svolta in considerazione della correlazione con i ricavi anche sperati (parere n. 24/1999).

L. 388 – Dal 2001 l'Iva relativa alle spese di rappresentanza di costo unitario non superiore a lit. 50.000 è detraibile.

AVVIAMENTO

Art. 2426 n. 6)

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

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

Ammortamento civile: entro un periodo di 5 anni. Tale durata può essere prolungata a condizione che ne siano indicate le motivazioni nella nota integrativa.

Ammortamento fiscale: a partire dal 1998 quote annue, anche variabili, mai superiori ad 1/10, anche per l'avviamento già in bilancio; altra discrasia tra civile e fiscale.

ALTR BENI IMMATERIALI E COSTI PLURIENNALI

Si tratta di una voce residuale che accoglie costi capitalizzabili che, per la loro natura, non trovano collocazione nelle altre voci sopra analizzate.

Tali costi devono produrre una utilità pluriennale e devono essere recuperabili in futuro.

Esempi:

- costi per l'acquisizione di commesse,

- costi per migliorie o spese incrementative su beni di terzi (attenzione: se hanno autonoma funzionalità sono immobilizzazioni materiali),
- diritti di godimento su azioni,
- oneri relativi a finanziamenti,
- costi per trasferimento o riposizionamento ce-spiti.

CONTRATTI DI KNOW-HOW

Questi contratti configurano la trasmissione di tecnologia non brevettata generalmente associata ad obblighi di segretezza o ad accordi di fornitura. Sono inoltre iscritti in questa voce i know-how prodotti internamente se tutelati giuridicamente.

La loro collocazione in bilancio è alla voce B I 3 o alla voce B I 4.

Ammortamento civile: quota imputabile a ciascun esercizio.

Ammortamento fiscale: se diritto di utilizzazione: quota massima non superiore ad 1/3; se altro diritto: quote di ammortamento costanti in base alla durata.

FRANCHISING

Contratto atipico con il quale una parte (franchisor) concede all'altra (franchisee) la possibilità di esercitare una attività di produzione e/o vendita e/o servizi: - dietro pagamento di un prezzo (diritto di entrata più canoni periodici); - in base a determinate condizioni e sotto il controllo del concedente; - mediante l'utilizzo di mezzi comuni: segni distintivi, brevetti, know how e assistenza. Il diritto di entrata potrà essere iscritto alla voce B I 1, se considerato spesa di impianto, B I 3, diritto di brevetto o simili, B I 4, se considerato come costo di diritti di utilizzazione di beni immateriali.

Costo ammortizzabile = diritto di entrata.

Ammortamento civile - varia in base all'iscrizione B I 1/3/4.

Ammortamento fiscale - se spesa di impianto: ammortamento in funzione della durata; se diritto di utilizzazione: quota massima non > ad 1/3; se altro diritto: quote di ammortamento costanti in base alla durata.

PROGRAMMI ELABORATORE (Software)

Si divide in :

- a) software di base - connesso al funzionamento della macchina e va aggiunto al costo della stessa;
- b) software applicativo - costituito dall'insieme delle istruzioni che consentono l'utilizzo del software di base; possono verificarsi varie situazioni:
 - Software applicativo acquistato a titolo di proprietà - va iscritto tra le immobilizzazioni immateriali alla voce B.I.3 Diritti di brevetto Il costo va ammortizzato a quote costanti nel periodo di prevista utilità futura, se determinabile, altrimenti in tre esercizi.
 - Software applicativo acquistato a titolo di licenza d'uso a tempo indeterminato - trattato come l'acquisto.
 - Software applicativo acquistato a titolo di licenza d'uso a tempo determinato - se il con-

tratto di licenza d'uso prevede il pagamento di un corrispettivo periodico, i relativi costi devono essere imputati a conto economico quando sostenuti. Se il pagamento è una tantum pagato all'inizio, il costo deve essere iscritto alla voce B.I.4 Concessioni, licenze, ... e ammortizzato a quote costanti nel periodo di durata.

- Software applicativo prodotto per uso interno, tutelato - i relativi costi vanno iscritti alla voce B.I.3 Diritti di brevetto industriale, Il costo va ammortizzato a quote costanti nel periodo di prevista utilità futura, se determinabile, altrimenti in tre esercizi.
- Software applicativo prodotto per uso interno, non tutelato - i relativi costi possono essere imputati a costo nel periodo di sostenimento o, se utilizzabili per un certo numero di anni, vanno iscritti alla voce B.I.7 Altre immobilizzazioni immateriali. Il costo va ammortizzato a quote costanti nel periodo di prevista utilità futura, se determinabile, altrimenti in tre esercizi.

SITO INTERNET - Secondo i Principi contabili può essere equiparato alla creazione di un software applicativo, ossia a «un insieme di istruzioni che consentono l'utilizzo del software di base al fine di soddisfare specifiche esigenze dell'utente». Se i costi sostenuti non esauriscono la loro utilità nell'esercizio, devono essere classificati tra le immobilizzazioni immateriali, voce B I 3 «Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno» (acquisito a titolo di proprietà). Ai fini fiscali deve essere ammortizzato in misura non superiore ad un terzo (art. 68.1).

BANNER = SPAZIO PUBBLICITARIO INTERNET - Le spese relative alla creazione di un banner, avente lo scopo di pubblicizzare un prodotto o un marchio, possono essere ricomprese tra le spese di pubblicità e propaganda.

Civilisticamente, se in possesso di una utilità pluriennale, possono essere patrimonializzate con il consenso del Collegio sindacale ed ammortizzate entro 5 anni.

Fiscalmente possono essere dedotte integralmente nell'esercizio o per quote costanti nell'esercizio e nei quattro successivi.

COSTI PER RISOLUZIONE ANTICIPATA CONTRATTI DI AGENZIA - La capitalizzazione di spese sostenute per la risoluzione anticipata di un contratto di agenzia, che legava la società citata in giudizio ad un'altra, operante nel settore della distribuzione.

In aderenza a quanto sancito dal Principio n. 24, il tribunale di Bergamo (sent. n. 928 del 29.6.99) ha ritenuto che qualora il costo della transazione fosse finalizzato non solo a chiudere un precedente rapporto, bensì quale *condicio sine qua non* per intraprendere una nuova e diversa attività precedentemente non perseguita, siamo in presenza di un costo pluriennale (v. Comunicazione Consob n. 99008429 dell'8.2.99).

Qualora fosse finalizzato esclusivamente ad elimi-

nare una diseconomia di gestione, non v'è dubbio che lo stesso deve considerarsi per il suo intero importo quale costo di esercizio.

Il Principio contabile n. 24 ne esclude la capitalizzazione «nella quasi totalità dei casi», per due ordini di motivi: si tratterebbe di costi finalizzati ad eliminare talune inefficienze organizzative e dei quali sarebbe difficilmente misurabile l'utilità futura.

COSTO PER ACQUISTO «PORTAFOGLIO CLIENTI» - Alla luce dei P.C. sono senz'altro da iscrivere tra i costi pluriennali ed ammortizzati di conseguenza.

COSTI ACCENSIONE MUTUO - Gli oneri sostenuti per l'accensione di mutui e l'iscrizione di ipoteche o altre garanzie, in base al Principio contabile n. 24 sono oneri pluriennali da ripartire sul periodo di durata del prestito. La corretta contabilizzazione è tra le «Altre immobilizzazioni immateriali». Qualora il finanziamento non venisse concesso andrebbero iscritti tra i costi di esercizio.

COSTI DI PERIZIA - La società e gli enti che, in applicazione dell'art. 14.9 del D.Lgs. 461/97 (per la determinazione del capital gain), avevano redatto la perizia giurata di stima del proprio patrimonio sociale alla data del 28.1.91 e/o alla data del 1.7.98 e imputato il costo interamente nell'esercizio di sostenimento (rigo E21 di c.e.) provvedendo poi a riprendere tra le variazioni in aumento i 4/5 di tale importo, devono ora continuare ad operare una variazioni in diminuzione per 1/5 fino al 4° anno successivo.

Il costo poteva anche essere inserito tra le altre immobilizzazioni immateriali, con ammortamento in 5 anni.

COSTI DI CERTIFICAZIONE - Secondo la dottrina sono costi con carattere pluriennale da inserire, in genere, tra le Altre immobilizzazioni immateriali B I 7. Il ministero delle Finanze è di parere contrario (risposta 19.1.00 a interr. parlam. 5-07194).

Costi di BONIFICA (L. 388/00)

Le spese di bonifica sostenute ai sensi dell'art. 9 D.M. Ambiente 25.10.99 n. 47, sono fiscalmente deducibili indipendentemente dalla loro imputazione al c.e.; civilisticamente gli accantonamenti sono capitalizzabili con ammortamento non superiore a 10 anni. Es. Oneri previsti dal progetto 100, di cui 20 relativi a progettazione, già ultimata. L'impresa può patrimonializzare 100 ed effettuare l'ammortamento in massimo 10 quote costanti. I costi sostenuti (20) saranno fiscalmente deducibili per intero anche se non affluiti al c.e..

IMMOBILIZZAZIONI IN CORSO ED ACCONTI - B I 6

Sono costituite da:

- costi per l'acquisto / produzione di immobilizzazioni immateriali per le quali non sia stata ancora acquisita la piena titolarità del diritto o riguardanti progetti di ricerca non ancora ultima-

ti;

- anticipi a fornitori per immobilizzazioni immateriali.

MANUTENZIONI, RIPARAZIONI, AMMODERNAMENTO

Art. 67.7

I costi di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione possono così suddividersi:

CANONI DI MANUTENZIONE

I canoni di manutenzione sono deducibili integralmente nell'esercizio di competenza; nella determinazione della base di calcolo della % di detrazione non si tiene conto dei beni coperti da canoni periodici.

L'impresa ha facoltà di optare per la somma di detti canoni con le altre spese di manutenzione per il calcolo della deducibilità %; lo stesso criterio deve essere mantenuto per tutti i periodi di imposta di durata del contratto. In questo caso, la base imponibile comprenderà anche i beni per i quali sono pagati i canoni.

MANUTENZIONI E RIPARAZIONI ORDINARIE SU BENI PROPRI

Le spese che dal bilancio non risultano imputate ad incremento del costo del bene sono detraibili cumulativamente entro il limite massimo del 5% del valore dei beni materiali ammortizzabili quale risulta dall'apposito registro all'inizio dell'esercizio (le auto si assumono al valore massimo consentito per l'ammortamento 35/50 milioni), percentualizzando i valori dei beni con ammortamenti parzialmente indeducibili (es. auto al 50%). Alla fine della determinazione del valore dei beni, non vengono considerati quelli assistiti da canone di manutenzione.

Per le imprese di nuova costituzione il limite percentuale si calcola, per il primo esercizio, sul costo complessivo dei beni ammortizzabili quale risulta alla fine dell'esercizio.

Per i beni ceduti nel corso dell'esercizio la deduzione spetta in proporzione alla durata del possesso ed è commisurata, per l'acquirente, al costo di acquisto.

Raccordo civile/fiscale: quando superano il 5% l'eccedenza non è deducibile e la rettifica va fatta sull'Unico/RF. L'eccedenza (deducibile in quote costanti nei successivi 5 esercizi) non va mai iscritta in bilancio ma annotata sul libro beni ammortizzabili per memoria (art. 16/600); le quote di ammortamento degli esercizi successivi si detraggono mediante variazione in diminuzione sull'Unico/RF.

MANUTENZIONI E RIPARAZIONI STRAORDINARIE SU BENI PROPRI

Le manutenzioni e riparazioni di carattere straordinario devono essere distinte in:

- incrementative del valore dei beni: vanno conta-

bilmente imputate ad incremento del valore dei beni cui ineriscono. Sul registro beni ammortizzabili si iscrivono distintamente pur richiamando, nella descrizione, il bene cui si riferiscono. Si ammortizzano cumulativamente con il bene;

- non incrementative: vanno in deduzione come le ordinarie entro il limite fiscale del 5%.

In caso di patrimonializzazione:

Macchinari S.P. B II 2)	a	Storno manut. e riparaz. straordinarie c.e. B 7) o E 21)
-------------------------	---	--

MANUTENZIONI E RIPARAZIONI ORDINARIE SU BENI DI TERZI (comodato, affitto, leasing, ..)

Sono interamente deducibili nell'esercizio di competenza.

Beni in leasing - Le manutenzioni ordinarie sostenute su un bene in leasing si deducono per intero nell'esercizio di competenza, anche se il bene viene successivamente riscattato (anche anticipatamente) o il contratto viene ceduto.

MANUTENZIONI E RIPARAZIONI STRAORDINARIE SU BENI DI TERZI (in comodato, in affitto, in leasing, ecc.) - Art. 74.3. - 2426 n. 5

Civilisticamente dovrebbero essere imputate alla Voce B I 1 Costi di impianto e ampliamento e come tali dovrebbero soggiacere al consenso del Collegio sindacale e ammortizzate entro un periodo non superiore a 5 anni (in mancanza di tale consenso civilisticamente diventano costi di esercizio) e renderebbero temporaneamente indisponibili i dividendi. Secondo altra dottrina dovrebbero invece essere imputate alla Voce B I 7 Altre immobilizzazioni immateriali, con la conseguenza che il costo andrebbe ripartito entro il limite della quota imputabile a ciascun esercizio (il minore tra il periodo di utilità futura e quello residuo della durata del contratto, tenuto conto dell'eventuale periodo di rinnovo se dipendente dal conduttore; l'utilità futura deve essere di tipo non generico e va considerata in base a segnali ben visibili).

Fiscalmente si ritengono valide le scelte civilistiche (cm 27.5.94 n. 73/E). Se civilisticamente fossero spese per intero nell'esercizio (es. per mancanza di consenso del Collegio sindacale) occorrerebbe fare una variazione in aumento e ripartirle in più esercizi.

Es.: spese sostenute su un immobile in affitto per rifacimento serramenti, impianto elettrico, ecc.; deducibili in base alla residua durata del contratto o in quote costanti, massimo 5 anni, indipendentemente dalla durata del contratto stesso.

Le spese di manutenzione e riparazione sostenute prima della decorrenza del contratto di locazione, se su questo nulla viene richiamato, sono indeducibili (CTC Sez. XII n. 2606 del 7.6.95).

L'**Iva** sulle spese di manutenzione straordinaria, sostenute direttamente dal conduttore, non è detraibile se contrattualmente sono a carico del locatore (anche nel silenzio del contratto sono a carico del locatore), a meno che il diverso accollo

dell'onere risulti dal contratto stesso. (C.T.R. di Trieste/ 1998)

L. 388 - Dal 2001 le spese di ammodernamento e manutenzione degli immobili posseduti o detenuti dalle imprese operanti nel settore turistico sono deducibili in 3 esercizi.

SPESE INCREMENTATIVE (Norma di comportamento n. 129)

Sono considerate spese incrementative dei cespiti quelle che comportano un aumento significativo e misurabile di capacità produttiva, di sicurezza, di vita utile e pertanto non assumono autonoma rilevanza.

Le spese incrementative capitalizzate seguono la procedura di ammortamento del bene di cui sono diventate parte integrante.

Viene anche fatto un esempio interessante. Anno 2000: Bene L. 1.000, Fondo L. 1.000, quindi completamente ammortizzato. Anno 2001: Spese incrementative L. 200. La quota di ammortamento si calcherà su L. 1.200, pur dovendo restare nei limiti del costo complessivo. Coefficiente 15%: quota deducibile L. 180. Coefficiente 30%: quota 360, imputabile L. 200.

Le spese patrimonializzate non possono essere considerate come un nuovo cespite e quindi non si potrà procedere ad ammortamenti anticipati, salvo che il bene cui sono imputate sia nel primo triennio (o anno).

Le quote di ammortamento andranno calcolate sull'intero valore incrementato (cm n. 98/E del 17.5.00).

La C.T.R. di Trieste con decisione del 1998 ha ritenuto indebitabile l'Iva relativa alle spese sostenute in quanto il contratto di locazione non prevedeva che dovessero essere sopportate dal conduttore.

I LIMITI percentuali di deducibilità delle manutenzioni e riparazioni sono:

5% in generale;

11% siderurgia e metallurgia, Gruppo VII sp. 1a e 1c (D.M. 13.10.94);

15% imprese estrattive (Gruppo IV), per i beni specifici (D.M. 9.5.89);

25% autoveicoli da trasporto (autocarri, autocaricanti, motrici, semirimorchi portacontenitori, contenitori, automezzi di trasporto interno, targati o meno, quali carrelli, mulletti e simili, ecc.) delle imprese di trasporto di cose per conto terzi, iscritte all'albo istituito con L. n. 298/74, dei concessionari di autoservizi pubblici di linea o titolari di licenze per il trasporto di persone con autoveicoli da piazza o da noleggio con conducente, esercenti attività di locazione di autoveicoli senza conducente, titolari di scuole per conducenti di veicoli (cm 4.3.82 n. 11);

e in caso di esercizi con durata diversa da dodici mesi, deve essere effettuato il ragguglio ad anno.

Ex art. 67.7 le manutenzioni e riparazioni «ammortizzabili» (cioè quelle eccedenti il limite percentuale) si deducono per **quote costanti** nei:

5 esercizi successivi;

3 esercizi successivi se relative ai mezzi delle imprese di trasporto.

Le varie modalità di imputazione possono far sorgere imposte differite o anticipate.

Determinazione del limite del 5% (art. 67.7 e art. 12 dpr 42/1988), o altro:

+ 5 sui beni materiali ammortizzabili esistenti all'inizio dell'esercizio, al lordo dei fondi di ammortamento e quindi anche se completamente ammortizzati, considerando il 50% per i beni le cui quote di ammortamento sono deducibili al 50% (es. telefonini, auto e per queste ultime con il limite dei 35/50 milioni) e senza tenere conto dei beni completamente in deducibili;

+ 5% raggugliato ad anno, dei beni ammortizzabili acquisiti nell'esercizio (dall'utilizzazione al 31.12), ma occorre vedere l'art. 12 del dpr 42/88 perché l'art. 67.7 non lo dice;

- 5% raggugliato ad anno, dei beni ammortizzabili ceduti (dalla cessione al 31.12).

- 5% beni assistiti da contratti di manutenzione periodica.

Per le imprese di nuova costituzione il limite percentuale si calcola, per il primo esercizio, sul costo complessivo quale risulta alla fine dell'esercizio.

Le imprese di trasporto possono detrarre il costo dei **pneumatici** integralmente nell'anno di acquisto quali beni di consumo (eventuali acquisti per scorte non devono invece influenzare il reddito di esercizio). Per le altre imprese è preferibile optare per l'inserimento tra le manutenzioni.

Manutenzioni e riparazioni beni propri (non capitalizzate)	lit.
Costo dei dipendenti addetti alle manutenzioni interne	lit.
Pezzi di ricambio e materiali accessori manutenzioni interne	lit.
Totale A	lit.
5% - 11% dei beni ammortizzabili	lit.
15% per i beni specifici delle imprese estrattive	lit.
25% automezzi delle imprese di trasporto c/ terzi	lit.
Eccedenza ammortizzabile (A - B)	lit.

Rivalutazione dei beni aziendali (collegato alla finanziaria 2000): il maggior valore derivante dalla rivalutazione ha rilevanza a partire dall'esercizio in cui l'operazione è effettuata e quindi va ad aumentare il valore dei beni ammortizzabili esistenti all'inizio dell'esercizio.

Per il calcolo degli ammortamenti:

Ammortamenti (B 10 a)	a	==/=	
	a		Fondo ammortamento
	a		Fondo ammortamento
	a	

PEZZI DI RICAMBIO

Il criterio di contabilizzazione dei pezzi di ricambio dipende dalla rilevanza degli importi, dal-

le quantità giacenti, dalla loro velocità di rotazione, dai programmi di approvvigionamento, dagli utilizzi per i vari cespiti, ecc. Il criterio di capitalizzazione seguito deve però assicurare il rispetto di postulati di bilancio e dei principi contabili relativi alle immobilizzazioni materiali ed alle rimanenze di magazzino.

In base al principio contabile n. 16, i pezzi di ricambio possono classificarsi in:

1. Pezzi di basso costo unitario e di uso ricorrente.

Vengono solitamente rilevati come spese al tempo dell'acquisto. Trattasi cioè di pezzi che originano un carico pressoché costante al conto economico (art. 2426, n. 12 c.c.) e il cui valore a fine esercizio non è significativo. Per essi, infatti, il costo del controllo amministrativo analitico sarebbe antieconomico rispetto al valore complessivo del materiale stesso.

2. Pezzi di ricambio di rilevante costo unitario e di uso non ricorrente che costituiscono però una dotazione necessaria dell'impianto.

Trattasi di pezzi solitamente non usati per lungo tempo, e talvolta mai usati, ma che è necessario mantenere per assicurare la continuità di funzionamento dell'impianto. Tali materiali vanno classificati tra le immobilizzazioni materiali e ammortizzati sulla vita del cespite cui si riferiscono, o sulla loro vita utile basata su una stima dei tempi di utilizzo, se inferiore.

3. Pezzi di rilevante costo unitario e di uso molto ricorrente.

Trattasi cioè di pezzi che verranno utilizzati in breve tempo, ma che a fine esercizio hanno valore globale significativo e, pertanto, vengono capitalizzati. Tali pezzi vengono inclusi tra le rimanenze di magazzino e scaricati in base al consumo e debbono seguire i principi contabili delle rimanenze di magazzino.

Fiscalmente i pezzi di ricambio non sono disciplinati in modo specifico. In ogni caso si ritiene corretto il seguente trattamento:

- Pezzi di basso costo unitario e di uso ricorrente: possono essere imputati a c.e. nell'esercizio di acquisizione e devono essere sommati alle spese di manutenzione ordinaria per la verifica del limite del 5%.
- Pezzi di ricambio di rilevante costo unitario e di uso non ricorrente: sono soggetti ad ammortamento a partire dallo stesso esercizio dal quale decorre l'ammortamento del bene principale ovvero, se successivo, dall'esercizio di acquisizione.
- Pezzi di rilevante costo unitario e di uso molto ricorrente: il consumo di tali pezzi, dato da rimanenze iniziali + acquisti - rimanenze finali, deve essere sommato alle spese di manutenzione ordinaria per la verifica del limite del 5%.

Iva - La sostituzione di parti di beni strumentali effettuata nell'ambito di un contratto di appalto (o d'opera) avente ad oggetto la manutenzione degli stessi, anche se dà luogo al ritiro delle parti sostituite non comporta una permuta da assoggettare ad imposta ex art. 11/633. Occorre porre molta attenzione nella compilazione della documenta-

zione necessaria a vincere la presunzione di cessione (Norma di comp. n. 142).

MANUTENZIONE DEGLI IMMOBILI

Manutenzioni su **BENI DI TERZI**:

- **ordinarie** - costi d'esercizio deducibili per competenza;
- **straordinarie, incrementative, di trasformazione** - vedere paragrafo manutenzioni e riparazioni.

Manutenzioni su **BENI PROPRI**:

- **ordinarie** - finalizzate al mantenimento dell'immobile e con cadenza frequente;
- **straordinarie** - finalizzate al mantenimento dell'immobile sostenute con scadenze lunghe o in casi eccezionali;
- **incrementative** - determinano un incremento di valore del bene e devono perciò essere imputate in ogni caso ad incremento del bene cui si riferiscono (con il limite civilistico del valore di mercato del bene).
Es.: se la spesa è stata di L. 1.500 ma il valore del bene può essere aumentato civilisticamente di L. 1.000, la differenza diviene costo di esercizio; fiscalmente si dovrà invece operare un recupero sull'Unico/RF e procedere all'ammortamento.
- **di trasformazione** - i lavori di trasformazione che modificano le caratteristiche degli immobili, anche senza aumentarne il valore, dovrebbero essere patrimonializzate sia civilisticamente (col limite del valore) che fiscalmente.

Le manutenzioni su beni propri vanno contabilizzate a seconda del bene cui ineriscono; per cui quelle su:

- **immobili strumentali**:
 - ordinarie - civilisticamente spese nell'esercizio, fiscalmente entro il limite del 5%;
 - straordinarie - spese con riferimento alla loro durata;
- **immobili strumentali merce, sfitti o locati**
 - ordinarie - civilisticamente spese nell'esercizio, fiscalmente entro il limite del 5%;
 - straordinarie - spese con riferimento alla loro durata;
- **immobili abitativi patrimonio locati**
 - ordinarie - civilisticamente spese nell'esercizio, fiscalmente vanno recuperate in quanto comprese nell'abbattimento del 15%;
 - straordinarie - civilisticamente spese con riferimento alla loro durata, fiscalmente vanno recuperate in quanto comprese nel 15%;
- **immobili abitativi patrimonio sfitti**
 - ordinarie - civilisticamente spese nell'esercizio, fiscalmente da recuperare perché comprese nella R.C.;
 - straordinarie - civilisticamente spese con riferimento alla loro durata, fiscalmente comprese nella R.C.;
- **immobili abitativi merce, sfitti o locati**
 - ordinarie - civilisticamente spese nell'eser-

cizio, fiscalmente entro il limite del 5%;

- straordinarie - spese con riferimento alla loro durata;
- **terreni agricoli condotti direttamente o affittati per usi agricoli e non** da «società agricole»
 - ordinarie - civilisticamente spese nell'esercizio, fiscalmente entro il limite del 5%;
 - straordinarie - spese con riferimento alla loro durata (vedi animali strumentali) salvo siano incrementative del terreno come tale, nel qual caso sono indeducibili;
- **terreni agricoli affittati per usi agricoli** da «società che non esercitano l'attività agricola»
 - ordinarie - civilisticamente spese nell'esercizio, fiscalmente comprese nella rendita;
 - straordinarie - civilisticamente spese con riferimento alla loro durata, fiscalmente comprese nel R.D.;
- **terreni agricoli affittati per usi non agricoli** da «società che non esercitano l'attività agricola»
 - ordinarie - civilisticamente spese nell'esercizio, fiscalmente entro il limite del 5%;
 - straordinarie - spese con riferimento alla loro durata salvo siano incrementative del terreno come tale, nel qual caso sono indeducibili (vedi anche il paragrafo Animali strumentali);
- **terreni non agricoli direttamente utilizzati o affittati**
 - ordinarie - civilisticamente spese nell'esercizio, fiscalmente entro il limite del 5%;
 - straordinarie - spese con riferimento alla loro durata (vedi animali strumentali) salvo siano incrementative del terreno come tale, nel qual caso sono indeducibili.

Iva - L'Iva che grava sulle spese di manutenzione straordinaria sostenute dalla società su immobili dati in locazione ai propri dipendenti non è detraibile (Cass. 14.1.2000).

RIVALUTAZIONE

Il valore iscritto a bilancio può essere rivalutato solamente sulla base di leggi speciali. Non sono ammesse altre rivalutazioni. Le tecniche contabili di rivalutazione sono:

- a) rivalutazione proporzionale sia del costo storico del bene, sia del relativo fondo (IASC n. 16 e P.C. n. 16);
- b) elisione del fondo di ammortamento contro il costo storico del cespite e alla successiva rivalutazione del solo costo storico così ridotto (IASC n. 16);
- c) rivalutazione del solo costo storico, lasciando immutato l'ammontare del fondo di ammortamento.

Nell'ipotesi che si utilizzi un ammortamento lineare con aliquote invariate, nell'applicare il metodo a) il periodo originario di ammortamento rimane immutato (per questo preferito dai P.C.), mentre, applicando i metodi b) o c), si ha un al-

lungamento dello stesso.

L. 342/2000: collegato alla Finanziaria 2000 - cm 207/2000

La legge prevede la possibilità di rivalutare, nel bilancio al 31.12.00, le immobilizzazioni (non sono rivalutabili gli immobili merce delle immobiliari anche se iscritti, sbagliando, tra i cespiti):

- immobili, impianti, macchinari e mobili;
- diritti di brevetto industriale, di utilizzazione delle opere d'ingegno, di concessione e marchi di fabbrica;
- partecipazioni in controllate e collegate costituenti immobilizzazioni;
- risultanti dal bilancio chiuso entro il 31.12.1999 e sempre che il cespite sia concretamente utilizzato.

La rivalutazione deve riguardare categorie omogenee di beni. I beni mobili ammortizzabili non iscritti in pubblici registri, vanno raggruppati in categorie omogenee per anno di acquisizione e coefficiente di ammortamento. Per i beni immateriali la rivalutazione può essere effettuata distintamente per ciascuno di essi. Gli immobili si distinguono in aree fabbricabili aventi la stessa destinazione urbanistica, aree non fabbricabili, fabbricati non strumentali e fabbricati strumentali per natura o destinazione. I beni mobili iscritti in pubblici registri si dividono in aeromobili, veicoli, navi e imbarcazioni iscritte nel registro internazionale e navi e imbarcazioni non iscritte in tale registro. I beni a deducibilità limitata (autovetture e cellulari), nonché quello a uso promiscuo, possono essere esclusi dalla relativa categoria omogenea. La rivalutazione dei beni facenti parte di ciascuna categoria omogenea deve essere eseguita in conformità ad un unico criterio per tutti i beni ad essa appartenenti. Sono rivalutabili anche gli immobili patrimonio (es. abitazioni locate).

La rivalutazione va annotata nel libro inventari e segnalata nella nota integrativa.

Non si potranno rivalutare quei beni già iscritti ad un valore corrispondente alla rivalutazione massima.

I valori di bilancio a seguito della rivalutazione non possono eccedere quelli effettivamente attribuibili ai beni con riguardo alla loro consistenza, alla loro capacità produttiva, all'effettiva possibilità di economica utilizzazione nell'impresa (in altre parole il limite massimo della rivalutazione è pari al valore di mercato meno il valore netto contabile al netto anche della quota di ammortamento figurativo dell'anno 2000).

L'organo amministrativo ed il collegio sindacale, nelle loro relazioni al bilancio, devono indicare e motivare i criteri seguiti nelle varie rivalutazioni e attestare che sono stati rispettati i limiti suddetti di valore.

Sui maggiori valori iscritti in bilancio è dovuta un'imposta sostitutiva di Irpef / Irpeg / Irap del **19%** per i beni ammortizzabili ed del **15%** per quelli non ammortizzabili. Tale imposta è indeducibile e può essere versata in un'unica soluzione (entro i termini di presentazione della dichiarazione

GUIDA AL BILANCIO

relativa al 2000) o **in 3 rate annuali** di pari importo (+ interessi del 6% annuo sulla 2° e 3° rata).

Esempio di scritture contabili: brevetto industriale L. 900 Fondo amm.to L. 300 Rivalutazione L. 200

Brevetti B I 3)	a	Riserva da rivalutazione ex L. 342/00 A III	200	
rivalutazione ex collegato alla finanziaria 2000				
Riserva da rivalutazione ex L. 342/00 A III	a	Debiti tributari D 11	38	
liquidazione imposta sostitutiva				

Vantaggi della rivalutazione:

1. incremento degli ammortamenti (già nel bilancio 2000);
2. incremento della base Dit (dal bilancio 2001), mentre ai fini della legge «Visco» non si tiene conto né della rivalutazione, né dei maggiori ammortamenti;
3. incremento del patrimonio netto per evitare le previsioni degli art. 2446, 2447 c.c. (già nel bilancio 2000);
4. minori plusvalenze in caso di cessione (dal 2001);
5. maggiore plafond per calcolare le manutenzioni deducibili (dal 2001).

Attenzione alle conseguenze su studi di settore e società di comodo.

IMPOSTE, TASSE E DIRITTI DEDUCIBILI E NON

Durante l'anno sono state pagate imposte, tasse nonché interessi per rateizzazione o ritardo nel pagamento delle imposte? Controllare se sono state correttamente individuate e contabilizzate.

Si segue il **criterio di cassa** (art. 64, cm n. 137/E del 15.5.97).

Ci sono variazioni da operare in sede di dichiarazione dei redditi? (vedi tabella)

Rivalutazione - L'imposta sulla rivalutazione è indeducibile.

Iva - L'Iva indetraibile è normalmente imputabile quale onere accessorio al costo cui si riferisce (sempre che ne sia stato effettuato il pagamento) seguendone le sorti.

Secondo la cm 137/E del 15.5.97, per quanto riguarda l'Iva indetraibile occorre distinguere:

1. Iva oggettivamente indetraibile (art. 19.2) - si imputa al costo del bene come onere accessorio (art. 76); ai fini delle imposte dirette segue la deducibilità del costo;
2. Iva indetraibile ex opzione art. 36-bis (dispensa dagli adempimenti) - come al punto 1.;
3. Iva indetraibile da prorata - deve essere registrata autonomamente come spesa generale;
4. Iva indetraibile da prorata, se nel periodo di im-

TABELLA

Così la deducibilità fiscale

Imposte e tasse	Società di capitale		Società di persone		Imprese indiv./famil.	
	Irpeg	Irap	Irpef	Irap	Irpef	Irap
Irpeg	NO	NO	--	--	--	--
Irpef	--	--	--	NO	NO	NO
Irap	NO	NO	NO	NO	NO	NO
Iva	NO/SI	NO/SI	NO/SI	NO/SI	NO/SI	NO/SI
Imposta di registro	SI	SI	SI	SI	SI	SI
Invim	SI	SI	SI	SI	SI	SI
Invim decennale e straordinaria	SI	SI	SI	SI	SI	SI
Imposte da condono	NO	NO	NO	NO	NO	NO
Ici	NO	SI	NO	SI	NO	NO/SI
Tasse CCGG	SI	SI	SI	SI	SI	SI
Tassa bollatura libri	SI	SI	SI	SI	SI	SI
Interessi passivi Iva trimestrale	SI	NO	SI	NO	SI	NO
Interessi passivi «sanzione»	NO	NO	NO	NO	NO	NO
Interessi passivi ritardato versam.	SI	NO	SI	NO	SI	NO
Sanatorie fiscali	NO	NO	NO	NO	NO	NO
Ravvedimento Operoso	NO	NO	NO	NO	NO	NO
Condono edilizio	NO	NO	NO	NO	NO	NO
Imposta sostitutiva D.Lgs. 358	NO	NO	NO	NO	NO	NO
Imposta rivalutazione L. 342/2000	NO	NO	NO	NO	NO	NO
Diritto camerale	SI	SI	SI	SI	SI	SI
Tassa rifiuti	SI	SI	SI	SI	SI	SI

posta c'è stato un unico acquisto - può essere imputata a costo del bene con valenza anche fiscale, se civilisticamente si ritiene di assumere tale impostazione.

L'Iva sulle fatture emesse (es. per omaggi) senza che si sia effettuata la rivalsa è costo indeducibile. Vedere rm n. 9/869 del 19.1.80.

IMPOSTA DI REGISTRO

Se non è imputabile quale onere accessorio al costo cui si riferisce, è da capitalizzare quando ha valenza pluriennale. Sia come costo d'esercizio che come ammortamento, è deducibili sia ai fini Irpeg che Irap.

INVIM

Se sono stati ceduti beni immobili strumentali per i quali è stata pagata l'Invim si è contabilizzata la plusvalenza senza la deduzione dell'Invim? L'Invim pagata figura correttamente tra i costi d'esercizio?

INVIM DECENNALE E STRAORDINARIA

È deducibile per quote costanti nell'esercizio stesso e nei quattro successivi. Non è deducibile l'Invim relativa ad immobili non strumentali. Il costo relativo va interamente imputato in conto economico e si dovrà operare con variazioni in aumento e diminuzione sull'Unico/RF.

L. 388/00 art. 20 - Possibilità di versare lo 0,1% del valore degli immobili al 31.12.92 entro il 30.3.01.

IMPOSTE DA CONDONO

Sono indeducibili sia le imposte, che gli eventuali interessi e sanzioni.

ICI - Indeducibile ai fini Irpeg e deducibile ai fini Irap. Dal 1998 l'Ici dell'immobile in leasing viene pagata dal conduttore.

TASSE e CC.GG. - Deducibili per cassa (secondo il Min. Fin.), nonostante l'art. 64 preveda la deducibilità per cassa delle sole imposte.

TASSA BOLLATURA LIBRI SOCIALI

La tassa pagata dalle società di capitali entro il 16 marzo di ciascun anno è pari a lit. 600.000 (lit. 1.000.000 se il capitale sociale è, al momento del pagamento, superiore a lit. 1.000.000.000). Dal 2000 pagabile su F24 e quindi compensabile.

INTERESSI PASSIVI IVA TRIMESTRALE

Il contribuente mensile che nell'esercizio precedente ha realizzato un volume di affari non superiore a:

- 360 milioni, se trattasi di impresa di servizi o lavoratore autonomo;
 - 1 miliardo, se trattasi di esercizio di altre attività,
- può scegliere di versare l'Iva trimestralmente a condizione che in sede dichiarazione annuale Iva / Unico relativa al periodo d'imposta stesso comunichi detta scelta (opzione nel Quadro VO).

Trimestralmente, oltre all'Iva dovrà poi versare una maggiorazione dell'1,50% a titolo di interessi (su ogni versamento escluso quello dell'acconto Iva in scadenza il 27/12). L'opzione si estende, salvo revoca, agli esercizi successivi, sempre che ne sussistano le condizioni relative al volume di affari.

Tali interessi, dal 3.3.2000 sono deducibili ex art. 7 dpr 542/99.

INTERESSI PASSIVI

Interessi passivi pagati per ritardati pagamenti di imposte e tasse, contributi, ecc.: deducibili ai fini Irpeg, salvo diversa specifica previsione normativa; indeducibili ai fini Irap.

IMPOSTA SOSTITUTIVA

L'imposta sostitutiva non è deducibile. Es. per le operazioni straordinarie, per le riserve ex gruppi 07 e 09:

CONTRIBUTI INPS DIPENDENTI

Se sono stati accertati mancati versamenti di contributi previdenziali e assistenziali per i dipendenti, occorre distinguere:

- i contributi sono deducibili ai fini Irpeg ed indeducibili ai fini Irap (salvo: contributi Inail, contributi per apprendisti e 70% contributi per contratti formazione lavoro);
- gli interessi sono deducibili ai fini Irpeg ed indeducibili ai fini Irap;
- le sanzioni sono indeducibili ai fini Irpeg ed Irap.

CONDONO EDILIZIO

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

ACCERTAMENTI

L'impresa ha ricevuto Avvisi di accertamento o di rettifica da parte dell'Ufficio Imposte, Iva o Registro?

Sono stati pagati gli anticipi di imposta (1/3) conseguenti all'accertamento? Sono stati correttamente contabilizzati?

.....
Crediti v/ Erario per contenzioso a Banca c/c

Si sono avute decisioni favorevoli su ricorsi presentati avversi accertamenti a seguito dei quali erano stati fatti dei pagamenti? Se «sì», è stata fatta domanda di rimborso?

Devono eseguirsi accantonamenti conseguenti ad accertamenti o a decisioni di Commissioni Tributarie?

DIRITTO CAMERALE

È dovuto da tutte le aziende iscritte nel Registro delle imprese e deve essere versato entro il 31.10 di ogni anno. È deducibile per cassa.

TASSA RIFIUTI

Deducibile nell'esercizio di pagamento. Nell'esercizio di competenza occorrerà prevedere un costo

da sostenere, che dovrà essere recuperato con variazione in aumento in sede di Unico; al pagamento della cartella, si effettuerà una variazione in diminuzione.

ACCONTI DI IMPOSTA

IRPEG: devono essere versati, un acconto del 40% del 93% pari al 37,20% dell'ammontare delle singole imposte, entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi e del 60% del 93% pari al 55,80%, entro l'11° mese dell'esercizio.

L. 388 - Nel 2001 acconto al 93,5%, nel 2002 al 98,50% e dal 2003 al 99%.

IRAP: devono essere versati, un acconto del 40% del 95% pari al 38% dell'ammontare delle singole imposte, entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi e del 60% del 95% pari al 57%, entro l'11° mese dell'esercizio.

NB: In sede di acconto non si tiene conto dell'agevolazione «Visco».

IVA: entro il 27.12, calcolando l'importo alternativamente con il metodo storico, previsionale o della liquidazione al 20.12.

Nella dottrina si è voluto tuttavia sottolineare come la contabilizzazione degli acconti come un credito, possa considerarsi una prassi incoerente dal momento che, alla data di chiusura dell'esercizio, essendo ormai stato prodotto il reddito, si ha in realtà solo un debito verso lo stato per gli eventuali saldi dovuti.

Il versamento dell'imposta a saldo, andrà quindi contabilizzato come un costo salvo integrare lo stesso o stanziare una quota alla chiusura dell'esercizio dopo aver determinato l'esatto ammontare delle imposte di competenza.

.....
Irpeg su reddito d'esercizio (voce 22 C.E.) a Banca c/c

relativamente al debito derivante dalla dichiarazione.

DEBITO D'IMPOSTA > ACCONTO VERSATO

Andrà contabilizzata esclusivamente la residua quota d'imposta di competenza:

.....
Irpeg su reddito d'esercizio (voce 22 C.E.) a Debiti tributari (voce D. 11)

DEBITO D'IMPOSTA < ACCONTO VERSATO

La quota di costo eccedente l'imposta di competenza va contabilizzata come credito verso l'erario.

.....
Crediti vs. Erario per Irpeg (C.II.5) a Irpeg su reddito d'esercizio (voce 22 C.E.)

DEBITO D'IMPOSTA = ACCONTO VERSATO

In questo caso non si fa niente.

VERSAMENTO DELLE IMPOSTE A SALDO

.....
Debiti tributari (voce D. 11) a Banca c/c

VERSAMENTI IMPOSTE A SALDO

I saldi IRAP e IRPEG (e delle relative imposte sostitutive) vanno versati entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi unitamente al primo acconto mediante il modello di pagamento F24.

VERSAMENTO RATEALE: per gli importi dovuti per il primo acconto e a saldo (tranne che per le ritenute alla fonte) è possibile effettuare il versamento entro un mese dalla scadenza con la maggiorazione dello 0,4%; è anche possibile optare per il versamento rateale mensile con applicazione dell'interesse dello 0,5% mensile. La rateizzazione va ultimata entro il mese di novembre dell'anno in cui è presentata la dichiarazione dei redditi e le rate vanno versate entro il 16 di ogni mese.

Sono escluse da rateizzazione le imposte sostitutive e integrative.

Per ulteriori approfondimenti si rimanda al paragrafo sulle compensazioni.

CESSIONE DEL CREDITO IRPEG NELL'AMBITO DEL GRUPPO

Le società di capitali, che fanno parte di uno stesso gruppo, possono cedere il credito IRPEG risultante dalla dichiarazione dei redditi alle varie società appartenenti al gruppo medesimo (art. 43 ter DPR 602/73).

Sia la cedente che la cessionaria debbono appartenere allo stesso gruppo.

Per gruppo si intende un insieme di società di capitali le cui azioni o quote sono possedute per oltre il 50% da una società controllante fin dall'inizio del periodo d'imposta precedente a quello cui si riferiscono i crediti ceduti. È ammesso il possesso indiretto, a cascata, solo se ciascuna società possiede più del 50% di quella sottostante.

Il credito Irpeg ceduto non deve essere stato richiesto a rimborso ma riportato a nuovo. I credito riportato inoltre può essere ceduto per intero o solo in parte.

Possono essere cedute solo eccedenze IRPEG risultanti da dichiarazioni dei redditi presentate dopo il 13/01/96, anche se il credito si è formato con eccedenze di anni precedenti.

Per la cessione non è richiesta alcuna forma particolare e la notifica al fisco dell'avvenuta cessione avviene tramite apposite indicazioni nelle rispettive dichiarazioni dei redditi.

SANZIONI

Sotto il profilo CIVILISTICO le sanzioni rappresentano un componente negativo di reddito ed in presenza di sanzioni non ancora irrogate di cui è certa o comunque probabile l'irrogazione, di cui alla chiusura dell'esercizio non si conosce l'ammontare, deve essere previsto un apposito accantonamento (B.13 di c.e. e B.3 di s.p.).

Nel momento in cui la sanzione diventa certa e determinata, dovrà essere iscritta al passivo una voce di debito (D.13).

Il decreto legislativo 472/97 indica che le sanzioni relative a violazioni commesse vanno imputate al soggetto (amministratore, dirigente, ecc.) che ha effettivamente compiuto gli atti illegittimi. Pertanto, prima di iscrivere le sanzioni nella contabilità aziendale occorre verificare se l'impresa, con apposita delibera assembleare, si era assunta l'onere del pagamento (possibile solo in caso di colpa lieve). In caso di colpa grave o dolo la sostituzione non è possibile. Quando la società ha la responsabilità solidale occorre valutare se tenerne conto iscrivendo un costo o un rischio.

Nell'ipotesi in cui l'amministratore sia un «prestanome» sarà l'amministratore «di fatto» a subire le conseguenze sanzionatorie.

FISCALMENTE non esistono specifiche previsioni normative ma Amministrazione Finanziaria e giurisprudenza sono concordi nel negarne la deducibilità, per lo meno per quelle di carattere penale ed amministrativo.

Le sanzioni dovrebbero essere distinte in:

- a) **sanzioni civilistiche** - risarcimenti previsti dalla normativa civilistica come interessi di mora, clausola penale, risarcimento del danno per totale, parziale, inesatto o ritardato adempimento, ecc. relativi ad obbligazioni nascenti dall'attività d'impresa; ma dovrebbero rientrare in questa categoria anche i costi relativi a danni conseguenti all'esercizio dell'attività (es. incidenti automobilistici).
- b) **sanzioni penali** - possono riguardare solo gli imprenditori individuali; per le società possiamo riferirci alle sanzioni pecuniarie relative a violazioni commesse dai soggetti che ne hanno la rappresentanza.
- c) **sanzioni amministrative** - di difficile definizione unitaria ma che comprendono la maggior parte delle sanzioni relative a violazioni in materia di imposte, tasse, CCGG, bollo, norme previdenziali, circolazione stradale. In caso di sequestro del mezzo, le spese relative sono indeducibili mentre quelle di dissequestro sono deducibili.

Riepilogando, ne dovrebbe risultare:

- a) sanzioni civili - deducibili;
- b) sanzioni penali - indeducibili;
- c) sanzioni amministrative - indeducibili.

Con sentenza 29.5.2000 n. 7071 la Cassazione ha dichiarato indeducibili le sanzioni stradali in quanto non funzionali (mancanza di ineranza) alla produzione del reddito (art. 75.5).

Con cm n. 98/E del 17.5.00 al par. 9.2.6 il Min. Fin. sostiene l'indeducibilità delle sanzioni irrogate per le violazioni della normativa antitrust.

Con Circolare n. 39 del 24.5.00 l'Assonime contesta la posizione ministeriale.

L'Associazione dei Dottori Commercialisti con la norma di comportamento n. 138 del 9.4.99 sostiene la deducibilità delle sanzioni irrogate dall'Autorità garante della concorrenza in quan-

to riferibili ad attività da cui derivano ricavi.

Durante l'esercizio sono state pagate sanzioni? Controllare se sono state correttamente individuate e contabilizzate.

SPESE PROCESSUALI

Nei processi la parte soccombente in giudizio può essere condannata al pagamento delle spese processuali della controparte (art. 93 c.p.c.). Alla luce della rm 8.11.91 prot. 8/1619 e della cm n. 203 del 6.12.94 cerchiamo di esaminare le conseguenze fiscali.

Ritenute di acconto - Ex art. 25/600 devono essere operate dalla parte che effettua il pagamento, quindi dal soccombente e ciò anche se la fattura del legale è intestata al cliente dello stesso (parte vincente).

Iva - Il legale deve emettere fattura nei confronti del proprio cliente:

- se trattasi di privato - l'Iva rappresenta per lo stesso un costo per cui il soccombente rimborserà imponibile ed Iva (senza possibilità di detrazione);
- se trattasi di soggetto Iva - l'Iva non rappresenta un costo e quindi sarà lo stesso cliente vittorioso a doverne effettuare il pagamento al legale e detrarsela. Emetterà poi fattura al soccombente ex art. 15/633.

Imposte dirette - Non vi è dubbio che le somme pagate rappresentano un costo per la parte soccombente.

CREDITI DI IMPOSTA (vedi tabella)

DIVIDENDI - Il credito di imposta pari al 58,73% (37/63) degli utili distribuiti deve essere fatto valere, a pena di decadenza, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta in cui gli utili sono stati percepiti.

Vediamo la contabilizzazione nell'ipotesi che il dividendo sia lit. 1.000.000, il credito d'imposta lit. 587.300 e l'Irpeg globale dovuta sia pari a lit. 5.000.000.

Le scritture:

==/=	a	==/=	1.587.300
incasso dei dividendi			
Cassa		1.000.000	
Erario c/ credito d'imposta		587.300	
	a	Dividendi (C.E.)	1.000.000
	a	Crediti d'imposta (C.E.)	587.300
Irpeg	a	Erario c/ Irpeg	5.000.000
accantonamento Irpeg in sede di chiusura			
Erario c/ Irpeg	a	==/=	5.000.000
pagamento delle imposte come da dichiarazione			
	a	Erario c/ crediti d'imposta	587.300
	a	Banca c/c	4.412.700

GUIDA AL BILANCIO

Se invece l'Irpeg dovuta fosse lit. 400.000:

==/==	a	Erario c/ crediti d'imposta	587.300
liquidazione dell'imposta in sede di dichiarazione dei redditi			
Erario c/ Irpeg			400.000
Crediti v/ Erario per Irpeg			187.300

Con decorrenza 1998 il credito d'imposta, elevato al **58,73%** (37/63), è attribuito nei limiti in cui trova copertura nei canestri A e B determinati ai sensi dell'art. 105, salvo incrementi a pagamento (art. 105-bis).

Il credito di imposta spetta nella misura limitata del **25%** se gli utili percepiti derivano dalla distribuzione di riserve affrancate ai sensi della L. 408/90.

IMPOSTE PAGATE ALL'ESTERO - Le imposte pagate all'estero a titolo definitivo, per i redditi ivi prodotti, sono ammesse in detrazione dall'imposta italiana corrispondente al rapporto tra i redditi prodotti all'estero ed il reddito complessivo al lordo delle perdite di periodi precedenti ammesse in diminuzione. La misura massima del credito va così determinata: Reddito estero x Imposta italiana : Reddito complessivo. Verificare in ogni caso le convenzioni internazionali.

INVESTIMENTI INNOVATIVI E SPESE DI RICERCA ex artt. 5,6,7 L. 317/91 - Beneficiari del credito d'imposta sono tutte le piccole e medie imprese a cui è stato concesso per investimenti innovativi e per spese di ricerca.

TAXI E NOLEGGIO CON CONDUCENTE ex art. 20 Dl. 331/93 - Beneficiari del credito d'imposta sono tutte le imprese titolari di licenza per l'esercizio del servizio di taxi o di autorizzazione per l'esercizio del servizio di noleggio con conducente. Il credito in questione concorre alla forma-

zione del reddito imponibile

ASSUNZIONE DI NUOVI DIPENDENTI ex art 4 L. 448/98 / cm n. 161/E del 25.8.00 - Beneficiari del credito d'imposta sono le piccole e medie imprese situate nei territori indicati, per ciascun nuovo dipendente assunto nel periodo dal 10.1.99 al 31.12.01. Non danno luogo a credito di imposta le assunzioni a tempo parziale o determinato, i contratti di apprendistato e di formazione. Il credito di imposta è pari ad un milione per il periodo di imposta in corso all'1.1.99 e a 3 milioni per i successivi.

Il credito di imposta può essere utilizzato in compensazione sul Mod. F24; in carenza di capienza può essere portato in diminuzione negli esercizi successivi. Non concorre alla formazione del reddito; se ne dovrà tener conto nel rapporto per determinare gli interessi passivi deducibili.

Irap - Non concorre alla formazione della base imponibile.

COMPENSI IN NATURA ex art. 6 L. 488/99 - Beneficiari del credito d'imposta sono le società e gli enti che incrementano la base occupazionale dei lavoratori dipendenti in essere alla data del 30.9.99 con assunzioni tra l'1.1.2000 e il 31.12.2002 di soggetti in integrazione salariale, iscritti in liste di mobilità, che si trasferiscono per lavoro o portatori di handicap.

ACQUISTO BENI STRUMENTALI ex art. 53 L. 448/98 - Beneficiari del credito sono le piccole e medie imprese del settore di vendita al dettaglio, della somministrazione di alimenti e bevande e del turismo per l'acquisto di specificati beni strumentali.

IMPRENDITORIA FEMMINILE ex art. 5 L. 215/92 - Beneficiari del credito sono le piccole im-

TABELLA

Credito di imposta	Può essere fatto valere su		
	Irpeg	Irpef	Iva e altri tributi su F24
Dividendi	si	si	no
Imposte pagate all'estero	si	si	no
Investimenti innovativi e sp. ricerca	si	si	si
Taxi e noleggio con conducente	si	si	si
Assunzione di nuovi dipendenti	si	si	si
Compensi in natura	si	no	no
Acquisto beni strumentali	si	si	si
Imprenditoria femminile	si	si	si
Rottamazione beni usati	si	si	si
Veicoli a metano o GPL	si	si	si
Personal computer multimediali	si	si	si
Titolari di dottorato	si	si	si
Attività in Sardegna	si	si	si
Sale cinematografiche	si	si	si
Fondi comuni d'investimento	si	no	no
Rivalutazione L. 408/90	si	si	no
Invio questionario su supporto	si	si	no

prese costituite successivamente al 21.3.92 e costituite almeno per il 60% (cooperative) o almeno per i 2/3 (società di capitali) da donne e amministratrici da organi costituiti almeno per i 2/3 da donne.

ROTTAMAZIONE BENI USATI ex art. 29 DL 669/96 - Beneficiari del credito sono le imprese costruttrici o importatrici di veicoli, ciclomotori, motoveicoli o macchine e attrezzature agricole nuovi di fabbrica per la rottamazione di analoghi beni usati.

VEICOLI A METANO O GPL ex art. 1 DL 324/97 - Beneficiari del credito sono le imprese costruttrici o importatrici o gli installatori di impianti di alimentazione a metano o Gpl per autoveicoli nuovi di fabbrica.

PERSONAL COMPUTER MULTIMEDIALI ex art. 6 L. 449/97 - Beneficiari sono le imprese venditrici di personal computer multimediale per la donazione di macchine nuove a università e istituzioni scolastiche.

TITOLARI DI DOTTORATO ex art. 5 L. 449/97 - Beneficiari sono le piccole e medie imprese per le nuove assunzioni di titolari di dottorato di ricerca o di formazione post-laurea.

ATTIVITA' IN SARDEGNA ex art. 36 L. 144/99 - Beneficiari sono le imprese che svolgono l'attività in Sardegna e che o svolgono attività di trasformazione con successiva esportazione di semilavorati o prodotti finiti, oppure che sostengono maggiori costi a causa della mancata attuazione del piano di metanizzazione.

SALE CINEMATOGRAFICHE ex art. 20 dlgs. 60/99 - Quale sostituzione degli abbuoni previsti ai fini del versamento dell'imposta sugli spettacoli.

FONDI COMUNI DI INVESTIMENTO MOBILIARE APERTI ex art. 9 L. 77/83 - Beneficiari del credito d'imposta sono tutti i soggetti Irpeg che hanno ricevuto proventi dalla partecipazione ad organismi di investimento collettivo in valori mobiliari di diritto italiano, siano essi Fondi comuni o Sicav. Il credito di imposta è pari al 15% dei proventi percepiti; sono considerati tali anche le plusvalenze realizzate in sede di riscatto delle quote.

FONDI COMUNI DI INVESTIMENTO MOBILIARE CHIUSI - Beneficiari del credito d'imposta sono tutti i soggetti Irpeg che hanno ricevuto proventi dalla partecipazione ad organismi di investimento collettivo in valori mobiliari. Il credito di imposta è pari al 25% dei proventi percepiti, purché la partecipazione al fondo sia di durata non inferiore ad un triennio.

FONDI COMUNI DI INVESTIMENTO IMMOBILIARE CHIUSI ex art. 15 L. 86/94 - Beneficia-

ri del credito d'imposta sono tutti i soggetti Irpeg che hanno ricevuto proventi dalla partecipazione ad organismi di investimento collettivo in valori mobiliari. Il credito di imposta è pari al 20% dei proventi percepiti, purché i proventi siano stati effettivamente assoggettati ad imposizione.

RIVALUTAZIONE VOLONTARIA L. 408/90 - Per i soggetti che si sono avvalsi della rivalutazione L. 408, spetta il credito di imposta nei seguenti casi:

- art. 3 c. 4 - se hanno ceduto a titolo oneroso, assegnato ai soci o destinato a finalità estranee all'esercizio dell'impresa alcuni dei beni rivalutati ex L. 408, prima dell'inizio del terzo esercizio successivo a quello nel cui bilancio la rivalutazione è stata eseguita; il credito è pari all'imposta sostitutiva pagata sui beni stessi.
- art. 4 c. 5 - se hanno distribuito ai soci saldi attivi di rivalutazione ex L. 408 mediante utilizzo della riserva o riduzione del capitale sociale cui era stata precedentemente imputata; il credito è pari all'imposta sostitutiva proporzionalmente pagata.

CREDITO PER L'INVIO DEL QUESTIONARIO SU SUPPORTO MAGNETICO ex art. 3 c.122 L. 662/96 - Ai contribuenti che trasmettono il questionario relativo agli studi di settore su supporto magnetico è riconosciuto un credito d'imposta di lit. 10.000, da utilizzare nella prima dichiarazione dei redditi successiva.

AGEVOLAZIONI - quelle alle imprese attualmente in vigore sono sostanzialmente di due tipi:

- agevolazioni concesse sulla base di Leggi Regionali;
 - agevolazioni concesse a prescindere dalla localizzazione geografica dell'impresa.
- Nell'ambito di queste ultime si segnala:
- le leggi **449/1997** che consente alle PMI COMMERCIALI di vendita al dettaglio e all'ingrosso di fruire di un CREDITO D'IMPOSTA pari al 20% per l'acquisto di beni strumentali (compresi i programmi informatici con esclusione delle autovetture e dei fabbricati); viene concessa nei limiti dello stanziamento statale (in base all'ordine cronologico di presentazione delle richieste alla CCIAA); si applica la regola del de minimis prevista dalla disciplina comunitaria.
 - la legge **266/1997** che consente alle piccole e medie imprese operanti nei settori delle attività estrattive e manifatturiere, di servizi di informatica, di trasferimento tecnologico, di intermediazione dell'informazione, di consulenza tecnico-economica di fruire di un credito d'imposta pari al 15% o al 7,5%, a seconda che si tratti di una piccola o di una media impresa, per gli investimenti in macchinari e impianti acquisiti in relazione all'ampliamento, all'ammodernamento, alla ristrutturazione di un impianto produttivo preesistente o alla creazione di uno nuovo.

L. 388 - Agevolazioni previste dal 2001

GUIDA AL BILANCIO

Credito di imposta per l'incremento delle spese di ricerca e sviluppo (innovazione tecnologica) pari al 75% (rispetto alla media degli ultimi 3 esercizi). Non cumulabile con agevolazioni simili.

Credito di imposta per lo sviluppo del commercio elettronico.

Credito d'imposta per commercio elettronico.

Credito d'imposta per gli investimenti in ricerca e sviluppo delle imprese industriali.

Credito di imposta per nuove assunzioni (cumulabile senza limiti con altri benefici).

Deducibilità accelerata delle spese di ammodernamento e manutenzione per immobili posseduti o detenuti da imprese turistiche.

Agevolazioni per investimenti ambientali fatti dalle piccole e medie imprese: detassazione della quota di reddito destinata agli investimenti ambientali.

Agevolazione sul gasolio per gli autotrasportatori.

Contributo per il collegamento a reti d'energia geotermica.

Deducibilità oneri di utilità sociale dal reddito d'impresa.

RITENUTE DI ACCONTO EFFETTUATE

Nel bilancio dovrebbero (o potrebbero) apparire:

- ritenute relative ad operazioni di dicembre, da pagarsi entro il 16/1;
- ritenute inferiori a L. 2.000, non pagate in precedenti periodi.

Ricordo che le r.a. di importo inferiore a lit. 2.000, effettuate e non pagate nel corso dell'anno, devono essere versate cumulativa. Sia la cedente che la cessionaria debbono appartenere allo stesso gruppo mentre fra l'1 ed il 16 gennaio dell'anno successivo utilizzando il codice tributo 1015 «Ritenute alla fon-

te di importo minimo». Il periodo di riferimento da indicare sul modulo di versamento è l'anno nel corso del quale sono state effettuate le ritenute.

È appena il caso di ricordare che, il versamento delle ritenute va effettuato cumulativamente per codice tributo e per ciascun periodo di imposta (mese); è tale somma che deve risultare inferiore a lit. 2.000 per avere il rinvio del versamento.

I.R.A.P.

(imposta regionale sulle attività produttive)

D. Lgs. 12.12.97 n. 446 e successive modificazioni

L'Irap è una *imposta regionale a carattere reale sul valore aggiunto prodotto in Italia*, introdotta dal 1998, in sostituzione di: Ilor - patrimoniale - contrib. SSN - tassa part. Iva - Iciap - tasse di concessione comunale.

Deducibilità: l'Irap è **indeducibile** dall'Irpeg.

Scadenze: si applicano le disposizioni previste per l'Irpeg.

Acconti:
2001: primo acconto 40% del 95% pari al 38%; secondo 60% del 95% pari al 57%;
2000: primo acconto 40% del 98% pari al 39,2%; secondo 95% - 1° acconto.

Aliquota: è del **4,25%** (salvo aliquote particolari per il settore agricolo e quelli bancario e assicurativo). A partire dai redditi 2000 le regioni potranno istituire apposite addizionali all'aliquota ordinaria.

IMPONIBILE IRAP - MOD. UNICO Società di capitali - DETERMINAZIONE - Tabella

TABELLA

Imponibile Ilor - Mod. 760/A - Determinazione

Voce di bilancio Cee	Valori contabili	Variazioni in aumento	diminuzione	Valori IRAP
Ricavi delle vendite e delle prestazioni (A1)				
+ beni destinati ad attività estranee e loro assegnazioni a soci				
+ ricavi da ravvedimenti operosi (non annotati in contab.)				
+/- variazioni ricavi di A1 da prec. eserc. iscritte in E20/E21 (+ prov./ - oneri)				
+/- altre variazioni (valore normale cessioni transfer pricing ...)				
Variaz. riman. semil. prod. finiti e in corso (A2)				
+/- rivalut. (iscritte in E20/E21) riman. A2 per var. criteri valut.				
+/- altre variazioni				
Variazione lavori in corso su ordinazione (A3)				
+/- variazioni				
Incrementi immobil. per lavori interni (A4)				
+/- variazioni (gli int. pass. capitalizzati sono tassabili)				
Altri ricavi e proventi (A5)				

GUIDA AL BILANCIO

SEGUE TABELLA

+ rendita catastale o 85% affitti terreni e fabbr. non strum. (salvo sfitti)			
+ immobilizzi (strumentali) destinati a finalità estranee e loro assegn. a soci			
+ quota tassata plusvalenze, ordinarie ai fini Irap, rateizzate			
+ plusv. straord. (E20) beni strum. ammort. salvo trasferim. azienda e simili			
- canoni locazione / ricavi terreni e fabbricati non strumentali			
- quota intassab. plusv. auto e cellulari e quota rinviata plusv. rateizzate ordinarie ai fini Irap			
- sopravv. attive esubero fondo rischi su crediti e fondi rischi e oneri generici			
- contributi in conto interessi o relativi a costi del personale indeducibili Irap			
+/- variazioni ricavi di A5 da prec. exerc. iscritte in E20/E21			
+/- altre variazioni (ricavi personale distaccato ...)			
Costi mat. prime, suss., di consumo, merci (B6)			
+/- variazioni costi di B6 da prec. exerc. iscritte in E20/E21 (+ prov./ - oneri)			
+/- altre variazioni			
Costi per servizi (B7)			
+ quota manut. e ripar. eccedente ripresa da esercizi precedenti			
+ quota spese di rappresentanza ripresa da esercizi precedenti			
+ servizi bancari iscritti in C17			
- manutenzioni e riparazioni eccedenti 5%			
- 50% costi cellulari			
- 50% pedaggi, assicurazioni e manutenzioni auto			
- collaboraz. coord. e contin., compenso amministratori (e contributi relativi)			
- lavoro autonomo occasionale (salvo obbligaz. di fare, non fare o permettere)			
- indennità Km e indennità forfettarie di trasferta (dipendenti e collaboratori)			
- costi di B7 relativi a terreni e fabbricati non strumentali			
- utili spettanti agli associati in partecipazione con solo apporto di lavoro			
- quota non deducibile spese rappresentanza (14/15 spese > lit. 50.000)			
+/- variazioni costi di B7 da prec. exerc. iscritte in E20/E21			
+/- altre variazioni (noleggio o prestiti di personale, ...)			
Costi per il godimento di beni di terzi (B8)			
- quota leasing e/o noleggi auto indeducibili Irpeg			
- quota interessi canoni leasing			
- quota canoni locaz. immobili dati a dip.anti eccedente reddito attribuito			
+/- altre variazioni			
Ammortamenti immobilizz. materiali (B10b)			
+ ammortamento anticipato (quota non imputata in conto economico)			
- quota indeducibile ammortamento auto e cellulari			
+/- altre variazioni (ammortamento immobili sfitti, ...)			
Ammortamenti immob. immateriali (B10a)			
+/- variazioni			
Var. rim. mat. prime, suss., cons. e merci (B11)			
+/- rivalut (iscritte in E20/E21) riman. B11 per var. criteri valut.			
+/- altre variazioni			
Accantonamenti deducibili (B12/13)			

GUIDA AL BILANCIO

SEGUE TABELLA

(acc. nti indenn. cessaz. rapporti agenzia, lavori ciclici manut. navi/aerei, spese sostit. impr. concessionarie, concorsi e oper. a premio)

Oneri diversi di gestione (B14)				
+ minusv. straord. (E20) beni strum. ammort. salvo trasferim. azienda e simili				
- 50% carburanti, lubrificanti, bollo e altri costi auto				
- quota indeducibile minusvalenze auto e cellulari				
- costi di B14 relativi a terreni e fabbricati non strumentali				
- perdite su crediti				
- erogazioni liberali (per le Onlus vi sono regole particolari)				
- imposte indeducibili (quota Invm decennale, ...); NB: l'Ici è deducibile dall'Irap				
- altri costi indeducibili (costi non inerenti, multe e sanzioni, ...)				
+/- variaz. costi di B14 da precedenti esercizi iscritte in E20/E21				
+/- altre variazioni (costi del lavoro classificati in B14, ...)				

Totale componenti positivi					+
Totale componenti negativi					-
Valore della Produzione Lorda					=
Deduzioni Irap ex art. 11 comma 1 lett. a, lett. b	Spese rel. ai disabili	Contributi Inail	Spese apprendisti	70% contr. form. lavoro	Totale deduzioni
					-
Valore della Produzione Netta (Valore della Produzione Lorda - Deduzioni)					=

L'imponibile Irap (**VPN = valore della produzione netta**) si ottiene dalla differenza tra il valore della produzione (macroclasse A, C.E. Cee) e alcuni costi della produzione (macroclasse B, con esclusione esplicita della voce B9 e implicite delle B10c e B10d), correttamente classificati e rettificati applicando specifiche variazioni in aumento/diminuzione (v. tabella) e sottraendo, inoltre, alcune deduzioni riguardanti il personale.

Sono escluse dal VPN sia la gestione finanziaria (macroclasse C) che quella straordinaria (macroclasse E).

DEDUZIONI DAL VALORE DELLA PRODUZIONE NETTA - È deducibile dalla base imponibile Irap un importo pari a L. 10.000.000 se essa non supera L. 350.000.000, L. 7.500.000 se supera L. 350.000.000 ma non L. 350.100.000, L. 5.000.000 se supera L. 350.100.000 ma non L. 350.200.000, L. 2.500.000 se supera L. 350.200.000 ma non L. 350.300.000.

Principio di correlazione rovesciata - Sono da includere nel VPN quei componenti positivi o negativi d'esercizio correlati con altre voci di c.e. rilevanti ai fini Irap relative a *periodi d'imposta precedenti*.

Inoltre concorrono alla base imponibile le rettifiche di elementi patrimoniali da cui potranno derivare componenti rilevanti ai fini Irap in successivi esercizi.

Per effetto di questo principio rientrano nel VPN alcuni proventi ed oneri che vanno classificati

nell'area straordinaria del bilancio Cee quali il rimborso della tassa società, i resi su mercati di esercizi precedenti e le rivalutazioni delle rimanenze conseguenti al mutamento del criterio di valutazione.

Corretta classificazione delle voci e casi particolari di applicabilità

Visto l'esplicito rimando legislativo allo schema del Bilancio Cee (salvo prevedere una serie di casi in cui si applicano regole particolari) occorre classificare correttamente i proventi e gli oneri dell'esercizio.

Per quanto riguarda i **componenti straordinari**, esclusi dalla base di calcolo dell'Irap, i principi contabili stabiliscono che «per considerare un componente di reddito straordinario non basta l'eccezionalità a livello temporale o l'anormalità a livello quantitativo dell'evento, ma è necessaria l'estraneità alla gestione ordinaria». In **deroga** alla disciplina civilistica, le *plusvalenze/minusvalenze su beni strumentali ammortizzabili* sono considerate straordinarie ai fini Irap solo se derivano da trasferimento d'azienda (o cessione di rami di azienda o conferimenti).

Fondamentale è anche la definizione dei **componenti finanziari**, anch'essi esclusi dall'Irap: sono costituiti dai proventi e dagli oneri finanziari (da partecipazioni, da altri titoli, da crediti e da disponibilità bancarie e postali). Si ricorda che, tra gli altri, vanno ricompresi in quest'area gli utili e perdite su cambi, la quota interessi dei leasing (v. paragrafo sui leasing), gli sconti di cassa, gli inte-

ressi di mora.

Relativamente agli oneri relativi ai finanziamenti bancari vanno qui inseriti interessi e sconti passivi, commissioni passive su finanziamenti e spese bancarie ad essi accessorie. Sono invece considerati «costi della gestione operativa» (B7), e quindi deducibili ai fini Irap, i costi per i servizi eseguiti da banche quali il noleggio di cassette di sicurezza, i servizi di pagamenti di utenze, i costi per la custodia di titoli, le commissioni per fidejussioni (purché non finalizzate all'ottenimento di finanziamenti), le spese per valutazioni di immobili per la concessione di mutui, spese di istruttoria di mutui, finanziamenti, ecc... Le imposte di bollo addebitate sui conti bancari sono da classificare tra gli «oneri diversi di gestione» (B14).

Indeducibilità (dalla base imponibile, quindi elementi tassabili)

Con riferimento agli elementi della **gestione operativa** (macroclassi A e B del c.e.) sono **ineducibili**:

- le perdite su crediti (e gli accantonamenti per perdite e/o rischi su crediti secondo quanto previsto dalle istruzioni ministeriali, anche se sembra in contrasto col dettato legislativo);
- i costi del personale classificati nella voce B9) e B14), i compensi per prestazioni di lavoro assimilate a quello dipendente, i costi per personale distaccato in capo all'impresa distaccataria (la distaccante considera intassabili i corrispondenti proventi; lo stesso principio si applica alla quota retribuzioni e contributi nel lavoro interinale);
- i costi per lavoro occasionale (esclusi quelli relativi ad obblighi di fare / non fare o permettere);
- i compensi erogati per prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa compreso il compenso amministratori (ed i relativi contributi Inps 10-13%);
- le indennità chilometriche e le indennità forfetarie di trasferta, sia di dipendenti che di collaboratori (per le altre spese di trasferta e per i fringe benefits si segue quanto previsto dal Tuir);
- gli utili erogati agli associati in partecipazione con apporto esclusivamente di lavoro (se l'apporto è di capitale i costi e i proventi relativi sono esclu-

si dall'Irap in quanto afferenti l'area finanziaria); se l'associato è imprenditore i costi conseguenti saranno in ogni caso deducibili ed i ricavi tassabili;

- la quota interessi dei canoni leasing.

Altri casi particolari

I contributi erogati per legge sono sempre rilevanti ai fini Irap tranne quelli correlati a componenti negativi non ammessi deduzione. I compensi del Collegio sindacale sono deducibili solo nel caso in cui vengono corrisposti a professionisti iscritti ad albi. Dal 2001 sono deducibili i compensi ad amministratori dottori commercialisti o ragionieri. Vi sono inoltre dei proventi che sono rilevanti ai fini Irap pur non transitando nel conto economico: si tratta di *plusvalenze e ricavi da autoconsumo, assegnazione o destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa di beni ammortizzabili o beni merce.*

Applicazione delle variazioni fiscali previste ai fini Irpeg: Con riguardo alle *variazioni in aumento e diminuzione*, si applicano le norme previste dal Tuir, facendo ovviamente riferimento ai soli costi e ricavi rilevanti ai fini Irap; i costi sono, quindi, deducibili (e i ricavi tassabili) solo nei limiti in cui lo sono anche ai fini Irpeg. Così, ad esempio, sono deducibili gli accantonamenti operati dall'affittuario d'azienda al fondo ripristino beni del locatore.

Vi sono, tuttavia, delle **eccezioni** che riguardano:

- l'Ici (deducibile ai fini Irap e non ai fini Irpeg);
- i proventi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte o ad imposta sostitutiva di cui all'art. 58 (rilevanti ai fini Irap e non per l'Irpeg);
- la *rendita catastale degli immobili locati* (che non sono beni strumentali né beni merce) assunta a tassazione ai sensi dell'art. 57 (ai fini Irap non concorre a formare l'imponibile la rendita catastale degli immobili sfitti, ferma restando, in questo caso, l'ineducibilità dei costi afferenti l'immobile);
- gli *oneri di utilità sociali* (rilevano per l'Irap solo quelli destinati alla generalità o categorie di dipendenti, nei limiti di cui all'art. 65.1; tutte le altre liberalità sono indeducibili).

8 - Continua

La nona puntata sarà pubblicata su ItaliaOggi di martedì 13 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,
 la settima giovedì 8 marzo 2001