

Ricavi delle vendite e delle prestazioni

di Raffaele D'Alessio - Valerio Antonelli

Contenuto della voce	APPROFONDIMENTO	IRES
Abbuoni, resi e sconti su vendite	A.1.1	I (-) art. 85
Appalti		I
Indennità per cessazione rapporto di agenzia	A.1.2	I
Lavorazioni per conto terzi	A.1.3	Imponibile artt. 85, 109
Permute	A.1.4	I
Prestazioni di servizi		Imponibile artt. 85, 109
Provvigioni attive	A.1.5	Imponibile artt. 85, 109
Recupero spese		Imponibile art. 85
Ricavi di vendita per cessione di beni		Imponibile artt. 85, 109
Ricavi delle vendite UE		Imponibile artt. 85, 109
Ricavi delle vendite extra-UE	A.1.6	Imponibile art. 110
Ricavi occasionali		Imponibile art. 85
Ricavi da assegnazione beni ai soci	A.1.7	I
Ricavi da immobili strumentali	A.1.8	I
In grassetto le voci di seguito commentate. I = Imponibile		

☐ Contenuto

I ricavi delle vendite e delle prestazioni sono ricompresi, all'interno dello schema di Conto economico prescritto dall'art. 2425 c.c., nel raggruppamento contraddistinto dalla lettera "**A - Valore della produzione**", alla voce 1).

L'interpretativo DIC 1 ritiene che la voce A.1) *Ricavi delle vendite e delle prestazioni* debba comprendere:

- le **vendite** di beni che formano oggetto dell'**attività caratteristica** a privati, a enti pubblici, al dettaglio, con tessere prepagate, via Internet, e con le molteplici clausole previste dal codice civile;
- le **prestazioni di servizi** a contenuto produttivo, commerciale, amministrativo ecc.;
- le **cessioni** e le **prestazioni accessorie** alla vendita di merci e alla prestazione di servizi. A titolo esemplificativo, costituiscono ricavi accessori i corrispettivi relativi al rimborso:
 - delle spese di trasporto;
 - delle spese per posa in opera;
 - delle spese di imballaggio;
 - delle spese di confezionamento;
 - delle spese per fornitura di recipienti o contenitori;
 - delle altre spese accessorie;
- le **permute** con cessione di beni che formano oggetto dell'attività caratteristica;
- le **destinazioni di beni**, che formano oggetto dell'attività caratteristica, al **consumo dei soci**;
- i ricavi derivanti dalla vendita (**occasionale**) di **materie**, materiali e semilavorati acquistati per essere impiegati nella **produzione**.

www.commercialistatelematico.com

È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

VOCE	REGOLA
Ricavi in valuta	I ricavi e i proventi relativi ad operazioni in valuta devono essere determinati (e iscritti in contabilità) al cambio corrente alla data nella quale la relativa operazione è compiuta (art. 2425-bis, comma 2, c.c.).
Rettifiche di ricavo	I ricavi devono essere indicati al netto di (art. 2425-bis, comma 1, c.c., OIC, <i>Interpretativo 1</i>): <ul style="list-style-type: none"> ■ resi su vendite; ■ sconti su vendite; ■ abbuoni su vendite; ■ premi su vendite; ■ imposte direttamente connesse con la vendita dei prodotti e la prestazione dei servizi.
Sconti	Gli sconti passivi (OIC, <i>Interpretativo 1</i>): <ul style="list-style-type: none"> ■ di natura commerciale (condizionati e incondizionati) costituiscono rettifica di ricavo e, pertanto, il loro saldo di conto verrà riepilogato, con segno meno, nella voce A.1) <i>Ricavi delle vendite e delle prestazioni</i>; ■ di natura finanziaria (per esempio: sconto di cassa per pagamento contanti) costituiscono oneri finanziari e, pertanto, il loro saldo di conto verrà riepilogato nella voce C.17) <i>Interessi e altri oneri finanziari</i>.

☐ Momento di iscrizione

I ricavi devono essere riconosciuti e iscritti in contabilità quando si verificano le seguenti due condizioni:

1. il processo produttivo dei beni o dei servizi è **stato completato**;

2. lo scambio è già avvenuto, si è, cioè, verificato il passaggio sostanziale e non solo formale del titolo di proprietà.

In caso di **vendita di beni**, lo scambio dovrebbe considerarsi avvenuto quando si è verificato il trasferimento del titolo di proprietà. Ciò si considera solitamente avvenuto:

- alla data di spedizione o di consegna per i beni mobili, secondo le modalità contrattuali dell'acquisto ed in base al trasferimento dei rischi dal punto di vista sostanziale;

- alla data della stipulazione del contratto di compravendita per gli immobili e per i beni mobili per i quali è richiesto l'atto pubblico.

I **servizi**, invece, quando si intende stimare o congetturare quanta parte del ricavo a essi relativo debba partecipare al reddito di periodo e quanta debba essere rinviata al futuro o anticipata dal futuro, possono essere utilmente distinti in:

1. **servizi di durata**. Includono la maggior parte dei flussi di utilità derivanti dai contratti di cessione dei beni di terzi (in particolare la locazione e il leasing) e tutti i servizi di durata a remunerazione periodica fissa e variabile;

2. **servizi di risultato**. Includono le prestazioni di risultato e le attività professionali (lavoro autonomo);

3. **servizi misti**. Derivano da contratti di risultato, ma nei fatti possono considerarsi di durata (come alcune figure contrattuali di lavoro autonomo e occasionale).

Ebbene, mentre i servizi del primo e del terzo tipo "maturano" gradualmente nel **tempo**, cedendo la loro utilità per un periodo che può andare "a cavallo" del momento di redazione del bilancio e, dunque, richiedono la formulazione di congetture per ripartire, in proporzione a un parametro (tempo fisico o tempo economico), il ricavo conseguito o da conseguire, i servizi del secondo tipo, potendosi dire usufruiti soltanto al momento dell'ottenimento del risultato, non possono mai dirsi "in corso" e, dunque, i relativi ricavi devono ritenersi di competenza economica dell'esercizio in cui vengono ultimati (e, probabilmente, anche fatturati).

☐ IVA e Fatture da emettere

Il fisiologico sfasamento temporale tra le fasi del ciclo vendite, in particolare tra quelle di consegna dei beni al cliente e quella, non sempre contestuale, di fatturazione degli stessi può portare, al termine del periodo amministrativo, a situazioni nelle quali, rispetto a singoli clienti, l'impresa ha consegnato (o spedito) merci o prodotti finiti, ma la fattura non è stata ancora emessa e registrata. In tal caso, si ritiene che il ricavo derivante dalla vendita del bene sia già da considerarsi di competenza economica dell'esercizio e, dunque, si pone l'esigenza di comporre una scrittura di imputazione. Ai fini dell'applicazione dell'Iva già nella fase di annotazione delle fatture da emettere, occorre distinguere tra:

- cessione di beni;
- prestazioni di servizi.

Quadro di sintesi dell'IVA su fatture da emettere			
Tipologia	Effetto traslativo	Termine di emissione	IVA
Cessione di beni	Trasferimento della proprietà	Emissione Ddt Emissione fattura differita entro il 15 del mese successivo	Sì
Prestazione di servizi	Completamento della prestazione (risultato/durata)	Sempre	No

☐ Classificazione fiscale dei ricavi

L'art. 85 del Tuir considera ricavi (che siano anche iscrivibili nella voce A.1) *Ricavi delle vendite e delle prestazioni* del conto economico civilistico):

- i corrispettivi delle cessioni di beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa;
- i corrispettivi delle prestazioni di servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa;
- le cessioni di materie prime e sussidiarie, di semilavorati e di altri beni mobili, esclusi quelli strumentali, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione;
- il valore normale dei beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all'e-

servizio dell'impresa.

Competenza fiscale dei ricavi

I ricavi concorrono a formare l'imponibile IRES nell'esercizio di competenza; i ricavi di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza e/o determinabile in modo obiettivo l'ammontare concorrono a formarlo nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni (art. 109, comma 1, del Tuir).

Cessione dei beni mobili

Il ricavo di cessione dei beni mobili si considera di competenza del periodo in cui cade la data della consegna o della spedizione (art. 109, comma 2, del Tuir). Inoltre:

- non si tiene conto delle clausole di riserva della proprietà;
- la locazione con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti è assimilata alla vendita con riserva di proprietà.

Casi particolari	Descrizione
Cessione di beni mobili	Il ricavo deve essere rilevato quando avviene il passaggio di proprietà che si perfeziona al momento della consegna o spedizione dei beni al cliente. Le vendite di beni mobili sono di competenza dell'esercizio in cui avviene la consegna, indipendentemente dalla data in cui viene concluso il contratto (se per iscritto). Il momento in cui l'acquirente entra nella disponibilità del bene varia a seconda delle modalità di trasporto e di consegna: a) trasporto con mezzi propri dell'acquirente: la disponibilità viene acquisita con la presa in consegna; b) trasporto con mezzi propri del venditore: la disponibilità viene acquisita dal cliente con la presa in consegna; c) trasporto affidato ad un vettore: la disponibilità viene acquisita dall'acquirente al momento in cui la merce esce dal magazzino.
Compromessi di vendita	Il ricavo non deve essere rilevato.
Vendite con patto di gradimento o di prova	Il ricavo deve essere rilevato quando interviene la comunicazione del gradimento da parte del cliente.
Vendite di cose future	Il ricavo deve essere rilevato quando viene ad esistenza la cosa.
Vendite di cose altrui	Il ricavo deve essere rilevato quando viene acquistata la proprietà da parte del venditore (che rileva anche l'acquisto).
Vendite di cose generiche	Il ricavo deve essere rilevato quando viene individuata la cosa.
Vendite con obbligo di retrocessione a termine	Il ricavo non deve essere rilevato in quanto l'operazione configura un prestito di denaro o di un bene.

Cessione dei beni immobili

Il ricavo di cessione dei beni immobili si considera di competenza del periodo in cui cade:

- la data della stipulazione dell'atto di cessione;
- se diversa e successiva, la data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale (art. 109, comma 2, del Tuir).

Competenza fiscale delle prestazioni di servizi

I corrispettivi delle prestazioni di servizi si considerano conseguiti:

- alla data in cui le prestazioni sono ultimate;
- alla data di maturazione dei corrispettivi dipendenti da contratti di locazione, mutuo, assicurazione e altri contratti da cui derivano corrispettivi periodici (art. 109, comma 2, del Tuir).

Profili IRAP

La base imponibile IRAP è determinata dalla differenza tra A) *Valore della produzione* e B) *Costi della produzione* del conto economico civilistico (art. 1, comma 50, L. 244/2007 modificativo dell'art. 5 del D.Lgs. 446/1997). A fini IRAP non rilevano le variazioni in aumento o in diminuzione previsti ai fini IRES: quindi, *la voce concorre per intero all'imponibile IRAP*.

UNICO SC 2015

In dichiarazione verrà interessato il **rigo RF1** - Ricavi di cui a) e b) dell'art. 85, comma 1, del Tuir.

I ricavi dichiarati da confrontare con quelli determinati in base agli studi di settore sono quelli di cui all'art. 85, comma 1, lett. a) e b), Tuir, ovvero:

- a) i corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa;
- b) i corrispettivi delle cessioni di materie prime e sussidiarie, di semilavorati e di altri beni mobili, esclusi quelli strumentali, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione.

Tra i ricavi vanno anche considerate le operazioni per autoconsumo.

Risultano, invece, esclusi dal rigo RF1:

1. i ricavi derivanti dall'ufficio di un ramo d'azienda;
2. le indennità conseguite a titolo di risarcimento anche in forma assicurativa per la perdita o il danneggiamento di beni da cui originano ricavi (da indicare a rigo RF2);
3. gli altri componenti positivi che concorrono a formare il reddito, compresi i proventi conseguiti in sostituzione di redditi derivanti dall'esercizio di attività di impresa e le indennità conseguite, anche in forma assicurativa, per il risarcimento dei danni consistenti nella perdita dei citati redditi, con esclusione dei danni dipendenti da invalidità permanente o da morte (da indicare in RF5);
4. i passaggi interni per esigenze amministrative, ivi comprese quelle derivanti dall'applicazione delle attività separate ai fini IVA ex art. 36 D.P.R. n. 633/1972, evidenziate contabilmente;
5. i ricavi delle attività per le quali si percepiscono aggi o ricavi fissi, che vanno indicati al rigo RF8.

Rigo UNICO SC 2015	Conti interessati
RIGO RF1 – Vendita merce – Ricavi da corrispettivi – Autoconsumi – Esportazioni fuori CEE – Prestazioni – Prestazioni estere – Provvigioni attive – Cessioni prestazioni intra-CEE – Cessione prodotti agricoltura – Rettifiche ricavi	Vendite merci Vendita merci usate Vendite materie prime Vendite semilavorati Vendite prodotti finiti Vendite immobili Vendite tessuto Vendite filato Vendite confezioni Vendite maglierie Vendite telefoni cellulari Vendite prodotti finiti Ricavi da corrispettivi Autoconsumo Esportazioni merci Esportazioni materie prime Esportazioni semilavorati Esportazioni prodotti finiti Prestazioni di servizi Prestazioni attività professionali Lavorazioni per conto terzi Elaborazioni dati c/terzi Elaborazioni paghe c/terzi Prestazioni di trasporto Prestazioni per manutenzioni Prestazioni per noleggio Locazioni attive tipiche Locazioni attive immobili civili tipiche Prestazioni estero Esportazioni estero temporanee Provvigioni attive Provvigioni attive occasionali Cessioni merci intraCEE Cessioni materie prime UE Cessione semilavorati UE Cessione prodotti finiti UE Cessione prodotti oro intraCEE Prestazioni servizi intraCEE Prestazioni di trasporto intraCEE Vendite di prodotti per l'agricoltura RETTIFICHE di RICAVI: Resi e rettifiche su vendite Sconti e abbuoni su vendite Premi su vendite Rettifiche varie ricavi
	Ricavi da NON includere nel rigo RF01
	Vendite per passaggi interni Vendita schede telefoniche Vendita biglietti Vendite tabacchi Ricavi biglietti Ricavi benzina


CHECK LIST

CONTROLLI SULLE VALUTAZIONI DI BILANCIO				
Descrizione	SI	NO	N/A	NOTE
I ricavi delle cessioni sono rilevati al momento della consegna/spedizione				
I ricavi per prestazioni di servizi sono rilevati al momento di ultimazione degli stessi				

CONTROLLI SUL CONTO ECONOMICO				
Descrizione	SI	NO	N/A	NOTE
I ricavi sono stati rilevati al netto di resi, sconti, abbuoni premi e delle imposte direttamente connesse alla vendita dei prodotti o alle prestazioni di servizi rese				
I ricavi in valuta sono convertiti al cambio della data di compimento dell'operazione o, in mancanza di tale indicazione nella fattura, del giorno di emissione della fattura				

CONTROLLI SULLA NOTA INTEGRATIVA				
Descrizione	SI	NO	N/A	NOTE
È indicata la ripartizione dei ricavi e delle vendite e delle prestazioni secondo categorie di attività e secondo aree geografiche				

A.1.1 Abbuoni, resi e sconti su vendite

Concetto

I ricavi devono essere indicati al netto di (art. 2425-bis, comma 1, c.c., OIC, Interpretativo 1):

- resi su vendite;
- sconti su vendite;
- abbuoni su vendite;
- premi su vendite;
- imposte direttamente connesse con la vendita dei prodotti e la prestazione dei servizi.

Tipo rettifica	Descrizione
Abbuoni	riduzioni di prezzo concesse per differenze qualitative sulle merci vendute
Resi	merci che ci vengono restituite dal cliente
Sconti	sono concessi per incassi anticipati rispetto alla scadenza
Ribassi e arrotondamenti	sono generati senza alcuna giustificazione economica, ma per piccoli importi e per una consolidata prassi commerciale

La prassi contabile è solita affrontare questo tipo di operazioni secondo due modalità:

- in conto** (o rettifica *diretta*);
- fuori conto** (o rettifica *indiretta*).

La prima modalità (*registrazione in conto*) prevede che la rettifica sia rilevata nella sezione opposta (quindi *Avere*) del medesimo conto utilizzato inizialmente per accogliere (in *Dare*) il costo di acquisizione del fattore produttivo; per tale ragione si parla anche di rettifica diretta, in quanto si va a stornare direttamente il componente negativo di reddito.

Con la seconda modalità (*registrazione fuori conto*), invece, la rettifica di costo viene rilevata in un conto *ad hoc* (resi su acquisti, abbuoni e sconti attivi, premi su acquisti), appositamente aperto per tracciare la specifica causa di rettifica, funzionante in maniera antitetica rispetto a quello che accoglie l'originaria variazione economica negativa (Merchi c/acquisti, Spese di trasporto su acquisti e così via).

Anche se il legislatore civilistico sembra preferire la rettifica diretta (quando, all'art. 2425-bis c.c., prevede che i costi e gli oneri devono essere indicati «al netto dei resi, degli sconti, abbuoni e premi»), da un punto di vista dottrinale è più corretta la procedura di rettifica indiretta, poiché i conti economici, che accolgono i fattori a fecondità semplice a utilità materiale, nel corso dell'esercizio, solitamente, funzionano in maniera uni-fase. Le correzioni di costo non possono essere rilevate nella sezione *Avere* degli stessi conti poiché non esprimendo fatti gestionali iscrivibili nella categoria degli acquisti comprometterebbero la qualità informativa richiesta alle rilevazioni sistematiche tenendo poi, in considerazione, che:

- le rettifiche possono riferirsi ad acquisti effettuati nel precedente esercizio e registrati, dunque, in conti reddituali ormai "chiusi";

- le rettifiche possono manifestarsi, anche per valori maggiori rispetto a quelli originari, poiché potrebbero comprendere nuovi e ulteriori elementi (per esempio, il risarcimento dei danni);
- le rettifiche possono esprimere valori disomogenei rispetto a quelli originari di acquisto (le spese, per esempio, lo sono rispetto agli acquisti).

Resi su vendite.

I **resi** rappresentano **restituzioni di beni** (merci, materiali, prodotti ecc.) in quanto **non corrispondenti** agli **standard** fissati nelle condizioni contrattuali richieste o a seguito di particolari accordi di reso o per usi commerciali. Le ipotesi più frequenti di “resi” sono quelle dovute a discrepanze, sia qualitative (merci affette da vizi o difetti, scadute, non conformi al campione), sia quantitative oppure a ritardi nelle consegne o ad altre inadempienze contrattuali. Allorquando un cliente renda tutti i beni o solo parte di essi occorre che l’addetto alla contabilità presti attenzione alle indicazioni valide ai fini IVA presenti nell’art. 26 del D.P.R. 633/1972 poiché nel:

- reso **entro un anno**: solo il cedente ha il diritto di emettere nota di variazione in diminuzione, assoggettata ad IVA. In questo caso il cedente potrebbe anche limitarsi ad emettere nota di variazione senza il recupero dell’IVA assolta;
- reso dopo un anno, da **previsione contrattuale**: valgono le regole esposte sopra;
- reso **dopo un anno**, per **accordo sopravvenuto** tra le parti: al cedente è preclusa la possibilità di emettere nota di accredito. In questo caso, la prassi contabile pone in essere la c.d. retro-vendita cioè una vera e propria fattura emessa dall’originario compratore.

Le rettifiche riferite a ricavi (e a costi) di precedenti esercizi devono essere reputate di natura **straordinaria** e classificate alla voce **E.21) Oneri straordinari** del conto economico (oneri straordinari) o alla voce **E.20) Proventi straordinari** se trattasi di rettifiche positive.

In ogni caso, il **limite temporale non è applicabile** nei seguenti casi:

- ritiro dal mercato di un prodotto su disposizione giudiziaria;
- eventi che in base al codice civile rendono invalido il contratto (a tal proposito, si segnala la risoluzione n. 571646 del 24 ottobre 1990, che ha riconosciuto la liceità della nota di variazione, oltre l’anno, in caso di restituzione di beni difettosi «in dipendenza della responsabilità contrattuale del venditore prevista dall’art. 1453 c.c. (risolubilità del contratto per inadempimento)».



Sono **non soggetti a IVA** i resi quando, per contratto o per usi commerciali, sia prevista la c.d. **sostituzione in garanzia** (cfr. risoluzione n. 345753 del 27 febbraio 1984).

Le sostituzioni in garanzia di prodotti risultati difettosi sono considerate fuori campo IVA poiché rappresentano una obbligazione stabilita contrattualmente tra le parti per la quale non è previsto uno specifico corrispettivo, ma questo, di fatto, è inglobato nel prezzo del prodotto.

Resi su vendite			
In data 5/11/N la MAGGI S.p.A. emette nota di credito con variazione IVA n. 15/N alla ONE S.p.A. per un importo di euro 300,00 + IVA 22%.			
Diversi	a	Crediti v/clienti	366,00
Resi su vendite			300,00
IVA a credito			66,00

In questo caso, benché l’orientamento della dottrina non sia univoco, è preferibile usare il conto “**IVA a credito**” e non movimentare il conto “**IVA a debito**” in Dare, dal momento che, fisiologicamente, in base al meccanismo di funzionamento dell’IVA, l’imposta che matura sui componenti negativi di reddito soggetti genera un *credito* nei confronti dell’Erario.

Abbuono passivo.

L’**abbuono passivo** è una riduzione dell’originario prezzo che il fornitore concede al cliente a seguito di deficienze quali-quantitative riscontrate da quest’ultimo rispetto alle originarie pattuizioni contrattuali, ma tali da fargli, comunque, accettare la consegna della fornitura.

Gli abbuoni possono essere concessi alla clientela in due distinti momenti:

- in fase di fatturazione attiva;
- all’**emissione** della fattura.

Nel primo caso, normalmente, gli abbuoni sono portati a diretta riduzione della base imponibile ai fini IVA.

Nel secondo caso, l’azienda fornitrice può, in alternativa:

- emettere una nota di credito al cliente per lo sconto o l’abbuono concesso;
- non emettere alcun documento giustificativo ai fini IVA, rettificando l’importo al momento dell’incasso del credito (in questo caso, più correttamente, si dovrebbe parlare di ribasso).

In sintesi, dunque, poiché la base imponibile viene modificata in maniera non prevedibile, il cedente ha la facoltà di rettificare l’importo già fatturato con l’emissione e la conseguente registrazione di una “nota di accredito”, ma potrebbe anche non volerlo fare.

Abbuoni passivi nel Tuir

Ai fini delle imposte dirette, gli sconti e gli abbuoni relativi a ricavi d’esercizio di periodi d’imposta precedenti costituiscono sopravvenienze passive (il fisco non distingue tra sopravvenienze e insussistenze, riunendole entrambe nella dizione “sopravvenienze”). **L’art. 101, comma 4, del Tuir** dispone, infatti,

che: «Si considerano sopravvenienze passive il mancato conseguimento di ricavi o altri proventi che hanno concorso a formare il reddito in precedenti esercizi, il sostenimento di spese, perdite od oneri a fronte di ricavi o altri proventi che hanno concorso a formare il reddito in precedenti esercizi e la sopravvenuta insussistenza di attività iscritte in bilancio in precedenti esercizi [...]».

☐ **Abbuoni passivi oltre l'anno**

Ai fini IVA, con riferimento all'art. 26 del D.P.R. 633/1972 e alla risoluzione ministeriale n. 363142 del 3 luglio 1979, si può procedere all'emissione della nota di credito da parte del cedente entro un anno, qualora la variazione in diminuzione si verifichi in dipendenza di un sopravvenuto accordo tra le parti (a causa di prodotti deperibili, forniture scadenti e via discorrendo) e purché si sia in grado di fornire adeguati supporti documentali dei nuovi accordi.

La nota di credito emessa dopo tale termine deve essere **fuori campo IVA**; non è, cioè, ammessa nota di credito con IVA, in dipendenza di successivi accordi tra le parti, decorso il termine di un anno dalla effettuazione dell'operazione. Spesso le condizioni contrattuali prevedono espressamente un termine di 30 giorni per la restituzione della merce. Nel caso in cui la merce fosse "riportata" al fornitore dopo tale scadenza, il fisco potrebbe considerare questa ipotesi come una retrovendita e imporre al cliente, ora divenuto fornitore, di emettere regolare fattura.

Nel caso generale di restituzione di merce difettosa dopo un anno dalla consegna, la risoluzione ministeriale n. 571646 del 24 ottobre 1990 afferma l'insussistenza di tale limite temporale poiché non si tratterebbe di restituzione per sopravvenuto accordo fra le parti, ma di restituzione di beni in dipendenza di responsabilità contrattuale del venditore *ex art. 1453 c.c.* Inoltre, se la restituzione avviene per un accordo tra le parti di natura commerciale e non per obblighi del cedente, sembra fiscalmente più corretto seguire la già citata procedura della retrovendita.

In questo caso, infatti, il venditore non sarebbe obbligato ad accettare il reso, ma lo accetta, per esempio, per mantenere buoni rapporti con un cliente "fedele".

Ribassi passivi.

Sono arrotondamenti per difetto sul prezzo, che, se concessi, riducono gli importi da incassare. Costituiscono una rettifica dei ricavi e **non richiedono** l'emissione di una **nota di variazione IVA**. Contabilmente possono essere rilevati separatamente all'atto dell'incasso della fattura o mediante un articolo composto.

Premi su vendite.

Sovente nella pratica degli affari, per incrementare le vendite si può decidere di concedere ai propri clienti incentivi, meglio conosciuti come premi. Essi possono essere distinti in:

- a) **premi di quantità** o **sconti di fine anno**. La ricezione del premio da parte del cliente avviene, dopo l'emissione della fattura da parte del fornitore, quando si è raggiunto, come da accordi precedentemente formalizzati, un determinato volume d'affari annuo;
- b) **premi fedeltà**. Assolvono a una funzione contrapposta a quella precedente, essi, infatti, sono concessi ai clienti all'atto d'acquisto dei beni o servizi per potenziare le relazioni commerciali.

La differenza tra le due forme di incentivi è costituita dal fatto che – nel primo caso – l'erogazione del *bonus* è condizionata al raggiungimento di uno specifico obiettivo, mentre nella seconda ipotesi il riconoscimento del premio dipende esclusivamente dal fornitore il quale lo concede al solo fine di rafforzare le relazioni commerciali con speciali clienti, dai quali si aspetta un futuro ritorno in termini di maggiori vendite.

Gli **sconti** sono riduzioni che l'azienda pratica ai propri clienti sui prezzi di listino e, ai fini IVA, possono essere divisi in:

- sconti in **denaro**;
- sconti in **natura**.



Caso professionale

In data 10/11/N la Maggi S.p.A. emette nota di credito senza variazione IVA n. 16/N alla ONE S.p.A. per un importo di euro 200,00.

Sconti su vendite (CE, A.1) (-)	a	Crediti v/clienti (SP, A, C.II.1)	200
------------------------------------	---	--------------------------------------	-----



Approfondimento: Le note di variazione ai fini IVA

- La nota di variazione (sia essa di **accredito** o di **addebito**) è un documento che consente di apportare modifiche all'imponibile o all'imposta. Essa è prevista dall'art. 26 del D.P.R. 633/1972 e deve:
- contenere un richiamo alla fattura rettificata
 - seguire anche la stessa numerazione delle fatture emesse
 - essere registrata normalmente.
- Con la **nota di accredito** ricevuta l'azienda **rettifica a proprio sfavore** le precedenti rilevazioni contabili, sia sotto il **profilo finanziario** sia sotto il **profilo economico**. Infatti **riduce il credito** di fornitura e **storna il conto di ricavo di vendita** e l'**IVA** relativa.
- Con la **nota di addebito** emessa l'azienda integra le precedenti rilevazioni contabili, sia sotto il **profilo finanziario** sia sotto il **profilo economico**. Infatti **accresce il credito** di fornitura e adegua, incrementandoli, il conto di costo di **ricavo** e l'**IVA** relativa.
- Nella pratica degli affari, si è soliti parlare di **VARIAZIONI IN AUMENTO** nell'ipotesi in cui, successivamente all'emissione della fattura o alla sua registrazione, **aumenta l'imponibile** ai fini **IVA** dell'operazione (ad es. la cessione di un immobile o la costruzione di un fabbricato) o la relativa **imposta** per qualsiasi motivo, compresa la correzione di errori o inesattezze, devono obbligatoriamente essere osservati, in relazione al **maggior ammontare**, gli **adempimenti** di fatturazione, registrazione, liquidazione e versamento.
- Nella variazioni in aumento avremo la **NOTA DI ADDEBITO**. Il cedente o prestatore deve emettere un'apposita **fattura integrativa** (= **nota di addebito**) per il **maggior ammontare dell'IVA** dovuta, numerarla progressivamente e registrarla nel **registro delle fatture emesse**.
- L'acquirente o il committente, quando la riceve, deve registrarla nel **registro IVA degli acquisti**. Se l'operazione alla quale si riferisce la variazione non è soggetta all'obbligo di fatturazione, in quanto cessione al dettaglio, è sufficiente annotare la variazione nel registro dei corrispettivi.
- La procedura di variazione in aumento, con emissione di **nota di addebito** (= **fattura integrativa**), deve essere effettuata per regolarizzare le seguenti situazioni:
- è stata applicata l'**IVA con aliquota inferiore** a quella prevista dalla legge (R.M. 11 marzo 1976, n. 502716; R.M. 23 dicembre 1975, n. 503576), ad esempio se i corrispettivi dell'**appalto** relativo alla realizzazione di un'opera di urbanizzazione sono stati assoggettati all'aliquota IVA del **10%**, mentre l'opera ultimata non rientra nell'elenco tassativo ex art. 4 della L. 29 settembre 1964, n. 847, come integrato dall'articolo 44 della L. 22 ottobre 1971, n. 865 e deve essere applicata l'aliquota del **22%**;
 - nella fattura non sono state comprese **tutte le operazioni** per le quali si è verificato il presupposto impositivo (R.M. 23 luglio 1975, n. 501355);
 - quando lo sconto concesso nella fattura originaria **viene meno**, ad esempio se il debitore non rispetta i termini di pagamento a cui lo sconto era collegato (R.M. 30 giugno 1975, n. 501171).
- Di converso, si parla di **VARIAZIONI IN DIMINUIZIONE** se un'**operazione** per la quale è stata emessa fattura, successivamente alla sua registrazione, **viene meno** in tutto o in parte, o **diminuisce l'imponibile** o l'**IVA** relativa, il cedente del bene (ad es. bene finito) o il prestatore del servizio (ad es. servizi dipendenti da contratto di appalto per la ristrutturazione di un immobile) **può** effettuare una variazione in **diminuzione** dell'IVA precedentemente fatturata e portare in **detrazione** la diminuzione ai sensi dell'articolo 19 del D.P.R. 633/1972. L'acquirente che abbia già registrato la fattura originale deve registrare la corrispondente variazione in aumento.
- Pertanto per il cedente o prestatore la variazione in diminuzione è una **facoltà**, ma se questi la effettua l'acquirente ha l'obbligo di eseguire la corrispondente rettifica (C.M. 9 agosto 1975, n. 27).
- La **NOTA DI ACCREDITO** documenta, da parte del cedente o prestatore, le **variazioni in diminuzione**. Per la nota di accredito non sono previsti specifici requisiti, pertanto essa assume l'aspetto di una **fattura** (di solito, si utilizza lo stesso modulo delle fatture e si sostituisce la dizione "fattura" con "nota di accredito" o similare). La nota deve essere **numerata**, deve contenere l'indicazione della **variazione** e della relativa **imposta** (C.M. 21 novembre 1972, n. 27) e i **dati** identificativi della **fattura originaria** e deve essere annotata nei termini previsti per le fatture.
- La procedura di variazione in diminuzione, con emissione di **nota di accredito**, deve essere effettuata per regolarizzare le seguenti situazioni:
- **erroneo assoggettamento** di operazioni ad **IVA con aliquota ordinaria** (22%) anziché **agevolata** (4% o 10%);
 - **erroneo assoggettamento ad IVA** di un'**operazione esclusa**.

☐ Scritture di assestamento

La formazione del saldo del conto non richiede scritture di assestamento.

☐ Valutazione di bilancio

La formazione del saldo del conto non pone specifiche questioni valutative (e non si danno riferimenti né nel codice civile né nei principi contabili nazionali).

☐ Riflessi sulla nota integrativa

In merito al conto, i riflessi sulla nota integrativa sono i seguenti.

Contenuto	Modalità di esposizione	Fonte
Se significativa deve essere indicata la ripartizione dei ricavi e delle vendite e delle prestazioni secondo categorie di attività e secondo aree geografiche (Tabella non presente nei bilanci in forma abbreviata)	Tabella	Art. 2427, comma 1, n. 10



La tabella richiesta può essere composta come segue.

Ricavi delle vendite e delle prestazioni (Euro/migliaia)	Esercizio N1	Esercizio N2	%
Ricavi da vendita di beni:			
- libri	303.573	328.356	(7,5%)
- periodici	547.721	554.254	(1,2%)
- direct	50.172	39.259	27,8%
- retail	195.466	216.798	(9,8%)
- altri beni	14.101	4.760	n. s.
Ricavi da vendita di servizi:			
- cessione diritti di pubblicazione	6.089	14.869	(59,0%)
- servizi pubblicitari	304.657	314.568	(3,2%)
- direct marketing	17.821	23.381	(23,8%)
- biglietteria e organizzazione mostre	10.789	11.435	(5,6%)
- altri servizi	59.454	50.622	17,4%
Totale ricavi delle vendite e delle prestazioni	1.509.843	1.558.302	(3,1%)

[Tratto dal Bilancio Mondadori S.p.A. 2011]

☐ Riflessi sulla relazione sulla gestione

In merito al conto, non si devono fornire specifiche informazioni nella relazione sulla gestione.

☐ UNICO SC 2015

Nel *Quadro RF – Determinazione del reddito d'impresa*, in relazione al punto precedente, al rigo RF2, colonna 1, si riporta l'ammontare dei componenti iscritti in contabilità generale.

RF2	Componenti positivi annotati nelle scritture contabili	,00
-----	--	-----

☐ Variazioni IRAP

Il conto fa parte di una posta (A.1) *Ricavi delle vendite e delle prestazioni* del conto economico civilistico) che entra nella formazione dell'imponibile IRAP. Si ricorda che gli sconti finanziari non sono deducibili ai fini IRAP.



Giurisprudenza

Rettifiche di ricavo a fini IRAP	Il minor ricavo non è necessariamente una perdita su crediti, essendo invece necessario distinguere tra la svalutazione del credito, configurabile come perdita su credito (e in quanto tale indeducibile ai fini IRAP), che si verifica quando il credito, già determinato, sia stato successivamente scontato o ridotto, ad esempio perché non pagato, e l'eventuale minor introito, che, nelle ipotesi in cui discende dalla determinazione del credito, è il portato di una definizione pattizia nella quale, pur eventualmente risultando il credito così definito inferiore a quanto unilateralmente preventivato dal creditore, è da escludere qualsivoglia connotato abdicativo.	Cass., Sent. 20 maggio 2011, n. 11217
----------------------------------	--	---------------------------------------

Modello IRAP 2015

Nel *Quadro IC Società di capitali*, in relazione al punto precedente, si ha quanto segue.

Nel periodo d'imposta dell'accantonamento si dà una variazione in diminuzione che si riporta nel rigo IC 55 colonna 3.

IC55	Altre variazioni in diminuzione	Quote componenti negativi precedenti periodi di imposta	,00	Quota deducibile variazione riserva sinistri	,00	,00
------	---------------------------------	---	-----	--	-----	-----

A.1.2 Indennità per cessazione del rapporto di agenzia

Concetto

Il FIRR viene liquidato dalla Fondazione Enasarco all'agente all'atto della cessazione del rapporto con la ditta o le ditte mandanti.

La liquidazione viene effettuata a fronte della ricezione dell'apposito **modello 1845** compilato in ogni sua parte e sottoscritto dalla ditta preponente. In mancanza di tale comunicazione, l'agente potrà inviare copia autenticata della lettera di disdetta o di accettazione delle dimissioni da parte della ditta, o dichiarazione sostitutiva di atto notorio (*mod. 5014* per i rapporti individuali - *mod. 5080* per i rapporti societari) da cui risulti l'esatta data di cessazione del rapporto.

L'indennità per la risoluzione del rapporto di agenzia liquidata dall'Enasarco o dalla ditta committente è esclusa da IVA *ex art. 2, comma 3, lett. a, D.P.R. 633/1972* e, quindi, **non è soggetta a fatturazione**.

Inoltre, per quanto riguarda le imposte sui redditi, tale indennità, quale reddito a tassazione separata *ex art. 16, comma 1, lett. d, del Tuir*, è soggetta, al momento della liquidazione, alla **ritenuta d'acconto del 20%** (da versare con codice tributo 1042).

Alla cessazione del rapporto di agenzia è corrisposta all'agente **un'indennità** in relazione a:

- **la durata del rapporto;**
- **l'ammontare delle provvigioni liquidate.**

La corresponsione di una "indennità" al termine del rapporto di agenzia è disciplinata:

- in primo luogo **dall'art. 1751 c.c.**: prevede la c.d. "indennità meritocratica", per la quale fissa un tetto massimo (e non minimo), lasciando libere le parti di quantificare con precisione il *quantum*;
- secondariamente **dagli Accordi Economici Collettivi**: stipulati tra le associazioni di categoria (AEC), disciplinano in modo più articolato le indennità.

La quasi totalità dei contratti stipulati deroga al codice civile applicando gli accordi della contrattazione collettiva (per obbligo in quanto le parti aderiscono alle rispettive associazioni sindacali o in via pattizia).



Dal punto di vista giuridico, la Cassazione (sent. n. 11791 del 6 agosto 2002) ha chiarito che in generale gli AEC prevedono condizioni migliorative rispetto alla "situazione base" del codice civile e pertanto, ove applicati, sono valide.

Natura	AGENTE			MANDANTE		
	IVA	RITEN.	Tax	770	Cod. Rit.	Accant.
Provvigioni (inclusi rimborsi spesa, premi di produz. ecc.)	22%	23% su 50% (sul 20% se collab./dip.)	Redd. di impresa	SC	1038	

FIRR	Esclusa		RM (Sez I)	SC	1040	Deduc.
Indennità meritocratica Ind. mancato preavviso Altre Indennità		20% per ditte individuali e soc. di persone (non si applica alle soc. di capitali)				Inded.

Scritture contabili

Il FIRR è liquidato dalla Fondazione alla società agente e non ai rispettivi soci direttamente interessati. Sarà poi compito della società ripartire tra loro le somme percepite, in base alla percentuale di accredito dei versamenti effettuati all'Enasarco sui conti individuali dei soci, ovvero degli ex soci laddove nel frattempo alcuni di essi dovessero non far più parte della compagine societaria. Si consideri il seguente caso professionale.



Caso professionale

La Maggi S.n.c. a dicembre dell'anno X cessa il mandato di agenzia con la società Alfa S.r.l. L'Enasarco accredita nell'esercizio X+1 per euro 80.000.

Diversi	a	Ricavi		100.000,00
Banca c/c			80.000,00	
Erario c/ritenute			20.000,00	

Momento del pagamento ai soci

Utili d'esercizio	a	Banca c/c		80.000,00
-------------------	---	-----------	--	-----------

Utili d'esercizio	a	Erario c/Ritenute		20.000,00
-------------------	---	-------------------	--	-----------

Occorre tuttavia tenere presente che precedentemente all'anno X+1, il FIRR era di competenza della società e non dei rispettivi soci. Dunque, sino all'anno X, la società annualmente rilevava a conto economico tra i "Ricavi" di competenza la quota di FIRR maturata nell'anno e iscriveva in contropartita in attivo di stato patrimoniale un "Credito verso Fondazione Enasarco per FIRR".

Conseguentemente se, ad esempio, nell'anno X la Fondazione Enasarco avesse liquidato un FIRR, così composto:

- quota fino a X: € 12.000,00
- quota post anno X: € 4.000,00
- totale € 16.000,00

La scrittura contabile per la società sarebbe la seguente:

Banca c/c	a	Diversi		
		C.to v/Fond. Enasarco per FIRR	12.000,00	
		Debiti v/soci per FIRR	4.000,00	16.000,00



Qualora la Maggi fosse stata una società di capitali l'indennità sarebbe rientrata ordinariamente nel reddito d'impresa e, pertanto:

- al soggetto erogante (Enasarco, ecc.) non si sarebbe applicata alcuna ritenuta d'acconto alla società;
- quest'ultima, in fase di erogazione della somma ai soci, l'avrebbe trattata come un dividendo ordinario.

Valutazione di bilancio

Il principio della competenza economica prevede che i ricavi debbano essere attribuiti all'esercizio nel quale gli eventi, di cui gli stessi sono effetto, si verificano; questo a prescindere dalla data dell'incasso. Inoltre, sono di competenza del periodo i ricavi finanziariamente conseguiti e per i quali è stata eseguita la prestazione.

Il principio della prudenza, invece, si estrinseca essenzialmente nella regola secondo la quale i profitti non realizzati non devono essere contabilizzati (viene, quindi, impedita in bilancio l'iscrizione di ricavi non certi), mentre tutte le perdite anche se non definitivamente realizzate devono essere riflesse in bilancio. In ossequio a questi due principi cardine della redazione del bilancio di esercizio, l'indennità per la cessazione del rapporto di agenzia costituirà un provento inquadrabile nella voce A1 o A5 del conto economico (a seconda che la stessa attività di intermediazione rappresenti l'attività caratteristica esercitata dall'impresa oppure l'attività accessoria a quella principale), che dovrà essere rilevato nell'esercizio in cui il rapporto verrà a cessare dal punto di vista giuridico, e in cui l'ammontare sarà determinato e la sua esistenza certa.

Riflessi sulla nota integrativa

In merito al conto, non si devono fornire specifiche informazioni nella nota integrativa.

Riflessi sulla relazione sulla gestione

In merito al conto, non si devono fornire specifiche informazioni nella relazione sulla gestione.

Variazioni IRES

La tassazione in capo al soggetto percipiente varia a seconda della sua natura.

	Ditta individuale	Società di persone	Società di capitali
Qualificazione dell'indennità	Le indennità percepite dall'agente in forma di ditta individuale sono qualificate (art. 56 c. 3 lett. a Tuir): ⇒ non quale reddito di impresa ⇒ ma quale reddito di lavoro autonomo	Titolare del diritto all'indennità , e ad incassare pertanto le somme, è la società ; il soggetto che eroga gli importi (Enasarco per il FIRR o Compagnia assicurativa) è tenuto ad applicare la ritenuta d'acconto del 20% alla società la società, tuttavia, imputa per trasparenza la somma ai soci , per i quali le indennità: • sono reddito di lavoro autonomo • sono imputate per trasparenza in capo ai soci e tassate da questi in via separata a quadro RM, con possibilità di opzione per la tassazione ordinaria • la società deve indicare nell'apposito prospetto tali importi come somme a tassazione separata, con la relativa ritenuta d'acconto.	
Ritenuta	Quale reddito di lavoro autonomo scatta la ritenuta del 20% (art. 25 D.P.R. 600/1973)	Enasarco e Compagnie assicurative applicano la ritenuta considerato che il reddito è qualificato come "di lavoro autonomo" (anche se percepito da una società); la società, al contrario, non dovrà applicare alcuna ritenuta quando versa le somme ai soci, considerato che si tratta di una tassazione per trasparenza.	Il soggetto erogante (Enasarco, ecc.) non applica alcuna ritenuta d'acconto alla società.
Tassazione	(art. 17 c. 1 lett. d Tuir): tale reddito è tassato • in via separata a quadro RM • con possibilità di optare per la tassazione ordinaria.	La società deve ripartire le somme percepite ai soci in base alle percentuali di accredito dei versamenti effettuati sui conti individuali dei soci (all'Enasarco o presso le Compagnie assicurative).	Quando distribuisce la somma, la tratta come un dividendo ordinario.

	Natura del Reddito	Criterio	Tassazione	Ritenuta 20%
Persona fisica	di lavoro autonomo	per cassa	Tassazione separata (possibile opzione per tassazione ordinaria)	Sì
Società di persone			Tassazione separata in capo ai soci (possibile opzione per tassazione ordinaria)	
Società di capitali	reddito d'impresa	per competenza		NO

Variazioni IRAP

Le indennità di fine rapporto di agenzia percepite dagli agenti costituiti in forma di società di capitali concorrono alla formazione della base imponibile ai fini dell'IRAP qualora siano allocate tra i proventi di cui alla voce A1 o A5 del conto economico. L'art. 5 del D.Lgs. n. 446/1997 ha previsto, infatti, che la base imponibile IRAP è costituita, in generale, dalla differenza tra i componenti positivi rientranti nel "valore della produzione" ed i componenti negativi facenti parte dei "costi della produzione" (in tal senso anche C.M. 12 giugno 2002, n. 50/E).

A.1.3 Lavorazioni per conto terzi

Concetto

Ai fini operativi, le operazioni di subfornitura nelle attività produttive si possono individuare nei contratti nei quali un imprenditore:

- si impegna ad effettuare per conto di un'impresa committente lavorazioni su prodotti semilavorati o su materie prime forniti dalla committente medesima o

- si impegna a fornire all'impresa prodotti o servizi destinati ad essere incorporati o, comunque, ad essere utilizzati nell'ambito dell'attività economica del committente o nella produzione di un bene complesso, in conformità a progetti esecutivi, conoscenze tecniche e tecnologiche, modelli o prototipi forniti dall'impresa committente.

Il rapporto di subfornitura si instaura con il contratto che deve essere stipulato in **forma scritta** a pena di nullità.

Al riguardo, si ritiene utile porre in rilievo che costituiscono forma scritta le comunicazioni degli atti di consenso alla conclusione dei contratti oppure alla modificazione dei medesimi posti in essere per telefax o altra via telematica.

I requisiti soggettivi ed oggettivi essenziali del contratto di subfornitura possono essere così schematizzati:

- 1) le **parti contraenti**: il subfornitore e il committente devono necessariamente rivestire la qualità di imprenditore;
- 2) la prestazione deve essere effettuata in **conformità** alle **prescrizioni** fornite dal committente e, quindi, i prodotti risultanti dalle lavorazioni devono necessariamente risultare corrispondenti e/o conformi:
 - ai cosiddetti progetti esecutivi, che possono comprendere specifiche particolarità tecnologiche derivanti da esperienze e conoscenze tecniche a livello operativo (know how);
 - ai prototipi e/o ai modelli messi a disposizione del subfornitore;
 tenendo presente, ovviamente, che al committente spetta la conservazione sia della proprietà industriale, sia il rispetto di eventuali marchi e brevetti di cui risulta titolare;
- 3) la prestazione deve specificatamente consistere:
 - a) in lavorazioni su prodotti semilavorati o su materie prime forniti dall'impresa committente;
 - b) nella fornitura all'impresa committente di prodotti o di servizi;
 destinati ad essere incorporati o, comunque, ad essere utilizzati nell'ambito dell'attività economica del committente o nella produzione di un bene complesso.

IVA

Nella pratica commerciale solitamente si osserva che il momento in cui viene versato il prezzo della prestazione resa, oppure della cessione effettuata, dal subfornitore, non coincide con quello dell'esecuzione della prestazione oppure della consegna dei beni, ma risulta posticipato.

Detta posticipazione implica, di regola, che gli operatori (subfornitori), sono tenuti ad effettuare i versamenti relativi all'IVA, in epoca anteriore all'effettiva riscossione delle fatture emesse nei confronti dei committenti, con conseguente «anticipazione» del tributo.

UNICO SC 2015

Nel *Quadro RF – Determinazione del reddito d'impresa*, in relazione al punto precedente, al rigo RF2, colonna 1, si riporta l'ammontare dei componenti iscritti in contabilità generale.

RF2	Componenti positivi annotati nelle scritture contabili	,00
-----	--	-----

Variazioni IRAP

Il conto fa parte di una posta (A.1) *Ricavi delle vendite e delle prestazioni* del conto economico civilistico) che entra nella formazione dell'imponibile IRAP. Si ricorda che gli sconti finanziari non sono deducibili ai fini IRAP.

Modello IRAP 2015

Nel *Quadro IC Società di capitali*, in relazione al punto precedente, si ha quanto segue.

Nel periodo d'imposta dell'accantonamento si dà una variazione in diminuzione che si riporta nel rigo IC 57 colonna 3.

IC57	Altre variazioni in diminuzione	Quote componenti negativi precedenti periodi di imposta	,00	Quota deducibile variazione riserva sinistri	,00	,00
------	---------------------------------	---	-----	--	-----	-----

Riflessi sulla relazione sulla gestione

In merito al conto, non si devono fornire specifiche informazioni nella relazione sulla gestione.

A.1.4 Permuta

Concetto

La permuta è un'operazione di scambio con la quale si realizza il trasferimento di proprietà di beni da un contraente all'altro contro il corrispettivo di altri beni. Rispetto alla vendita, dunque, la controprestazione è rappresentata non dal pagamento di un prezzo, ma dalla cessione di un altro bene.

L'art. 1552, codice civile, definisce la **permuta** come un **contratto** per mezzo del quale si realizza "il **reciproco trasferimento della proprietà di cose, o di altri diritti, da un contraente all'altro**".

Il contratto di permuta è un **contratto tipico** (cioè previsto e regolamentato dalla legge) e la sua disciplina è simile a quella di vendita che ha per oggetto il trasferimento reciproco o lo scambio di cose o diritti. Le caratteristiche che lo contraddistinguono sono molteplici e possono così essere sintetizzate:

- a) è un **contratto bilaterale** (cioè con due contrapposti centri di interessi) che rientra nell'ambito dei negozi di alienazione;
- b) è un **contratto consensuale**, che si perfeziona per effetto del solo consenso legittimamente manifestato;

- c) è un **contratto oneroso a prestazioni corrispettive e reciproche**; per mezzo di esso si perfeziona una doppia vendita traslativa ove avviene il trasferimento di due beni da parte di due soggetti diversi ed ogni bene è il corrispettivo del trasferimento dell'altro;
- d) è un **contratto commutativo ed istantaneo**;
- e) solitamente è un **contratto di straordinaria amministrazione** in quanto incide sul patrimonio del soggetto oltre che sul reddito;
- f) è un **contratto che tollera l'apposizione di condizioni e termini** e può essere preceduto da un **contratto preliminare**;
- g) il **contratto di permuta**, come quello di compravendita, **può essere un contratto ad effetti reali** (trasferimento della proprietà o di un altro diritto a seguito del consenso, c.d. *consenso traslativo*, art. 1376, c.c.) ovvero ad **effetti obbligatori** in cui si differisce il trasferimento della proprietà rispetto alla conclusione del contratto e per il suo perfezionamento sono necessari ulteriori fatti o atti, come ad esempio, permuta di cosa presente con cosa futura;
- h) l'**operazione permutativa** può essere realizzata tramite un **contratto misto**, cioè con un contratto innominato la cui causa risulta dalla commistione di diversi contratti tipici. Nel caso in cui la disciplina legale dei diversi tipi di contratto sia incompatibile, si applica la normativa del contratto principale o prevalente.

Principi contabili

I principi contabili trattano distintamente la permuta di beni materiali da quella di beni immateriali.

Attività materiali

Il documento OIC 16 distingue, le permuta materiali sulla base delle finalità perseguite in:

- operazioni che, nella sostanza, rappresentano **operazioni di acquisto-vendita**;
- operazioni aventi la **finalità di procurare la disponibilità di un bene simile**.

Nel **primo caso** la rilevazione contabile deve essere effettuata sulla base dei **valori di mercato** dei beni permutati. Il valore di mercato del bene dato in permuta rappresenta il valore a mezzo del quale si determina l'utile o la perdita rispetto al corrispondente valore di carico. Questa prima ipotesi, secondo i principi contabili, costituisce la "**regola generale**" di contabilizzazione della permuta di immobilizzazioni e la rilevazione nello stato patrimoniale del bene ricevuto dovrà essere effettuata al relativo valore di mercato.

Se, al contrario, la permuta di una immobilizzazione non rappresenta, nell'aspetto sostanziale, una compravendita di beni finalizzata all'ottenimento di un ricavo, ma è posta in essere semplicemente allo scopo di procurare la disponibilità di un bene simile a quello in via di cessione, il **valore originario dell'immobilizzazione acquisita** deve essere tenuto **pari al valore contabile dell'immobilizzazione ceduta**. Ciò a **condizione** che l'immobilizzazione ceduta sia stata iscritta ad un valore corretto dal punto di vista contabile. In caso contrario occorre procedere alla rideterminazione del valore della nuova immobilizzazione.

Tipologia di permuta	Valore di iscrizione del bene ricevuto
Operazione di acquisto-vendita	Al valore di mercato
Operazioni per ottenere la disponibilità di un bene simile	Al valore contabile dell'immobilizzazione ceduta

Nella pratica, la distinzione fatta dai principi contabili non sempre è agevole. Pertanto alcuni utili indicatori possono essere rappresentati:

1. dalla natura dei beni permutati,
2. dall'eventuale conguaglio in denaro.

Se la **permuta** avviene tra **beni non simili** è evidente che lo scambio è tipicamente riconducibile alla **prima fattispecie, di converso** se avviene tra **beni** del tutto **omogenei** sotto il profilo funzionale, lo scambio è da ricondurre alla **seconda tipologia** individuata.

Nell'ipotesi di **permuta finalizzata** al conseguimento di un **ricavo** (operazione di acquisto-vendita) è molto probabile assistere al pagamento di un conguaglio in denaro, in virtù dello scambio di beni che, per definizione, presentano caratteristiche non simili.

La previsione di un **pagamento in denaro** all'interno della seconda alternativa (operazione finalizzata all'ottenimento di un bene simile) appare, invece, ipotesi remota.

Attività immateriali

L'**utilizzo** di tale modalità di acquisizione con riferimento ai **beni intangibili** appare ipotesi residuale pertanto tale operazione non è **contenuta** nel **documento OIC 24 riservato** alle **immobilizzazioni immateriali**, ma per analogia si può seguire il trattamento raccomandato dall'OIC 16 "*Immobilizzazioni materiali*".

Momento impositivo IVA

Le operazioni di permuta sono regolate dall'art. 11 e dall'art.13, comma 2, lett. d, del D.P.R. 633/1972. La permuta, ai fini IVA, è composta da più operazioni di scambio che, ai fini IVA, vanno valutate in maniera pienamente autonoma. La conseguenza è che ognuna delle operazioni rilevanti per la permuta soggiace autonomamente a tutti gli obblighi imposti e deve essere valutata separatamente mantenendo evidenti le differenze tra i valori imponibili. L'art. 11, comma 1, dispone, infatti, che le operazioni che compongono la permuta sono soggette all'imposta separatamente da quelle in corrispondenza delle quali sono effettuate e questo comporta che si può avere:

1. basi imponibili diverse;
2. aliquote diverse;
3. momenti diversi di effettuazione delle operazioni;
4. regimi IVA diversi.

Le operazioni vanno dunque viste isolatamente come se si fosse di fronte a singole operazioni di autoconsumo. L'operatore commerciale si troverà di

fronte ai seguenti problemi:

- determinazione della base imponibile,
- corretta individuazione del momento impositivo.

☐ Determinazione della base imponibile

La determinazione della base imponibile nei rapporti di permuta è indicato dall'art. 13, comma 2, lett. d), nel valore normale.

Il riferimento al valore normale del bene (potenzialmente diverso dal valore economico di scambio) comporta che nel caso il valore di scambio sia inferiore rispetto al valore normale dei beni o servizi, sarà necessario integrare la base imponibile calcolando l'imposta sul valore così determinato.

☐ Momento impositivo

Dal principio della tassazione autonoma delle operazioni in permuta deriva che esiste autonomia anche ai fini del momento impositivo. I casi possibili sono riepilogati nella tabella seguente:

Prima operazione	Seconda operazione	Momento impositivo
Cessione di beni	Cessione di beni	Prima cessione
Cessione di beni	Prestazione di servizi	Cessione del bene
Prestazione di servizi	Cessione di beni	Esecuzione del servizio
Prestazione di servizi	Prestazione di servizi	Esecuzione del servizio della prima operazione per il secondo contraente ed esecuzione del servizio della seconda operazione per il primo contraente



Caso professionale - Prestito di merce

L'azienda Gamma riceve in prestito dall'azienda Beta merci per un valore di € 1.000,00.

Registrazione del prestito

Merci in prestito	a	Debiti per merci da restituire	1.000,00
-------------------	---	--------------------------------	----------

Restituzione del prestito

Merci in prestito	a	Debiti per merci da restituire	1.000,00
-------------------	---	--------------------------------	----------



Caso professionale - Permuta (acquisto-vendita) di un macchinario con rilevazione della plusvalenza

Si supponga che la Maggi S.p.a. voglia permutare un macchinario iscritto in contabilità al costo storico di € 1.050.000 ammortizzato per € 900.000, con un macchinario il cui valore è maggiore di € 30.000 rispetto a quello permutato.

Macchinario			
Costo storico		1.050.000	A
Fondo ammortamento		900.000	B
Valore contabile	A - B =	150.000	C
Prezzo di cessione		180.000	D
Plusvalenza	C - D =	30.000	

Si procede alla **chiusura del Fondo ammortamento:**

Fondo ammortamento macchinario	a	Macchinario	900.000,00
--------------------------------	---	-------------	------------

Si procede all'emissione della fattura al permutante:

Crediti vs cliente per permuta	a	Diversi		219.600,00
		Macchinario	150.000,00	
		Plusvalenza da permuta macchinario	30.000,00	
		IVA a debito	39.600,00	

Si procede a rilevare l'acquisto del nuovo bene ricevuto in permuta:

Diversi	a	Debito v/fornitore per permuta		183.000,00
Macchinario			150.000,00	
IVA a credito			33.000,00	

Infine, si procede alla scrittura di compensazione:

Debito v/fornitore per permuta	a	Crediti vs cliente per permuta		183.000,00
--------------------------------	---	--------------------------------	--	------------



Caso professionale - Permuta (acquisto-vendita) di un macchinario con rilevazione della plusvalenza

Supponiamo che la società immobiliare Maggi S.p.A. acquisti un terreno da un privato il signor Rossi offrendo in permuta un appartamento che sarà realizzato su quel terreno. Il corrispettivo della permuta è stabilito pari a € 200.000. Si prevedono oneri notarili per € 20.000 e imposte per € 6.000. Alla stipula del contratto di permuta la società Maggi S.p.A. registrerà nella sua contabilità l'acquisto del terreno:

Terreni	a	Debiti v/fornitore Rossi		200.000,00
---------	---	--------------------------	--	------------

Successivamente si **registrano** gli **oneri notarili** e le **imposte**:

Terreni	a	Diversi		26.000,00
		Notaio Bianchi	20.000,00	
		Debiti tributari	6.000,00	

Contestualmente all'acquisto del terreno l'impresa Maggi S.p.A. provvede a **fatturare** la **futura vendita** dell'appartamento:

Diversi	a	Diversi		26.000,00
Credito vs cliente Bianchi			200.000,00	
Banca			8.000,00	
	a	Acconto da cliente Rossi	200.000,00	
	a	IVA a debito	8.000,00	

Si **compensa** il **credito** ed il **debito** nei confronti del signor Rossi:

Debiti v/fornitore Rossi	a	Credito vs cliente Bianchi		200.000,00
--------------------------	---	----------------------------	--	------------

Alla **consegna** dell'**appartamento** avremo:

Debiti v/fornitore Rossi	a	Immobile c/vendite		200.000,00
--------------------------	---	--------------------	--	------------

A.1.5 Provvigioni attive

Contenuto

Il compenso corrisposto dalla ditta mandante agli agenti di commercio, per l'espletamento degli obblighi tipici previsti dal codice civile, prende il nome di "provvigione".

IVA

Ai sensi dell'art. 6, comma 3, D.P.R. 633/1972, "Le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo".

Ne consegue che le attività dell'agente divengono rilevanti ai fini dell'IVA al momento del pagamento delle provvigioni da parte della ditta mandante (momento di effettuazione dell'operazione attiva).

Ai sensi dell'art. 21, comma 4, D.P.R. 633/1972, ricevuta notizia dell'avvenuto pagamento, l'agente ha l'obbligo di emissione della fattura. Prima di tale momento, l'emissione della fattura è solo volontaria e non costituisce un obbligo fiscale per l'agente. Se l'agente decide di emettere fattura anteriormente al momento in cui percepisce il compenso, in base al comma 4 dell'art. 6 del D.P.R. 633/1972, ai fini IVA l'operazione si considera comunque già "effettuata" alla data della fattura.

Ai sensi dell'art. 1749, comma 2, c.c., la ditta preponente può legittimamente liquidare e pagare le provvigioni al più tardi l'ultimo giorno del mese successivo al trimestre solare nel quale cade il momento di "maturazione", come individuato in base alla clausola contrattuale riferita all'art. 1748 c.c. (che stabilisce la maturazione del diritto alle provvigioni).

☐ Valutazioni di bilancio

L'art. 2423-bis c.c., rubricato "Principi di redazione del bilancio", prevede, al comma 1, n. 3), che nella redazione del bilancio "[...] si deve tenere conto dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio, indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento".

Come precisato dal principio contabile nazionale OIC n. 11, la correlazione dei costi con i ricavi dell'esercizio si realizza in uno dei seguenti modi:

- a. per *associazione di causa a effetto*, da intendersi nel senso che vengono imputati all'esercizio tutti i costi, certi o presunti, che hanno "causato" i ricavi di competenza;
- b. per *ripartizione dell'utilità o funzionalità pluriennale* su base razionale e sistematica, in mancanza di una più diretta associazione con i ricavi (è il caso tipico, per esempio, della procedura di ammortamento dei costi sostenuti per l'acquisizione di immobilizzazioni dotate di una vita economica utile finita);
- c. per *imputazione diretta al conto economico* dell'esercizio, o perché associati al tempo, o perché è venuta meno l'utilità o la funzionalità del costo, in particolare nei seguenti casi:
 - quando i costi esauriscono per intero la loro utilità nell'esercizio in cui sono sorti, oppure non è identificabile o valutabile la loro utilità economica futura;
 - quando, per i costi "sospesi" in precedenti esercizi, viene meno o non sia identificabile o valutabile l'utilità economica futura;
 - da ultimo, quando i criteri di correlazione dei costi ai ricavi esposti in precedenza non sono di sostanziale utilità.

Avendo riguardo al caso in esame, il principio contabile nazionale OIC n. 11 individua proprio nelle *provvigioni* una delle tipologie di fenomeno a cui più tipicamente deve essere applicato il metodo individuato dalla precedente lett. a, ai fini dell'applicazione del principio di competenza. Quindi, sulla base di tale precisazione, le provvigioni passive devono considerarsi di competenza dello stesso esercizio sociale in cui sono imputati i ricavi per cui le provvigioni sono dovute.

Analogamente, il principio contabile nazionale OIC n. 19, al par. I.VII.b., precisa che: "I debiti sorti per operazioni di finanziamento o per ragioni diverse dall'acquisizione di beni e servizi sono rilevati in bilancio quando esiste l'obbligazione dell'impresa verso la controparte. In particolare:

- i mutui sono rilevati se si è verificata l'erogazione dei fondi;
- i prestiti obbligazionari sono rilevati nei limiti in cui sono stati sottoscritti;
- gli stipendi e le ritenute, i contributi sociali ecc. sono rilevati secondo la loro competenza temporale;
- le provvigioni e le royalties su vendite sono rilevate contestualmente al maturare dei relativi ricavi".

Pertanto il principio di correlazione poc'anzi richiamato andrà applicato con maggiore attenzione, laddove la provvigione spetti all'agente in un esercizio precedente rispetto a quello in cui i correlati ricavi sono da ritenersi realizzati in capo al preponente.



Caso professionale

Si ipotizzi che tra l'agente Rossi e la Maggi S.p.a. si stipuli un contratto in forza del quale il diritto alla provvigione maturi nel momento in cui l'affare venga concluso tra il preponente e il terzo. Nel caso in cui il preponente invii la merce al terzo nell'esercizio sociale successivo (X+1) rispetto a quello in cui è stato siglato il contratto di fornitura (X) e atteso che il preponente potrà contabilizzare il ricavo nell'esercizio in cui si verifica il passaggio della proprietà del bene, quindi al momento della consegna dello stesso (X+1) la società preponente dovrà contabilizzare il costo relativo alla provvigione già nell'esercizio X, ovvero sia nell'esercizio in cui matura in favore dell'agente il diritto a percepire la provvigione.

Tuttavia, la società preponente sarà tenuta a "sospendere" detto costo, dovendo farlo concorrere alla formazione del risultato dell'esercizio sociale in cui sarà contabilizzato il ricavo derivante dalla vendita procurata dall'agente (X+1).

Sotto il profilo contabile, si ritiene che nel bilancio relativo all'esercizio sociale X la rappresentazione dei predetti accadimenti amministrativi possa essere la seguente:

Costi per servizi	a	Debiti v/fornitori di servizi
-------------------	---	-------------------------------

Rilevazione del costo sostenuto dalla società preponente per provvigioni:

Ratei e risconti	a	Costi per servizi
------------------	---	-------------------

Nell'esercizio X+1 si avrà:

Crediti verso clienti	a	Ricavi
-----------------------	---	--------

Rilevazione del ricavo derivante dalla vendita alla data di consegna o di spedizione della merce:

Costi per servizi	a	Ratei e risconti
-------------------	---	------------------

☐ IRES

Ai sensi dell'art. 109, comma 2, lett. b, Tuir, i corrispettivi delle prestazioni di servizi si considerano conseguiti alla data in cui le prestazioni si considerano ultimate.

Nel caso del contratto d'agenzia, in astratto, si potrebbe alternativamente considerare che il momento in cui la prestazione si può correttamente considerare "ultimata" è:

- l'esercizio in cui viene stipulato il contratto preponente-cliente;
- l'esercizio (che potrebbe anche essere successivo) in cui ha luogo la fornitura dei beni o dei servizi da parte dell'impresa mandante;
- l'esercizio in cui si verifica il pagamento da parte del cliente (il cosiddetto "buon fine").

A tale proposito, l'Agenzia delle Entrate nella Ris. n. 115/E dell'8 agosto 2005 stabilisce che si deve ritenere ultimata la prestazione e imponibile il relativo compenso, alla data in cui si conclude il contratto tra il preponente e il terzo: in tale momento si deve considerare conclusa la prestazione da parte dell'agente, atteso che il suo obbligo, ai sensi dell'art. 1742 del c.c., è quello di promuovere la conclusione di contratti.

Tale discusso orientamento è stato successivamente oggetto di integrazione e di parziale rivisitazione da parte della medesima Amministrazione finanziaria, la quale - nella Ris. n. 91/E del 12 luglio 2006 - ha accolto le osservazioni della dottrina relativamente all'individuazione dell'esercizio di competenza dei costi sostenuti dall'impresa preponente.

Le posizioni assunte a tale proposito con la Ris. n. 115/E/2005, infatti, se non determinavano alcun problema nel caso in cui si verificasse in un unico esercizio tanto la conclusione, quanto l'esecuzione della prestazione da parte del preponente, determinavano, invece, seri problemi contabili e fiscali nell'ipotesi, non infrequente, in cui l'esercizio nel quale fosse avvenuta la fornitura della merce da parte del preponente fosse diverso rispetto a quello in cui l'agente matura il diritto al percepimento della propria provvigione.

In tale caso, infatti, in base alle regole civilistiche, il preponente avrebbe dovuto imputare - come in precedenza illustrato - i ricavi nell'esercizio in cui avveniva la consegna, trascinando "per correlazione" in tale esercizio anche la contabilizzazione dei relativi costi, tra cui quello delle provvigioni da corrispondere all'agente.

La situazione è riassumibile come nella tabella seguente:

Fonte	Competenza costo per il preponente
Ris. n. 115/E/2005	Esercizio di stipula del contratto tra preponente e cliente
Ris. n. 91/E/2006	Esercizio di consegna dei beni al cliente

☐ UNICO SC 2015

In UNICO le provvigioni attive devono essere indicate nel rigo **RF1**.

A.1.6 Ricavi in valuta

☐ Concetto

I ricavi e i proventi, i costi e gli oneri relativi ad operazioni espresse originariamente in valuta sono determinati con riferimento al **cambio corrente** alla data nella quale la relativa operazione è compiuta (art. 2425-bis, c. 2, c.c.).

Quotazione	
	Quotazione "incerto per certo" Quotazione "certo per incerto"
Controllore in euro	= importo in valuta × Tasso di cambio = importo in valuta/T

Al momento in cui la **transazione** commerciale o finanziaria viene **conclusa**, si rileva:

- il costo o il ricavo;
- il debito o il credito (in alternativa l'uscita o l'entrata in valuta).

La scelta del tasso di cambio è riepilogata nella tabella seguente:

Riferimenti per la scelta del tasso di cambio	
Cessione di beni	Data della consegna o della spedizione (clausola <i>incoterms</i>)

Cessione di beni immobili o di beni mobili registrati	Data dell'atto con il quale si procede al trasferimento del diritto di proprietà
Acconti versati	Data del giorno di pagamento
Acconti incassati	Data del giorno di incasso
Interessi	Media del periodo di riferimento
Dividendi	Data dell'assemblea dei soci

☐ IRES

Per quanto riguarda **i crediti ed i debiti non immobilizzati**, l'art. 110, c. 3, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 prevede, ai fini delle imposte sui redditi, che:

- la valutazione secondo il cambio alla data di chiusura dell'esercizio dei crediti e dei debiti in valuta, anche sotto forma di obbligazioni, di titoli cui si applica la disciplina delle obbligazioni ai sensi del codice civile o di altre leggi o di titoli assimilati, non assume rilevanza;
- si tenga conto della valutazione al cambio della data di chiusura dell'esercizio delle attività e delle passività per le quali il rischio di cambio è coperto, qualora i contratti di copertura siano anche essi valutati in modo coerente secondo il cambio di chiusura dell'esercizio.

Invece, per quanto riguarda **i crediti ed i debiti immobilizzati**, non assumono più rilevanza fiscale gli utili e le perdite che emergono dalla conversione delle poste in valuta al cambio di fine esercizio. Conseguentemente è necessario operare all'interno del modello UNICO le opportune variazioni fiscali.

POSTE ATTIVE E PASSIVE	
Voce in valuta	Valutazione di bilancio e regime fiscale
- Crediti iscritti sia nelle immobilizzazioni che nel circolante	Adeguamento al cambio del 31 dicembre Utili su cambi: non tassabili.
- Debiti sia a breve che a lungo termine	Perdite su cambi: Indeducibili Stanziare le imposte differite.
- Disponibilità liquide (cassa e c/c bancari in valuta)	Adeguamento al cambio del 31 dicembre Secondo la dottrina: nessuna variazione fiscale (differenze cambi da considerare realizzate).
- Immobilizzazioni immateriali e materiali acquistate con prezzo in valuta	Da mantenere al cambio storico: nessun adeguamento al cambio di fine esercizio. Nessuna differenza cambi da valutazione e quindi nessuna variazione fiscale.
- Immobilizzazioni finanziarie: titoli, strumenti finanziari e partecipazioni denominati in valuta	Da mantenere al cambio storico: nessun adeguamento al cambio di fine esercizio. Eventuale svalutazione per perdite di valore durevoli. Nessuna differenza cambi da valutazione e quindi nessuna variazione fiscale.
- Titoli e partecipazioni dell'attivo circolante denominati in valuta	Se svalutati in base all'andamento del mercato a fine esercizio, il nuovo valore si converte al cambio del 31 dicembre. Si applicano le regole ordinarie per la deducibilità fiscale di svalutazioni di titoli e partecipazioni (art. 94, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917).
- Rimanenze di merci o materie acquistate con prezzo in valuta	Da mantenere al cambio storico: nessun adeguamento al cambio di fine esercizio. Eventuali svalutazioni rispetto al costo si determinano secondo regole ordinarie. Nessuna differenza cambi da valutazione e quindi nessuna variazione fiscale.
- Lavori in corso su ordinazione per contratti in valuta	I corrispettivi maturati e non ancora fatturati, e/o non coperti da anticipi o acconti liquidati dal committente, vanno convertiti al cambio del 31 dicembre. Il valore, cioè, viene iscritto direttamente al cambio di fine anno e non vi sono differenze cambi da adeguamento. Nessuna differenza cambi da valutazione e quindi nessuna variazione fiscale. Il valore iscritto assume piena rilevanza fiscale.
- Anticipi/acconti ricevuti da clienti o corrisposti a fornitori a fronte di beni e servizi	Attività e passività non monetarie: da mantenere al cambio storico di incasso o pagamento, in quanto non si tradurranno in una somma di denaro. Nessuna differenza cambi da valutazione e quindi nessuna variazione fiscale.
- Ratei e risconti attivi e passivi	I ratei vengono iscritti direttamente al cambio di fine esercizio: nessun adeguamento. I risconti (poste non monetarie assimilate agli anticipi) sono rilevati, e vengono mantenuti, al cambio storico dell'incasso o del pagamento effettuato in via anticipata. Nessuna differenza cambi da valutazione e quindi nessuna variazione fiscale.

Riflessi sulla nota integrativa

Quanto all'informativa da fornire in nota integrativa sulle operazioni in valuta estera si segnala l'onere da parte del redattore del bilancio di indicare:

- a. "i criteri applicati (...) nella conversione dei valori non espressi all'origine in moneta avente corso legale nello Stato" (art. 2427, comma 1, punto 1);
- b. "distintamente per ciascuna voce, l'ammontare dei crediti e dei debiti di durata residua superiore a cinque anni, e dei debiti assistiti da garanzie reali su beni sociali, con specifica indicazione della natura delle garanzie e con specifica ripartizione secondo le aree geografiche" (art. 2427, comma 1, punto 6, modificato dal legislatore della riforma del diritto societario per dar conto del "rischio Paese");
- c. "eventuali effetti significativi delle variazioni nei cambi valutari verificatesi successivamente alla chiusura dell'esercizio" (art. 2427, comma 1, punto 6-bis, c.c.);
- d. "origine, possibilità di utilizzazione e distribuibilità", oltre all'"avenuta utilizzazione nei precedenti esercizi" della riserva per utili su cambi da valutazione (art. 2427, comma 1, punto 7-bis, c.c.).

Riflessi sulla relazione sulla gestione

In merito al conto, non si devono fornire specifiche informazioni nella relazione sulla gestione.

Variazioni IRES

Quanto ai componenti economici espressi in valuta non di conto, l'art. 110, comma 2, Tuir (che effettua un espresso rimando all'art. 9 in tema di "valore normale") ne sancisce la rilevanza fiscale sulla base dei valori rilevati al cambio alla data di effettuazione dell'operazione da cui derivano; se tuttavia il pagamento o l'incasso avvengono in data antecedente il momento di effettuazione dell'operazione, la loro valutazione avviene sulla base del cambio rilevato in quest'ultima data.

Variazioni IRAP

Il conto fa parte di una posta che entra nella formazione dell'imponibile IRAP.

A.1.7 Ricavi da assegnazione di beni ai soci

Concetto

L'assegnazione di beni ai soci rientra tra le modalità di liquidazione e comporta sempre, al pari della liquidazione della quota in danaro, un'operazione correlata sulle riserve disponibili e sul capitale.

Con la fuoriuscita di un asset sociale si realizzerà, infatti, una riduzione del patrimonio netto della società cui si accompagnerà anche una riduzione delle passività perché si estingue il debito della società con il socio recedente.

IVA

L'assegnazione dei beni ai soci può essere soggetta sia ad imposta IVA sia a imposta di registro. Normalmente ai sensi dell'art. 2 comma 2 n. 6 D.P.R. 633/1972 costituisce operazione imponibile IVA: si tratta di un'ipotesi di "autoconsumo esterno" con emissione di una autofattura da parte della società. Il legislatore IVA in definitiva considera l'assegnazione di beni come una cessione a titolo oneroso degli stessi.

Con riferimento ai beni immobili giova ricordare che di conseguenza saranno applicabili a seconda ovviamente della qualifica del socio recedente/assegnatario:

- il prezzo valore;
- le agevolazioni prima casa;
- l'agevolazione dell'1% (per le società di trading immobiliare).

IRES

Per quanto riguarda le imposte sui redditi, l'assegnazione al socio di un bene in natura può generare:

- una plusvalenza, qualora l'assegnazione riguardi un bene patrimoniale (immobili, cespiti, ecc.), costituita dalla differenza tra valore normale del bene e costo fiscalmente riconosciuto dello stesso (art. 86, c. 1, lett. c, e c. 3, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917). Tale plusvalenza concorre per intero alla formazione del reddito d'impresa nell'esercizio di realizzo, senza possibilità di rateizzazione della stessa, poiché il c. 4 dell'art. 86 consente tale differimento solo per le plusvalenze realizzate ai sensi dell'art. 86, c. 1, lett. a e b, D.P.R. 917/1986 ossia quelle realizzate a seguito di cessione a titolo oneroso o a seguito di risarcimento in forma assicurativa per la perdita o il danneggiamento dei beni strumentali. È bene evidenziare che, laddove l'assegnazione al socio generasse una minusvalenza (valore normale inferiore al costo fiscale del bene), questa non è più deducibile, a seguito della soppressione del richiamo, nell'art. 101, c. 1, lett. c, D.P.R. 917/1986 alla lett. c del citato art. 86 dello stesso D.P.R. 917/1986 ad opera dell'art. 36 c. 18, D.L. 223/2006;
- un ricavo, qualora l'assegnazione riguardi un "bene merce", ossia un bene che costituisca l'oggetto proprio dell'attività d'impresa (art. 85 c. 2, D.P.R. 917/1986); tale ricavo è quantificato in base al valore normale del bene.

Scritture di assestamento

Il conto trae alimento dalle seguenti scritture di assestamento.

Crediti v/ Socio Rossi	a	Ricavi per assegnazione di beni ai soci
------------------------	---	---

a IVA a debito

Riflessi sulla nota integrativa

In merito al conto, non si devono fornire specifiche informazioni nella nota integrativa.

Riflessi sulla relazione sulla gestione

In merito al conto, non si devono fornire specifiche informazioni nella relazione sulla gestione.

Variazioni IRES

Il **valore normale** dei beni "autoconsumati" (assegnati ai soci) o destinati a **finalità estranee** a quelle dell'impresa viene collocato nel rigo RF32 "Altre variazioni in aumento" con codice 5.

Variazioni IRAP

Il conto fa parte di una posta (B.7) *Costi per servizi* del conto economico civilistico) che entra nella formazione dell'imponibile IRAP.

A.1.8 Ricavi da immobili strumentali (imprese immobiliari con tassazione catastale)

Concetto

Si tratta di ricavi derivanti da immobili a destinazione abitativa posseduti da società immobiliari di gestione concessi in locazione a terzi. Ci si riferirà alla tassazione dei proventi scaturenti da **immobili patrimonio locati** e situati nel territorio dello Stato (quelli situati all'estero, per espresso rinvio dell'art. 90, comma 1, del Tuir, sono trattati come redditi diversi ex art. 70, comma 2). Gli immobili patrimonio devono consistere in fabbricati civili destinati ad uso abitativo classificati nella categoria catastale A ad esclusione di quelli classificati A/10. Per gli immobili in questione viene esclusa la strumentalità per destinazione ed i relativi ricavi partecipano alla formazione del reddito d'impresa in base alle regole fissate dall'art. 90 del Tuir il quale prevede per questa categoria di immobili due possibili modalità di tassazione. Nel caso di immobili non locati, la tassazione avviene in base alle regole proprie dei redditi di natura fondiaria mentre nel caso in cui gli stessi siano concessi in locazione bisognerà procedere al confronto del reddito medio ordinario del cespite con quello desunto dalle scritture contabili. Il reddito medio ordinario parteciperà alla formazione della base imponibile solamente nel caso in cui la sua misura sia superiore all'importo dei canoni risultanti dal contratto di locazione diminuito delle spese di manutenzione ordinaria (la cui deduzione è concessa entro un limite massimo del 5%). La tassazione del provento tenendo conto del valore catastale del bene avviene, quindi, nel caso in cui l'immobile sia sfitto e nel caso in cui il reddito medio ordinario sia superiore ai canoni risultanti dal contratto al netto delle spese di manutenzione ordinaria.

Valutazione di bilancio

I ricavi conseguiti nell'esercizio delle attività di cui sopra rappresentano dei componenti positivi di reddito che vanno ricompresi nel "Valore della Produzione" alla macroclasse A) del Conto Economico.

Riflessi sulla nota integrativa

In merito al conto, i riflessi sulla nota integrativa sono i seguenti.

Contenuto	Modalità di esposizione	Fonte
Ripartizione dei ricavi di vendita secondo categorie di attività e secondo aree geografiche	Tabella	Art. 2427, comma 1, n. 10, c.c.

Variazioni IRES

L'art. 90 del Tuir prevede la tassazione sulla base del reddito medio ordinario in presenza di immobili non locati o di immobili il cui reddito medio ordinario sia superiore al valore dei canoni risultanti dal contratto di locazione al netto delle spese di manutenzione ordinaria.

Nel primo caso bisognerà procedere ad una variazione in aumento considerando il reddito medio ordinario dell'immobile e per l'intero importo delle spese relative all'immobile considerate non deducibili.

Nel secondo caso, invece, bisognerà procedere ad una variazione in diminuzione per l'intero importo dei canoni percepiti e ad una variazione in aumento per l'importo del reddito medio ordinario relativo al bene. Andrà, inoltre, effettuata una variazione in aumento relativamente alla quota di spese di manutenzione ordinaria che supera l'ammontare percentuale massimo concesso in deduzione; per espressa previsione del comma 2 art. 90 Tuir, sono indeducibili le quote di ammortamento ed i canoni di leasing contratti per l'acquisto degli immobili patrimonio. Per questi costi dovrà procedersi ad una variazione in aumento.

Tra le spese indeducibili di cui al comma 2 del Tuir non vanno ricompresi gli interessi passivi relativi ai finanziamenti contratti a fronte dell'acquisizione degli immobili in questione (immobili patrimonio). Tali interessi risulteranno deducibili entro i limiti previsti dall'art. 96 del Tuir. Questa regola subisce una deroga in

quanto (fino a quanto non si procederà alla riforma del regime fiscale delle imprese immobiliari) nei limiti fissati dal predetto art. 96 (test del ROL) non rientrano gli interessi passivi riguardanti finanziamenti garantiti da ipoteca su immobili destinati ad essere concessi in locazione.

☐ UNICO SC 2015

Nel *Quadro RF – Determinazione del reddito d’impresa*, in relazione al punto precedente, al rigo RF10 andrà inserito l’importo dei redditi derivanti da immobili patrimonio mentre al rigo RF11 andranno inserite le spese non deducibili relative ai predetti immobili.

Al rigo RF39, invece, andrà inserito l’importo dei proventi relativi agli immobili patrimonio nel caso in cui alla formazione dell’imponibile partecipi il reddito medio ordinario.

☐ Variazioni IRAP 2015

Le società determinano il valore della produzione ai sensi dell’art. 5 del d.lgs. 446/1997 pertanto faranno partecipare i costi ed i ricavi come contabilizzati.



Giurisprudenza

Definizione di immobili patrimonio	Secondo la Corte di Cassazione l’immobile locato da una società immobiliare di gestione non può essere considerato strumentale all’attività imprenditoriale.	Corte Cass. Sent. 1367/1983
------------------------------------	--	--------------------------------

☐ Circolari e risoluzioni ministeriali

Componenti negativi deducibili ex art. 90, c. 2, del Tuir	In linea generale, la determinazione del reddito degli immobili patrimonio secondo le regole dei redditi fondiari ha come implicazione principale l’impossibilità di dedurre dal reddito d’impresa la quasi totalità dei costi relativi agli immobili. La regola contenuta al comma 2 dell’art. 90 assume carattere speciale e derogatorio rispetto al principio generale di inerenza dei componenti negativi di reddito.	Circ. 13 febbraio 2006, n. 6
---	---	------------------------------

**Estratto dal libro "Bilancio e dichiarazione dei redditi 2015"
edito da Maggioli Editore**

Indice dei principali argomenti del volume

- Principi contabili
- Ires/Irap
- Dichiarativi
- Prassi e giurisprudenza
- Casi professionali commentati

Aggiornato con le novità della Legge di Stabilità

- Tfr in busta paga
- Nuovo regime IRAP del costo del lavoro
- Credito d' Imposta

Se sei interessato ad acquistare il libro clicca qui

maggio 2015

di Raffaele D'Alessio - Valerio Antonelli

www.commercialistatelematico.com

È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente