



fisco e tributi

CIRCOLARE QUINDICINALE PER L'ASSOCIATO

numero 12 del 15 ottobre 2020

NOTIZIE IN SINTESI

- ❖ Agevolazioni (p.2)
- ❖ Cessione partecipazione estera (p.2)
- ❖ Immobile da demolire e ricostruire (p.2)
- ❖ Iva (p.2)

NEWS E INFORMATIVE

- ❖ Compilazione modello Irap 2020: occorre intervenire sui quadri IS e IR (p.3)
- ❖ Fino a 200.000 euro di spesa, il contributo Sabatini è erogato in un'unica soluzione (p.7)
- ❖ Auto in uso promiscuo al dipendente: nuove misure del benefit solo per le immatricolazioni avvenute dal luglio 1°2020 (p.8)

APPROFONDIMENTI

- ❖ La contabilizzazione dei fabbricati e lo scorporo dei terreni (p.12)
- ❖ Trattamento civilistico, contabile e fiscale di acconti e caparre (p.17)

SCADENZIARIO

- ❖ Principali scadenze dal 1 ottobre al 15 ottobre 2020 (p.24)



NOTIZIE IN SINTESI

AGEVOLAZIONI

Definita la percentuale del credito d'imposta sanificazione

L'Agenzia delle entrate, con provvedimento direttoriale dell'11 settembre 2020, protocollo n. 302821, ha individuato la percentuale di cui al punto 5.4 del provvedimento 10 luglio 2020, protocollo n. 259854, relativa al credito d'imposta per la sanificazione e l'acquisto dei dispositivi di protezione, di cui l'articolo 125, D.L. 34/2020, in misura pari al 15,6423%.

(Agenzia delle entrate, provvedimento, 11/09/2020, prot. n. 302821)

CESSIONE PARTECIPAZIONE ESTERA

Calcolo delle plusvalenze per la cessione di partecipazioni estere

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 344/2020, ha chiarito che, in caso di cessioni di partecipazioni estere, per la denominazione del costo si deve far riferimento ai cambi del giorno di effettuazione dell'operazione (nel caso di specie l'esercizio di un diritto di opzione) come determinati della Banca d'Italia. Inoltre, come già affermato con la circolare n. 165/E/1998, con le commissioni di intermediazione applicate sulla compravendita di azioni sono da considerarsi quali costi inerenti all'operazione in quanto incidenti in diminuzione del corrispettivo effettivamente percepito.

(Agenzia delle entrate, risposta a interpello n.344/2020)

IMMOBILE DA DEMOLIRE E RICOSTRUIRE

Non è terreno edificabile l'immobile da demolire e ricostruire

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 331/2020, ha confermato l'indirizzo di cui alla precedente circolare n. 23/E/2020, secondo cui, in rettifica ai precedenti documenti di prassi, non rappresenta una cessione di terreno edificabile, bensì di immobile, quella avente a oggetto un fabbricato che sarà oggetto di successiva integrale demolizione e ricostruzione.

(Agenzia delle entrate, risposta a interpello n.331/2020)

IVA

Solo la buona fede salva il cedente dalla finta cessione all'esportazione

In tema di Iva, la non imponibilità delle cessioni di beni asseritamente destinati all'esportazione, subordinata dall'articolo 8, comma 1, lettera c) D.P.R. 633/1972 alla dichiarazione scritta di responsabilità del cessionario in ordine alla destinazione del bene fuori del territorio della Unione Europea e al possesso dei requisiti soggettivi e oggettivi previsti dalla norma, viene meno qualora si accerti che i beni non sono stati effettivamente esportati e che tale dichiarazione è ideologicamente falsa, nel qual caso l'obbligo del



cedente di assolvere successivamente l'Iva su tali beni può essere escluso solo nella misura in cui risulti provato che egli abbia adottato tutte le misure ragionevoli in suo potere, al fine di assicurarsi che la cessione effettuata non lo conducesse a partecipare alla frode (cfr. sentenze n. 7389/2012 e n. 12751/2011).

(Cassazione – ordinanza - 12/2/2020 – 11/9/2020)

NEWS E INFORMATIVE

COMPILAZIONE MODELLO IRAP 2020: OCCORRE INTERVENIRE SUI QUADRI IS E IR

Con la **circolare n. 25/E/2020** l'Agenzia delle entrate ha fornito importanti chiarimenti che introducono nuovi oneri compilativi con riferimento al presente modello di dichiarazione Irap 2020 relativo al periodo d'imposta 2019, il cui ordinario termine di trasmissione telematica scade il prossimo 30 novembre 2020.

I nuovi adempimenti sui quali dovranno cimentarsi i contribuenti nei prossimi mesi sono riconducibili:

- alla previsione riguardante l'azzeramento del saldo Irap 2019 e del 1° acconto Irap 2020 contenuta nell'articolo 24 del cosiddetto Decreto Rilancio (D.L. 34/2020), recentemente convertito dalla L. 77/2020, che determina con riferimento al solo azzerato saldo Irap 2019 un obbligo di compilazione della sezione XVIII del quadro IS del modello Irap 2020 rubricata "Aiuti di Stato";
- al caso del mancato integrale utilizzo in compensazione – entro la presentazione del modello Irap 2020 - dell'eccedenza Irap riferita al periodo d'imposta 2018, che determina una particolare modalità di compilazione del quadro IR del modello di dichiarazione Irap 2020.

Infine, sempre con la circolare n. 25/E/2020, l'Agenzia offre utili indicazioni in merito alla corretta determinazione degli acconti relativi al 2020.

La compilazione del quadro IS in caso di azzeramento del saldo Irap 2019

Con la circolare n. 25/E/2020 l'Agenzia delle entrate "introduce" un inatteso obbligo dichiarativo nel modello di dichiarazione Irap 2020, con riferimento ai casi nei quali i contribuenti hanno potuto beneficiare dell'azzeramento del saldo Irap 2019 al verificarsi delle condizioni contemplate dall'articolo 24 del cosiddetto Decreto Rilancio (D.L. 34/2020), convertito dalla L. 77/2020. L'adempimento, in particolare, consiste nella compilazione della sezione XVIII del quadro IS dedicata ad accogliere i dati relativi agli aiuti di stato.

È importante segnalare che l'obbligo riguarda per ora il solo caso dell'azzeramento del saldo Irap 2019 mentre della indicazione dell'azzeramento del 1° acconto 2020 ce ne dovremo preoccupare verosimilmente nel modello dichiarativo del prossimo anno.

L'articolo 24, Decreto Rilancio stabilisce che le disposizioni in esso previste "si applicano nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dalla Comunicazione della Commissione Europea del 19 marzo 2020 C(2020) 1863 final Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del Covid-19 e successive modifiche".



Inoltre, come previsto dal punto 20 della Comunicazione del 19 marzo 2020, le misure di aiuto applicate sulla base del *Framework* temporaneo possono essere cumulate con gli aiuti previsti dai Regolamenti “*de minimis*”, a condizione che siano rispettate le disposizioni e le norme relative al cumulo previste da tali regolamenti.

Di conseguenza, anche il beneficio di cui all’articolo 24, D.L. 34/2020 può essere cumulato con gli aiuti previsti dai:

- Regolamento UE 1407/2013 relativo agli aiuti “*de minimis*”,
- Regolamento UE 1408/2013 relativo agli aiuti “*de minimis*” nel settore agricolo,
- Regolamento UE 717/2014 relativo agli aiuti “*de minimis*” nel settore della pesca e dell’acquacoltura,
- Regolamento UE 360/2012 relativo agli aiuti di importanza minore (“*de minimis*”) concessi a imprese che forniscono servizi di interesse economico generale (SIEG),

sempre che siano rispettate le disposizioni e le norme relative al cumulo previste da tali regolamenti.

Va, infine, ricordato, che l’indicazione degli aiuti nel relativo prospetto dichiarativo è necessaria e indispensabile ai fini della legittima fruizione degli stessi e che la compilazione è richiesta anche in caso di aiuti maturati nel periodo d’imposta di riferimento della dichiarazione ma non fruiti nel medesimo periodo. Relativamente alle modalità di compilazione della sezione XVIII del quadro IS la circolare n. 25/E/2020 precisa di indicare:

- nella casella «Tipo aiuto», il codice 1;
- nella colonna 1 «Codice aiuto», il codice 999;
- nella colonna 3 «Quadro», il quadro IR;
- nelle successive colonne 4 «Tipo norma», 5 «Anno», 6 «Numero» e 7 «Articolo», rispettivamente, «1», «2020», «34», «24»;
- nella colonna 26 «Tipologia costi», il codice 20;
- nella colonna 29 «Importo aiuto spettante», l’importo del saldo Irap relativo all’anno 2019 non versato per effetto dell’applicazione dell’articolo 24, D.L. Rilancio.

Vediamo un esempio di compilazione.

Esempio

Microimpresa costituita in forma di Srl che opera nel settore meccanico, con sede in Lombardia e che presenta un saldo Irap 2019 pari a 20.000 euro e che risulta azzerato in quanto risultano verificate le condizioni previste dall’articolo 24, D.L. 34/2020. L’esposizione dei dati nel modello dichiarativo, tenendo conto delle istruzioni alla compilazione e dei chiarimenti dell’Agenzia delle entrate si presenta come segue.



Il modello dichiarativo

Sez. XVIII
Aiuti di Stato

BASE GIURIDICA

Codice aiuto	Codice Regione	Quattro	Tipo norma	Anno	Numero	Articolo	Estensione	Numero	Estensione	Lettera
9 9 9		IR	1	2020	34	24				

Forma Giuridica: SR
Dimensione impresa: 1
Codice attività ATCO: 33.12.59
Settore: 1
Tipo SIEG:
Importo totale aiuto spettante: 20.000,00

Tipo aiuto: 1

DATI DEL PROGETTO

IS201

Data inizio:
Data fine:
Codice Regione:
Codice Comune:
CAP:
Tipologia (via, piazza, ecc.):
Indirizzo:
Numero civico:
Tipologia costi: 20
Costi agevolabili: ,00
Intensità di aiuto:
Importo aiuto spettante: 20.000,00

Tra le informazioni da indicare nella citata sezione, il dato meno immediato è probabilmente quello riferito alle dimensioni dell'impresa che va evidenziato nella casella 13.

Per tale indicazione va fatto riferimento alla Raccomandazione 2003/361/CE della Commissione Europea del 6 maggio 2003, che richiede di considerare anche le relative imprese controllate e associate.

Di seguito i parametri dimensionali per identificare il corretto codice da inserire.

Dimensione	Codice	Caratteristiche
Micro impresa	1	- occupate meno di 10 persone - fatturato annuo oppure un attivo di stato patrimoniale non superiori 2 milioni di euro
Piccola impresa	2	- occupate meno di 50 persone - fatturato annuo o un attivo di stato patrimoniale inferiore a 10 milioni di euro
Media impresa	3	- occupate meno di 250 persone - fatturato annuo minore di 50 milioni di euro oppure attivo di stato patrimoniale non superiori 43 milioni di euro
Grande impresa	4	qualora si superino i limiti precedenti
Non classificabile	5	

La compilazione del quadro IR in caso di eccedenza Irap del 2018 non utilizzata

In conseguenza della richiamata disposizione, che prevede l'azzeramento del saldo Irap 2019 e del 1° acconto Irap 2020, ci si è chiesti se l'eccedenza Irap 2018 risultante dal precedente modello Irap 2019, per la quota non utilizzata in compensazione entro la data di presentazione del modello Irap 2020, debba:

- essere portata a riduzione del saldo Irap 2019 (per il quale è previsto l'esonero del versamento) oppure
- possa essere utilizzata in compensazione, ad esempio, del secondo acconto Irap 2020 o in compensazione orizzontale (oppure, in caso di mancato utilizzo totale o parziale, riportata nella dichiarazione successiva).



Nel merito l'Agenzia delle entrate con la circolare n. 25/E/2020 precisa che il saldo Irap relativo al periodo d'imposta 2019, per il quale è previsto l'esonero dal versamento ai sensi dell'articolo 24, deve essere determinato al lordo dell'eccedenza Irap risultante dalla precedente dichiarazione (modello Irap 2019), non ancora utilizzata in compensazione "esterna" (tramite modello F24) e/o "interna", e ciò in quanto l'eventuale utilizzo di tale eccedenza a riduzione del saldo si tradurrebbe, di fatto, in un versamento dello stesso (che, invece, non è dovuto).

L'eventuale utilizzo dell'eccedenza 2018 a scomputo dell'Irap 2019 determinerebbe, nei fatti, una disparità di trattamento tra i contribuenti che hanno già utilizzato l'eccedenza Irap 2018 (rimborso o compensazione esterna) e quelli che, invece, non l'hanno ancora utilizzata.

L'eccedenza Irap 2018 non utilizzata a riduzione del saldo Irap 2019 può essere, pertanto, recuperata con la dichiarazione Irap 2020 ed essere utilizzata secondo le consuete modalità previste per le eccedenze d'imposta:

- compensazione;
- rimborso;
- riporto all'anno successivo.

La compilazione della sezione II del quadro IR

Al fine di far emergere il credito, la circolare n. 25/E/2020 precisa che la sezione II del quadro IR va compilata secondo le regole ordinarie avendo cura, tuttavia, di riportare **nel rigo IR28 "Eccedenza di versamento a saldo"** la quota dell'eccedenza Irap 2018 utilizzata in tale sezione a riduzione del saldo Irap 2019, il cui versamento non è dovuto in applicazione dell'articolo 24, D.L. 34/2020.

Resta comunque fermo, indica il documento di prassi, che l'eccedenza Irap 2018 sarà, invece, utilizzabile a riduzione dell'eventuale quota del saldo Irap 2019 che dovesse eccedere il limite previsto dal § 3.1. del *Framework* temporaneo comunitario sugli aiuti di Stato.

La determinazione degli acconti Irap per il periodo d'imposta 2020

Un'ultima questione trattata nella circolare n. 25/E/2020 attiene alle modalità di determinazione degli acconti Irap per il periodo d'imposta 2020. In particolare ci si è chiesti se il primo acconto dell'Irap relativa al periodo d'imposta 2020 (che non è dovuto ma va scomputato dal saldo da versare per il medesimo periodo d'imposta) ed il secondo acconto (che, invece, deve essere versato) debbano essere determinati sull'imposta complessivamente dovuta per il periodo d'imposta 2019, quindi, tenendo conto anche del saldo relativo a detto periodo, che non è dovuto, oppure escludendo tale importo.

Con il citato documento di prassi l'Agenzia delle entrate ha precisato che, ai fini della determinazione dell'acconto Irap dovuto per il periodo d'imposta 2020 secondo il metodo "storico", deve essere preso a riferimento l'importo indicato nel rigo IR21 (Totale imposta) del modello di dichiarazione 2020 relativo al periodo d'imposta 2019, a prescindere dalla circostanza che il saldo dovuto per tale ultimo periodo, ed indicato nel rigo IR26 (Importo a debito), sia solo "figurativo" (ovvero non debba essere versato per effetto di quanto disposto dall'articolo 24).



FINO A 200.000 EURO DI SPESA, IL CONTRIBUTO SABATINI È EROGATO IN UNICA SOLUZIONE

7

Ammonta a 64 milioni di euro il rifinanziamento della Legge Sabatini previsto ai sensi dell'articolo 60 del D.L. 104/2020 (cd D.L. Agosto). Il Legislatore infatti a fronte delle numerose richieste presentate dalle imprese, nonché delle più recenti modalità che consentono per gli investimenti più ridotti l'erogazione immediata dell'agevolazione in unica soluzione, ha ritenuto necessario stanziare nuove risorse per garantire quantomeno fino a fine anno la copertura delle domande di agevolazione che perverranno dalle aziende.

Si ricorda che i soggetti beneficiari dell'agevolazione in rassegna sono le piccole e medie imprese di tutti i settori economici, fatta eccezione per quelle dei settori finanziario e assicurativo.

Sono inoltre escluse dal beneficio le imprese che non sono nel pieno e libero esercizio dei propri diritti (quindi in liquidazione volontaria o sottoposte a procedure concorsuali) e quelle che risultino in difficoltà ai sensi del Regolamento UE n. 651/2014.

Per quanto riguarda gli investimenti agevolabili, ai fini dell'accesso al beneficio è necessario che essi siano avviati successivamente alla data di trasmissione, a mezzo PEC, della domanda di contributo: al riguardo rileva la data del primo impegno giuridicamente vincolante ad ordinare attrezzature o di qualsiasi altro impegno che renda irreversibile l'investimento.

Sono ammissibili gli acquisti diretti, oppure tramite locazione finanziaria, di macchinari, impianti, beni strumentali, attrezzature, hardware, software e tecnologie digitali, nuovi di fabbrica, da impiegare nel ciclo produttivo dell'azienda e classificabili nell'attivo dello Stato Patrimoniale alle voci B.II.2, B.II.3 o B.II.4.

A titolo esemplificativo ma non esaustivo, sono esclusi quindi dai costi agevolabili quelli per beni usati, le spese per terreni e fabbricati ivi incluse le opere murarie, le prestazioni di servizi e consulenze di qualsiasi genere, singoli beni di importo inferiore a 516,46 euro, al netto dell'IVA, le spese per impianti elettrici ed idraulici nonché quelle per imposte e tasse.

Giova ricordare che i beni, per non perdere il diritto al beneficio, dovranno essere mantenuti in azienda per almeno 3 anni a partire dalla data di ultimazione dell'investimento.

La domanda di contributo che l'azienda intende presentare deve riferirsi ad un investimento di importo compreso tra un minimo di 20.000 euro e un massimo di 4 milioni di euro. Per poter quindi fare domanda di agevolazione sulla Nuova Sabatini il finanziamento per l'acquisto di beni nuovi funzionali direttamente all'attività d'impresa deve essere compreso fra 20 mila euro e 4 milioni di euro. Finanziamenti di minore o maggiore entità non verranno tenuti in considerazione.

Si ricorda che la forma dell'agevolazione è duplice poiché consiste nella concessione:

1. un finanziamento erogato a tasso di mercato da banca convenzionata o da altro intermediario, pari al 100% del costo dell'investimento, della durata massima di 5 anni dalla stipula e comprensivo di eventuale periodo di preammortamento max 12 mesi;
2. un contributo statale erogato direttamente sul c/c dell'azienda e calcolato pari all'ammontare complessivo degli interessi dovuti su un finanziamento di uguale durata a quello appena richiamato e di importo pari all'investimento. Tale contributo, commisurato al costo dell'investimento è pari al:
 - 7,7%, per i beni «ordinari»;
 - 10%, per i beni 4.0 (materiali e immateriali) ricompresi negli Allegati A e B alla legge n. 232/2016 e per quelli aventi valenza ambientale;



- 15%, per i beni 4.0 acquistati dalle piccole imprese del centro/sud Italia.

L'erogazione del contributo statale è riconosciuta in via generale in **6 quote annuali**, salvo che per le domande di agevolazione aventi importo di investimento inferiore a 200.000 € per le quali, alla luce delle recenti novità introdotte dall'articolo 39 del D.L. 76/2020, avviene in un'unica soluzione.

L'agevolazione in oggetto è cumulabile col credito d'imposta fino al 40% per gli investimenti in beni strumentali 4.0 disposto dalla Legge n. 160/2019.

Per quanto riguarda l'iter di accesso, la domanda di agevolazione deve essere compilata in forma elettronica e inviata a mezzo PEC dall'azienda, prima di avviare l'investimento, direttamente alla PEC della banca o alla società di leasing a seconda della modalità di realizzazione dell'investimento. All'atto della presentazione della domanda l'impresa non deve trasmettere i preventivi né le fatture o altri titoli di spesa.

L'iter di accesso prevede che, una volta che l'istituto ha emesso la delibera di finanziamento, entro i successivi 30 giorni il Ministero dello Sviluppo economico emana il provvedimento di ammissione all'agevolazione a cui farà seguito, entro 30 giorni dalla stipula del finanziamento, l'erogazione dello stesso in unica soluzione in favore dell'azienda. Una volta ultimato il progetto, l'azienda potrà inviare quindi tramite l'apposito portale la richiesta di erogazione del contributo statale, che verrà accreditato direttamente sul conto corrente dell'impresa, in quote annuali o in unica soluzione in funzione dell'importo dell'investimento.

Si ricorda infine che sulle fatture sia di acconto che di saldo, occorre apportare apposita dicitura col riferimento all'agevolazione; con specifico riguardo alla fattura elettronica, qualora la predetta dicitura non sia stata apposta secondo le modalità sopra descritte, è consentito procedere alla regolarizzazione, mediante l'emissione di una nota di credito volta ad annullare il titolo di spesa errato e la successiva emissione di un nuovo titolo di spesa.

AUTO IN USO PROMISCUO AL DIPENDENTE: NUOVE MISURE DEI BENEFIT SOLO PER LE IMMATRICOLAZIONI AVVENUTE DAL 1° LUGLIO 2020

Con la **risoluzione n. 46/E/2020** l'Agenzia delle entrate ha precisato che le nuove misure dei *benefit* applicabili in relazione alle auto concesse in uso promiscuo al dipendente per le assegnazioni avvenute a decorrere dallo scorso 1° luglio, riguardano esclusivamente le vetture che parimenti siano state immatricolate a decorrere da tale data.

Il benefit per l'uso promiscuo della vettura

Tra le diverse forme di utilizzo delle auto aziendali, una delle più fiscalmente interessanti è certamente l'uso promiscuo al dipendente: con tale soluzione l'auto viene assegnata al dipendente per la maggior parte del periodo d'imposta perché questi ne faccia un utilizzo tanto aziendale quanto personale.

L'impresa concedente beneficia del diritto alla deduzione dei costi (di acquisto e di esercizio) nella misura del 70%, ottenendo altresì la piena detrazione dell'Iva qualora sia addebitato il corrispettivo per l'utilizzo privato. L'auto concessa dall'azienda al dipendente in uso promiscuo rappresenta una forma di retribuzione "in natura" che si affianca a quella principale "in denaro", soggetta a tassazione quale *fringe benefit*.



Per la quota di utilizzo personale il dipendente subirà quindi una tassazione; tale importo tassabile risulta decurtato dell'eventuale corrispettivo che il dipendente paga al datore di lavoro per detto utilizzo personale. Qualora l'addebito fosse pari al *benefit*, non vi sarebbe alcuna tassazione in capo al dipendente.

Per la gestione del veicolo risulta quindi centrale determinare la quota di *benefit* fiscalmente rilevante. Tale disciplina è stata come noto modificata dalla scorsa Legge di Bilancio per il 2020 (articolo 1, comma 632, L. 160/2019), che ha previsto quanto segue:

- mentre per le assegnazioni avvenute entro il 30 giugno scorso il *benefit* in capo al dipendente viene determinato nella misura forfettaria del 30% con riferimento ad una percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri;
- per i veicoli concessi in uso promiscuo con contratti stipulati a partire dal 1° luglio 2020 ai fini del calcolo del *fringe benefit*, occorre considerare il grado di inquinamento del veicolo, espresso in termini di emissioni di CO₂.

In particolare, la citata disposizione contenuta nella Legge di Bilancio 2020, prevede che l'attuale modalità di calcolo (ferma restando la percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri calcolata sulla base del costo chilometrico Aci, al netto delle somme eventualmente trattenute al dipendente), risulta applicabile sulla base delle seguenti misure:

- 25% per i veicoli con valori di emissione di CO₂ fino a 60g/km;
- 30% per i veicoli con valori di emissione di CO₂ superiori a 60g/km ma non a 160g/km;
- 40% per i veicoli con valori di emissione di CO₂ superiori a 160g/km ma non a 190g/km;
- 50% per i veicoli con valori di emissione di CO₂ superiore a 190g/km.

La norma lasciava un dubbio relativo alla corretta individuazione delle vetture interessate dalla nuova disciplina: nel definire l'ambito oggettivo di applicazione della nuova disposizione, parla di autovetture di "nuova immatricolazione" non chiarendo se si intendesse come tale la vettura immatricolata dal 1° gennaio scorso (data di entrata in vigore della norma) ovvero dal 1° luglio scorso (data di efficacia).

Sul punto l'Agenzia delle entrate, nella richiamata risoluzione n. 46/E/2020, ha chiarito che l'ultima sopra evidenziata è la soluzione corretta affermando che *"in relazione alla portata della locuzione "di nuova immatricolazione", si è dell'avviso che essa vada ricondotta agli autoveicoli, motocicli e ciclomotori immatricolati dal 1° luglio 2020, a nulla rilevando la data di entrata in vigore della legge di bilancio 2020 (1° gennaio 2020)."*

Diversamente, quando dopo il 1° luglio 2020 fossero assegnati veicoli immatricolati precedentemente a tale data, la determinazione del *benefit*, afferma l'Agenzia delle entrate, deve essere ricercata nei principi generali che regolano la determinazione del reddito di lavoro dipendente. In tale caso non sarà possibile utilizzare il valore del *benefit* convenzionale (né sulla base delle nuove regole, né sulla base delle previgenti regole), ma occorre invece far riferimento al valore normale di tale utilizzo, ricordando che il *benefit* dovrà essere fiscalmente valorizzato per la sola parte riferibile all'uso privato dell'autoveicolo, motociclo o ciclomotore, scorporando quindi dal suo valore normale, l'utilizzo nell'interesse del datore di lavoro.

L'Agenzia delle entrate non fornisce indicazioni operative sulla quantificazione di tale *benefit*, limitandosi ad affermare che tali costi *"devono essere individuati sulla base di elementi oggettivi, documentalmente accertabili"*.

Quindi, in definitiva, le situazioni che si possono presentare sono le seguenti:

1. per le concessioni avvenute entro il 30 giugno 2020 continuano ad operare le previgenti disposizioni di determinazione del *benefit* (30% della percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri);



2. Per le concessioni avvenute dal 1° luglio 2020 di vetture immatricolate dal 1° luglio 2020 operano le nuove misure convenzionali del *benefit*, modulate sulla base delle emissioni del veicolo;
3. Per le concessioni avvenute dal 1° luglio 2020 per vetture immatricolate prima di tale data, occorre determinare il *benefit* sulla base del valore normale.

L'ulteriore "stretta" in vigore dal 1° gennaio 2021

Si ricorda infine che, a decorrere dal 1° gennaio 2021, ferme restando le percentuali sopra indicate per i veicoli con emissioni di CO2 sino a 160g/km, per le ultime categorie di veicoli in precedenza elencate, ci sarà un ulteriore incremento pari a:

- 50% per i veicoli con valori di emissione di CO2 superiori a 160g/km ma non a 190g/km;
- 60% per i veicoli con valori di emissione di CO2 superiore a 190g/km

Si riporta un *fac simile* di lettera di assegnazione che – in duplice copia – dovrà accompagnare la concessione del veicolo.

Non risulta necessaria alcuna annotazione sul libretto dell'auto.

Fac simile lettera assegnazione autovettura aziendale in uso promiscuo

INTESTAZIONE AZIENDA

INTESTAZIONE DIPENDENTE

OGGETTO: assegnazione autovettura aziendale in uso promiscuo

Con la presente confermiamo che, come da accordi intercorsi e ad integrazione del contratto di lavoro già in corso, Le viene assegnata in uso promiscuo l'autovettura di proprietà dell'azienda marca modello targa

L'uso del veicolo, pertanto, sarà effettuato sia per l'espletamento delle mansioni aziendali che per esigenze proprie dell'assegnatario.

La concessione dell'auto ad uso promiscuo ha effetto dalla data odierna e varrà per tutta la durata del rapporto di lavoro, salvo insindacabile revoca della scrivente.

Nell'utilizzo della suddetta autovettura:

- è considerato custode della medesima e, come tale, deve seguire tutte le regole che il codice civile prevede;
- le è fatto divieto di concedere l'utilizzo del veicolo a terzi soggetti, anche se familiari;
- le è fatto divieto di modificare o manomettere qualsiasi apparecchiatura o dotazione del veicolo, salva autorizzazione scritta;
- le è fatto obbligo di sottoporre il veicolo a ogni prescritta manutenzione e/o riparazione prevista dal manuale di uso e istruzioni;
- le verranno rimborsate le spese di impiego, se debitamente documentate secondo la normativa vigente;



- le saranno addebitate le multe per infrazioni al Codice della strada, se imputabili al conducente, qualora notificate alla scrivente società.

Ai fini fiscali e previdenziali, il beneficio per la concessione dell'auto ad uso promiscuo viene calcolata assoggettando forfettariamente a Inps e a Irpef una somma pari al (selezionare l'ipotesi applicabile, verificando sul libretto di circolazione della vettura):

- 25% per i veicoli con valori di emissione di CO₂ fino a 60g/km;
- 30% per i veicoli con valori di emissione di CO₂ superiori a 60g/km ma non a 160g/km;
- 40% per i veicoli con valori di emissione di CO₂ superiori a 160g/km ma non a 190g/km (50% dal 2021);
- 50% per i veicoli con valori di emissione di CO₂ superiore a 190g/km (60% dal 2021), rapportata alla percorrenza annua convenzionale di 15.000 Km.

Eventuali somme da lei corrisposte saranno decurtate dal valore di cui sopra; a tal fine viene stabilito che (selezionare l'ipotesi alternativamente applicabile, secondo gli accordi assunti con il dipendente):

- ☐ non è previsto alcun addebito per l'utilizzo personale
- ☐ è previsto il pagamento di un corrispettivo annuo pari a

La sottoscrizione della presente, da parte sua, rappresenta accettazione e conferma di quanto sopra esposto.

Data / /

Firma del Legale Rappresentante

Firma del dipendente per accettazione

per informazioni Ufficio Fiscale Apindustria Brescia:
tel. 03023076 - fax 0302304108 - email fiscale.tributario@apindustria.bs.it



APPROFONDIMENTI

LA CONTABILIZZAZIONE DEI FABBRICATI E LO SCORPORE DEI TERRENI

12

La corretta gestione contabile dei fabbricati richiede particolare attenzione per le ricadute fiscali che si determinano nella individuazione del valore teorico dell'area sulla quale insiste il fabbricato; tale valore deve essere contabilmente evidenziato in modo separato e non viene ammortizzato, in quanto si reputa che non perda mai di valore.

Sul versante fiscale, il Legislatore ha individuato regole forfetarie per la determinazione del valore del terreno; ove queste non coincidano con quelle contabili, si dovrà inevitabilmente gestire un doppio binario.

La collocazione in bilancio dei fabbricati

L'articolo 2424, cod. civ. prevede che le immobilizzazioni materiali siano iscritte nell'attivo dello stato patrimoniale alla voce BII; tra le voci proposte si trova la numero 1), relativa a terreni e fabbricati.

Secondo il documento Oic 16, tale voce può comprendere:

- terreni (ad esempio: pertinenze fondiari degli stabilimenti, terreni su cui insistono i fabbricati, fondi e terreni agricoli, moli, ormeggi e banchine, cave, terreni estrattivi e minerari, sorgenti);
- fabbricati strumentali per l'attività della società (ad esempio: fabbricati e stabilimenti con destinazione industriale, opere idrauliche fisse, *silos*, piazzali e recinzioni, autorimesse, officine, oleodotti, opere di urbanizzazione, fabbricati a uso amministrativo, commerciale, uffici, negozi, esposizioni, magazzini ed altre opere murarie);
- fabbricati che non sono strumentali per l'attività della società ma che:
 - rappresentano un investimento di mezzi finanziari;
 - sono posseduti in ossequio a norme di carattere statutario o previsioni di legge (ad esempio: immobili a uso abitativo, termale, sportivo, balneare, terapeutico; collegi, colonie, asili nido, scuole materne ed edifici atti allo svolgimento di altre attività accessorie);
 - hanno carattere accessorio rispetto agli investimenti strumentali (ad esempio: villaggi residenziali ubicati in prossimità degli stabilimenti per l'abitazione del personale);
- costruzioni leggere.

Si noti, dunque, che nel bilancio finale depositato al registro imprese i terreni e i fabbricati sono compresi in un'unica voce complessiva, mentre il dettaglio di cui si discute in questo intervento riguarda il piano dei conti.

Il costo da iscrivere

L'iscrizione avviene al costo effettivamente sostenuto per l'acquisizione del bene, comprensivo della eventuale Iva indetraibile ed al netto degli sconti incondizionati. Il costo comprende anche gli oneri accessori, che, nel caso dei fabbricati, possono essere:

- i costi notarili per la redazione dell'atto di acquisto;
- le tasse per la registrazione dell'atto di acquisto;
- i costi riferibili alla stipula dell'eventuale preliminare di acquisto;



- gli onorari per la progettazione dell'immobile; i costi per opere di urbanizzazione primaria e secondaria poste dalla legge obbligatoriamente a carico del proprietario;
- i compensi di mediazione.

In linea di principio fanno parte del valore del bene anche gli elementi strutturalmente connessi al suolo e alle costruzioni, che ne accrescono l'utilità e la qualità. Si tratta degli impianti elettrici, idrico sanitari, di aerazione, di climatizzazione, ascensori, montacarichi, pannelli solari integrati nel tetto e nelle pareti, etc.. Di ciò va tenuto conto ai fini della corretta percentuale di ammortamento da utilizzare, seguendo il metodo del "*component approach*". Così, cita il documento Oic 16, se l'immobilizzazione materiale comprende componenti, pertinenze o accessori, aventi vite utili di durata diversa dal cespite principale, l'ammortamento di tali componenti si calcola separatamente dal cespite principale, salvo il caso in cui ciò non sia praticabile o significativo. Se, ad esempio, un ascensore presenta una vita utile di durata inferiore di quella del relativo stabile, il calcolo distinto dell'ammortamento è più corretto e facilita la contabilizzazione nel momento in cui il componente verrà sostituito.

L'ammortamento: individuazione del valore dell'area

Il costo delle immobilizzazioni materiali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo, deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione. La quota di ammortamento imputata a ciascun esercizio si riferisce alla ripartizione del costo sostenuto sull'intera durata di utilizzazione.

Tutti i cespiti sono ammortizzati tranne i cespiti la cui utilità non si esaurisce, come i terreni e le opere d'arte.

Se il valore dei fabbricati incorpora anche quello dei terreni sui quali insistono, il valore del fabbricato va scorporato, anche in base a stime, per determinarne il corretto ammortamento.

I fabbricati che rappresentano una forma di investimento di mezzi finanziari, effettuato da parte della società in base a libere determinazioni degli organi aziendali competenti, non sono ammortizzati se il valore residuo è pari o superiore al valore netto contabile; se sono ammortizzati, il loro piano di ammortamento risponde alle medesime caratteristiche delle altre immobilizzazioni materiali.

I terreni non sono oggetto di ammortamento salvo nei casi in cui essi abbiano un'utilità destinata ad esaurirsi nel tempo come nel caso delle cave e dei siti utilizzati per le discariche.

Si potrebbe porre il problema di individuazione del valore di un terreno nel caso di fabbricato non "cielo-terra", come potrebbe essere, ad esempio, un ufficio posto in una palazzina.

Il documento Oic 16, al riguardo, nulla prevede, mentre l'Agenzia delle entrate ha sancito che lo scorporo debba essere effettuato anche in relazione alle singole unità immobiliari presenti in un fabbricato. Sul versante civilistico, invero, parrebbe più corretto riscontrare l'assenza di un terreno, ma per "adeguarsi" alla richiesta fiscale, molte aziende effettuano comunque lo scorporo.

Si pone, dunque, il principale problema di individuare quale sia il corretto valore da attribuire al terreno, specialmente nel caso di acquisto di un fabbricato già edificato; i principi contabili, infatti, richiedono l'utilizzo di stime, che dovrebbero essere predisposte da tecnici del settore.

Il Fisco, invece, ricorre a metodi di natura forfetaria, in base a quanto stabilito con D.L. 223/2006, che tendono a isolare dal valore fiscalmente riconosciuto quello relativo:

- alle aree occupate dalla costruzione;
- alle aree pertinenziali della medesima.



Pertanto, si è stabilito di individuare il valore del terreno in una quota pari al 20% del costo del fabbricato, ovvero 30% nel caso si tratti di fabbricato industriale.

Per la precisione, il Fisco richiede che il valore da attribuire al terreno sia pari al maggiore tra quello esposto in bilancio e quello ricavabile dalle percentuali di cui sopra.

Si considerano fabbricati industriali quelli destinati alla produzione e trasformazione dei beni, avendo riguardo alla specifica destinazione e prescindendo dalla classificazione catastale o contabile. Così, non rientrano nella categoria dei fabbricati industriali quelli destinati ad una attività commerciale, come un negozio o un deposito per le merci.

Nel caso in cui i fabbricati siano destinati ad attività miste (industriali e non), lo scorporo deve essere effettuato utilizzando la percentuale (del 20 o 30%) relativa all'attività prevalente in termini di metri quadri occupati.

Nel caso in cui, poi, parti del fabbricato siano contemporaneamente destinate ad attività promiscue, si deve ricorrere a criteri oggettivi, tra cui quello del numero di addetti occupati dall'una e dall'altra attività.

Esempio 1 L'acquisto dell'area e la successiva edificazione

I ragionamenti di cui sopra non valgono nell'ipotesi in cui un soggetto avesse acquistato un terreno per edificare, sul medesimo, il proprio fabbricato.

Qui non si rende necessario alcuno scorporo, in quanto il valore non ammortizzabile del terreno risulta già individuato.

Diversi	a Fornitore XY		122
Terreni		100	
Iva su acquisti		22	

La stessa contabilizzazione dovrà essere utilizzata nel caso in cui si acquistasse un terreno già edificato, ma con la presenza di un immobile che non rappresenti un bene strumentale funzionante; lo stesso fabbricato, dunque, verrebbe poi demolito e, previa bonifica del terreno, si provvederà alla costruzione di un nuovo fabbricato.

Le spese di demolizione e di bonifica vanno, in questo caso, ad incrementare il costo dell'area che, come tale, non sarà ammortizzabile.

Pertanto, nel caso di acquisto del terreno con "rudere" per 800, con successive spese di demolizione e bonifica per 300 (affidate in appalto), ed ulteriori costi di costruzione del nuovo fabbricato per 600 (affidati in appalto), si avrebbe:

Diversi	a Fornitore XY		976
Terreni		800	
Iva su acquisti		176	

Diversi	a Fornitore XY		366
Terreni		300	
Iva su acquisti		66	



Diversi	a Fornitore XY		732
Fabbricati		600	
Iva su acquisti		132	

Esempio 2 L'acquisto del fabbricato già edificato

Nel caso in cui, invece, un'azienda acquisisca un fabbricato già edificato, risulta necessario (anche contabilmente) operare uno scorporo del valore intrinseco dell'area; tale valore, da collocare nella voce terreni, non sarà sottoposto ad alcun ammortamento.

Si ipotizzi, ad esempio, il seguente caso:

- fabbricato destinato a utilizzo industriale
- costo di acquisto: 1.000
- valore stimato del terreno: 300 (la misura coincide con il valore fiscale del 30%)

Diversi	a Fornitore XY		1.220
Fabbricati Industriali		1.000	
Iva su acquisti		220	

Terreni	a Fabbricati Industriali		300
---------	--------------------------	--	-----

Così operando, al momento dello stanziamento degli ammortamenti, il valore di 300 dell'area coincide con quanto ipotizzato dal Fisco e non vi saranno disallineamenti da gestire.

Nel caso in cui l'acquisto del fabbricato già edificato configurasse un bene strumentale funzionante (quindi in ipotesi differente da quella del rudere in precedenza viste) e si decidesse di demolirlo per esigenze proprie dell'impresa, tutto il valore imputato al fabbricato (al netto di quello destinato a terreno, in sede di scorporo) sarebbe fiscalmente rilevante per la determinazione di una minusvalenza.

Esempio 3 L'acquisto del fabbricato già edificato

Ragioniamo ora sulle conseguenze della individuazione di un valore dell'area differente da quello individuato fiscalmente.

Si ipotizzi, ad esempio, il seguente caso:

- fabbricato destinato ad utilizzo industriale;
- costo di acquisto: 1.000;
- valore stimato del terreno: 200 (la misura è inferiore rispetto al valore fiscale di 300).

Diversi	a Fornitore XY		1.220
Fabbricati Industriali		1.000	
Iva su acquisti		220	

Terreni	a Fabbricati Industriali		200
---------	--------------------------	--	-----



Al momento dello stanziamento delle quote di ammortamento, pertanto, il contribuente considera un valore del fabbricato di 800, ma fiscalmente dovrà operare una variazione in aumento per la quota di ammortamento corrispondente ai 100 di maggior valore imputato al fabbricato rispetto all'era.

Il risultato è esposto nella tabella che segue (si è ipotizzato che l'ammortamento del primo anno sia pari al 50% della quota totale di ammortamento a regime):

civile			fiscale			delta
valore	%	quota	valore	%	quota	
800,00	1,5	12,00	700,00	1,5	10,50	1,50
800,00	3	24,00	700,00	3	21,00	3,00
800,00	3	24,00	700,00	3	21,00	3,00
800,00	3	24,00	700,00	3	21,00	3,00
800,00	3	24,00	700,00	3	21,00	3,00

Risulta superfluo precisare che, nel caso in cui lo scorporo civile determinasse un valore superiore a quello fiscale di 300, tale maggior valore troverebbe rilevanza anche a livello tributario (nel senso di renderlo indeducibile), per effetto del principio della derivazione semplice (il maggior valore del terreno, infatti, non sarebbe civilisticamente ammortizzato e non transiterebbe a Conto economico).

Esempio 4 Le successive spese di manutenzione incrementative

Supponiamo che, in relazione all'esempio 2 che precede, l'azienda decida di effettuare delle manutenzioni incrementative al fabbricato, per un valore complessivo di 500 (in appalto a terzi).

Tutte tali spese andranno ad incremento del valore ammortizzabile del fabbricato, senza che nessuna quota debba essere imputata all'area.

Diversi	a Fornitore XY		610
Fabbricati Industriali		500	
Iva su acquisti		110	

Esempio 5 Le spese incrementative specifiche dell'area

Potrebbe anche capitare che l'azienda debba effettuare delle spese specifiche sull'area, ad esempio posare un manto di asfalto sul piazzale antistante il fabbricato.

In tal caso, anche se trattasi di lavori di manutenzione incrementativa, si ritiene che la maggiorazione vada appostata direttamente al bene di riferimento.

Pertanto, a fronte di una spesa di 100 per l'asfaltatura del piazzale (in appalto a terzi):



Diversi	a Fornitore XY		122
Terreni		100	
Iva su acquisti		22	

Ad analoghe conclusioni dovrebbe giungersi nel caso in cui si acquistasse, con separato atto notarile, un'area da utilizzare come pertinenza di un fabbricato già esistente.

TRATTAMENTO CIVILISTICO, CONTABILE E FISCALE DI ACCONTI E CAPARRE

Sovente in sede di stipula di un contratto di compravendita, d'opera o d'appalto, le parti si accordano per la corresponsione di importi che, a seconda della finalità, possono essere qualificati come "acconti" ovvero "caparre". In entrambi i casi, la liquidazione delle somme avviene in un momento che antecede quello in cui l'operazione si considera effettuata ai fini delle imposte dirette. La distinzione tra l'una e l'altra fattispecie è abbastanza intuitiva e dalla corretta qualificazione della somma dipende il corretto trattamento contabile nonché fiscale dell'importo corrisposto.

Acconti: trattamento contabile e fiscale

La finalità perseguita attraverso la corresponsione dell'"acconto" è rappresentata dalla volontà delle parti, cessionario/committente e cedente/prestatore, di convenire un anticipo del corrispettivo pattuito; la somma corrisposta a titolo di acconto rappresenta, dunque, un primo parziale pagamento anticipato del prezzo pattuito.

A seguito del ricevimento dell'acconto:

- il cedente/prestatore rileva la somma ricevuta nella propria contabilità a titolo di "debito" nei confronti del cliente (in D6 di stato patrimoniale), costituendo essa un importo da restituire nell'ipotesi di mancato perfezionamento del contratto di compravendita;
- il cessionario/committente, invece, registra la somma a titolo di "credito" nei confronti del fornitore, provvedendo a classificarlo nel proprio stato patrimoniale "per natura" ex articolo 2424, cod. civ. In altri termini, la riclassificazione delle poste "per natura" richiede di individuare il bene in relazione al quale il bene è stato corrisposto l'acconto, per cui la registrazione dell'acconto avverrà di conseguenza in:
 - B.I.6 se l'acconto si riferisce a un'immobilizzazione immateriale
 - B.II.5 se l'acconto si riferisce a un'immobilizzazione materiale
 - B.III.2.d se l'acconto si riferisce a un'immobilizzazione materiale
 - C.I.5 se l'acconto si riferisce alle rimanenze;

L'acconto troverà, invece, indicazione in C.II.5 di Stato patrimoniale se esso si riferisce a una qualsiasi prestazione di servizi.

Costituendo un parziale pagamento anticipato del prezzo pattuito, l'acconto rileva ai fini dell'Iva ai sensi dell'articolo 6, comma 4, D.P.R. 633/1972, secondo cui l'operazione si considera effettuata (ai fini Iva) limitatamente all'importo fatturato o pagato alla data del pagamento, seppur parziale, con conseguente obbligo del cedente/prestatore di emissione della fattura limitatamente all'importo corrisposto. Con



riguardo alla fatturazione elettronica, nel file xml il campo "tipo documento" dovrà essere compilato con il codice TD02 Acconto/Anticipo su fattura.

Tuttavia, ove l'acconto sia corrisposto in relazione a beni o servizi genericamente individuati in fattura dalle parti, il corrispettivo parziale non deve essere assoggettato a Iva, essendo necessario, a tal ultimo fine, che: *"la futura cessione o la futura prestazione siano già conosciuti e dunque ... che nel momento del versamento dell'acconto i beni o i servizi siano specificamente individuati"*.

Seguono alcuni esempi di contabilizzazione degli acconti.

Alfa Spa riceve a titolo di acconto 20.000 euro + Iva dalla società Beta Srl, in relazione alla fornitura di un impianto per un importo pari a 100.00 euro + Iva

Lato cedente

Alfa Spa è tenuta all'emissione della relativa fattura, procedendo alla registrazione contabile dell'acconto secondo la seguente scrittura:

- la registrazione dell'acconto movimentata esclusivamente poste dello stato patrimoniale. Infatti, l'acconto non rappresenta un elemento positivo di reddito per Alfa Spa poiché il trasferimento dei rischi e dei benefici del bene compravenduto avviene in un momento successivo che normalmente coincide, salvo casi particolari, con la consegna o spedizione del bene.

C.II.1 Crediti v/clienti	24.400	
a D.6 Anticipi da clienti		20.000
a D.12 Iva a debito		4.400

- con l'incasso dell'acconto il credito verso Beta srl si estingue a fronte del movimento positivo di cassa:

C.IV.1 Banca c/c	24.400	
a C.II.1 Crediti v/clienti		24.400

- a seguito della regolazione della compravendita, nella fattura di vendita raffigurante il corrispettivo interamente pattuito dovrà essere scomputato l'importo già riscosso a titolo di acconto, come rappresentato nella seguente scrittura:

C.II.1 Crediti v/clienti	97.600	
D.6 Anticipi da clienti	20.000	
a D.12 Iva a debito		17.600
a A.1 Ricavi delle vendite		100.000

- Infine, l'incasso del corrispettivo al netto dell'acconto determina l'elisione del credito a fronte dell'entrata di cassa:

C.IV.1 Banca c/c	97.600	
a C.II.1 Crediti v/clienti		97.600



Esaminate le regole di rilevazione contabile dell'acconto, si illustrano di seguito le regole contabili inerenti la contabilizzazione dei ricavi derivanti dalla vendita di beni o dalla prestazione dei servizi.

Le attuali disposizioni in tema di rilevazione iniziale dei ricavi sono contenute nel Principio contabile nazionale, Oic 15 "Crediti", ove si prevede che la rilevazione dei ricavi per operazioni di vendita di beni debba avvenire in base al principio della competenza quando si sono verificate le seguenti 2 condizioni:

1. Il processo produttivo dei beni è stato completato;
2. si è verificato il passaggio sostanziale e non formale dei rischi e dei benefici.

In particolare, secondo il Principio contabile succitato, salvo che le condizioni degli accordi contrattuali prevedano che il trasferimento dei rischi e dei benefici avvenga diversamente, questo si deve considerare integrato:

- In caso di vendita di beni mobili, alla spedizione o consegna di beni;
- In caso di vendita di beni immobili, alla data della stipulazione del contratto di compravendita;
- In caso di vendita a rate con riserva di proprietà, al momento della consegna del bene alla controparte, ancorché ex articolo 1523 cod. civ., il compratore acquista la proprietà con il pagamento dell'ultima rata di prezzo.

Qualora invece si tratti di prestazioni di servizi, la rilevazione del ricavo avviene secondo il principio della competenza quando il servizio è reso, ovverosia la prestazione può considerarsi effettuata.

Al riguardo, si ricorda che con il *discussion paper* sui ricavi pubblicato il 12 febbraio 2019 sul sito dell'organismo italiano di contabilità (Oic) in consultazione fino al 30 giugno 2019, l'Oic ha dato voce alle questioni contabili dagli operatori stessi in materia di ricavi. A titolo puramente esemplificativo, è stata evidenziata l'incerta gestione delle situazioni in cui il venditore trasferisce i benefici ma non i rischi oppure il venditore trasferisce solo parte dei rischi, come avviene nel caso di vendita di un bene che dà al cliente il diritto di disporre già al momento della consegna da parte del trasportatore mentre i rischi del bene rimangono in capo al venditore fino al momento della sua consegna presso i locali del cliente. Un'altra incertezza riguarda la possibilità di contabilizzare i ricavi *pro-rata temporis*, come potrebbe sembrare logico per i servizi di assistenza forniti in modo continuativo, ovverosia se anche per essi il ricavo debba essere rilevato non prima dell'ultimazione della prestazione.

A tali interrogativi e alle altre incertezze evidenziate nel documento interpretativo, l'Oic potrà porre rimedio attraverso l'emanazione di un nuovo Principio contabile, ovverosia intervenendo sull'attuale set di Principi contabili, oppure ancora decidendo di soprassedere da qualsiasi intervento in quanto ritenuto non necessario.

I soggetti Oic- diversi dalle micro-imprese che determinano l'esercizio di competenza dei ricavi ai sensi dell'articolo 109, comma 2, Tuir – determinano il reddito imponibile sulla base della corretta applicazione del principio di derivazione rafforzata, ai sensi dell'articolo 83, comma 1- bis, Tuir. Pertanto, per tali soggetti, ai fini della determinazione dei ricavi imponibili, sono valide le considerazioni contabili effettuate in sede di rilevazione dei ricavi, sempre che siano stati applicati i Principi contabili nazionali.

Lato cessionario

La società Beta Srl paga 20.000 + Iva a titolo di acconto e registra l'operazione come segue:

B.II.5 Anticipi a fornitori		20.000	
a C.II.4 – bis Iva a credito		4.400	
a D.7 Debiti v/fornitori			24.400



- per riprendere l'esempio raffigurato nel lato "cedente", trattandosi di un acquisto di impianto, l'anticipo corrisposto al fornitore è stato rilevato "per natura", alla voce:

D.7 Debiti v/fornitori	24.400	
a C.IV.1 Banca c/c		24.400

- una volta ricevuta la fattura riferita al bene, la registrazione contabile è la seguente:

B.II.2 Impianto	100.000	
C.II.4 – bis Iva a credito	17.600	
a B.II.5 Anticipi a fornitori		20.000
a D.7 Debiti v/fornitori		97.600

- infine, al pagamento del corrispettivo al netto dell'acconto già corrisposto, la scrittura è la seguente:

D.7 Debiti v/fornitori	97.600	
a C.IV.1 Banca c/c		97.600

Caparre: trattamento civilistico, contabile e fiscale

In generale, la finalità dell'erogazione di una caparra è quella di assicurare l'adempimento delle obbligazioni assunte (c.d. "caparra confirmatoria") ovvero di consentire il recesso unilaterale del contratto (c.d. "caparra penitenziale").

Dal punto di vista civilistico, si distingue la caparra confirmatoria dalla caparra penitenziale.

La caparra confirmatoria è disciplinata nell'articolo 1385, cod.civ., ove si stabilisce che:

- in caso di adempimento del contratto, ove al momento della sua conclusione sia stata erogata una somma di denaro o una quantità di altre cose fungibili a titolo di caparra, la parte che l'ha ricevuta deve restituirla oppure imputarla a riduzione della prestazione dovuta;
- in caso di inadempimento della parte che ha erogato la caparra, l'altra può recedere dal contratto ritenendo la caparra stessa a titolo di risarcimento del danno derivante dall'inadempimento;
- in caso di inadempimento della parte che ha ricevuto la caparra, l'altra può recedere dal contratto ed esigere il doppio della caparra a titolo di risarcimento del danno derivante dall'inadempimento;
- restano ferme le norme generali per il risarcimento del danno e gli ordinari mezzi di tutela previsti dal codice civile, nel caso in cui la parte non inadempiente preferisce domandare l'esecuzione o la risoluzione del contratto.

La caparra penitenziale, invece, è disciplinata nell'articolo 1386, cod.civ., come risarcimento del danno derivante dall'esercizio del diritto di recesso, quando questo sia previsto per una o per entrambe le parti nel contratto. In questo caso il recedente:

- perde la caparra data, se si tratta dell'acquirente/committente che esercita il diritto di recesso;



- deve restituire il doppio della caparra ricevuta se si tratta del venditore/prestatore che esercita il diritto di recesso.

21

L'erogazione della caparra confirmatoria o penitenziale non rappresenta un parziale pagamento anticipato del corrispettivo (come nel caso dell'acconto), ma assolve a una mera funzione risarcitoria, pertanto non rientra nel campo di applicazione dell'Iva per mancanza del requisito oggettivo ex articoli 2 e 3 D.P.R. 633/1792. Ne consegue che né la sua mera restituzione in caso di adempimento del contratto, né la liquidazione del doppio della caparra in caso di inadempimento della parte che l'ha ricevuta e neppure la sua ritenzione in caso di inadempimento della parte che l'ha corrisposta rappresentano un evento rilevante a fini Iva.

La caparra confirmatoria può assumere rilevanza ai fini Iva solamente nel caso di adempimento del contratto e imputazione della caparra in "conto prezzo"; in tale ipotesi la caparra assume la qualità di parte del corrispettivo a decurtazione del totale pattuito della cessione/prestazione e in questo momento sorge l'obbligo di fatturazione da parte del cedente. Il cedente andrà a emettere una fattura per l'intero importo pattuito, indicando l'Iva sul totale della cessione/prestazione. Qualora le parti attribuiscono fin da subito alla somma corrisposta anticipatamente a titolo di caparra confirmatoria anche la funzione di anticipazione del corrispettivo, allora già al momento della corresponsione della caparra il cedente/prestatore è tenuto a emettere fattura assoggettando a Iva l'importo corrisposto.

In pratica, con la stipula del contratto definitivo, la caparra muta la propria natura giuridica, assumendosi quale acconto del prezzo di vendita del bene o del servizio, anche in considerazione del fatto che la dazione di una caparra confirmatoria presuppone la non contemporaneità tra la conclusione del contratto e la completa esecuzione del medesimo. Affinché ciò risulti possibile, è, tuttavia necessario che le parti attribuiscono espressamente alla caparra confirmatoria, in aggiunta alla funzione di liquidazione anticipata del danno da inadempimento anche quella rilevante a seguito dell'esecuzione di anticipazione del corrispettivo.

È, quindi, opportuno che nell'accordo che antecede il contratto definitivo, sia previsto il versamento della caparra confirmatoria *"mediante imputazione al prezzo a titolo di caparra confirmatoria e acconto prezzo"*, poiché nel caso sia dubbia l'effettiva intenzione delle parti, secondo un consolidato orientamento della Corte suprema, le somme versate anteriormente alla formale stipula del contratto definitivo devono ritenersi corrisposte a titolo di acconto sulla prestazione dovuta e non già a titolo di caparra, non potendosi ritenere che le parti si siano tacitamente assoggettate a una "pena civile", ravvisabile nella funzione risarcitoria della caparra confirmatoria.

Secondo la giurisprudenza di legittimità, infatti, la dazione anticipata di una somma di denaro, effettuata al momento della conclusione del contratto, costituisce caparra confirmatoria qualora risulti espressamente che le parti abbiano inteso attribuire al versamento anticipato non solo la funzione di anticipazione, ma anche quella di rafforzamento e garanzia dell'esecuzione dell'obbligazione contrattuale.

Dal punto di vista delle rilevazioni contabili, la corresponsione della caparra rappresenta:

- per il venditore/prestatore, un debito nei confronti del cliente, da registrare in D.6 di Stato patrimoniale a fronte dell'incasso, come segue:

C.IV.1 Banca c/c	20.000	
a D.6 Acconti		20.000

- per l'acquirente/committente, un credito nei confronti del fornitore, da registrare, a seconda della natura del bene o del servizio, in:



- B.I.6, se si tratta di una immobilizzazione immateriale;
- B.II.5, se si tratta di una immobilizzazione materiale;
- B.III.2.d, se si tratta di una immobilizzazione finanziaria;
- C.I.5, se si tratta di rimanenze
- C.II.5, se si tratta di prestazioni di servizi.

B.II.5 Acconti	20.000	
a C.IV.1 Banca c/c		20.000

In caso di inadempimento alle obbligazioni contrattuali da parte del soggetto cessionario/committente:

- il cedente/prestatore acquisisce la somma corrisposta a titolo di caparra confirmatoria a titolo definitivo, pertanto, rileverà un ricavo da iscrivere in A.5 di Conto economico a scomputo del debito precedentemente registrato:

B.14 Acconti	20.000	
a A.5 Sopravvenienza attiva		20.000

- il cessionario/committente rileva la perdita della caparra iscrivendone il relativo importo alla voce B.14 di Conto economico a scomputo del credito precedentemente registrato.

B.14 Sopravvenienza passiva	20.000	
a B.II.5 Acconti		20.000

In caso di inadempimento alle obbligazioni contrattuali da parte del soggetto cedente/prestatore:

- il cessionario/committente acquisisce il doppio della caparra a titolo definitivo e iscrive l'importo corrispondente alla sopravvenienza attiva (40.000 – 20.000) in A.5.

C.IV.1 Banca c/c	40.000	
a B.II.5 Acconti		20.000
a A.5 Sopravvenienza attiva		20.000

- Il cedente/prestatore rileva l'importo corrispondente al doppio della caparra confirmatoria ricevuta tra gli oneri diversi di gestione nella voce B.14 di Conto economico per la parte imputabile alla sopravvenienza passiva (40.000 – 20.000) e per la rimanente a riduzione del debito precedentemente rilevato.

D.6 Acconti	20.000	
B.14 Sopravvenienza passiva	20.000	
a C.IV.1 Banca c/c		40.000

Nel caso di adempimento del contratto da entrambe le parti, al momento della consegna/spedizione del bene o dell'ultimazione della prestazione, le parti possono aver convenuto la restituzione della somma corrisposta



a titolo di caparra confirmatoria ovvero la sua compensazione nell'ambito della liquidazione del corrispettivo pattuito.

In quest'ultimo caso le rilevazioni contabili lato cedente/presentatore sono:

- registrazione del ricavo derivante dalla vendita dell'impianto per 100.000 euro + Iva e del credito per l'intero importo fatturato:

C.II.1 Crediti verso clienti	122.000	
a A.1 Ricavi delle vendite		100.000
a D.12 Iva a debito		22.000

- Eliminazione del credito in contropartita al movimento di banca per 102.000 euro (importo totale pattuito comprensivo di Iva – ammontare dell'acconto ricevuto) e all'importo dell'acconto.

C.IV.1 Banca c/c	102.000	
D.6 Acconti	20.000	
a C.II.1 Crediti verso clienti		122.000

Per il cessionario/committente, invece, le rilevazioni contabili sono:

- registrazione dell'acquisto dell'impianto per 100.000 euro + Iva.

B.II.1 impianto	100.000	
C.II.4 – bis Iva a credito	22.000	
a D.7 Debiti v/fornitori		122.000

- elisione del debito v/fornitori a fronte dell'incasso per 20.000 euro a titolo di caparra confirmatoria trasformata in anticipo sul prezzo di vendita e per 102.000 al perfezionamento dell'operazione.

D.7 Debiti v/fornitori	122.000	
a C.IV.1 Banca c/c		102.000
a B.II. 5 Acconti		20.000

Ai sensi dell'articolo 6, comma 2, Tuir, i proventi conseguiti in sostituzione di redditi a titolo di risarcimento dei danni consistenti nella perdita dei redditi costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti. Ne consegue che, solamente nel momento in cui il venditore/ compratore riceve la caparra a titolo definitivo, allora essa assume rilevanza ai fini delle imposte dirette. In particolare, poi, in caso di inadempimento della parte venditrice, per la parte acquirente che aveva corrisposto la caparra confirmatoria, costituirà un componente positivo di reddito da assoggettare a tassazione l'importo eccedente la mera costituzione della caparra confirmatoria, ovvero il 50% dell'importo spettante.

per informazioni Ufficio Fiscale Apindustria Brescia:
 tel. 03023076 - fax 0302304108 - email fiscale.tributario@apindustria.bs.it



SCADENZIARIO

24

PRINCIPALI SCADENZE DAL 1 OTTOBRE AL 15 OTTOBRE 2020

Di seguito evidenziamo i principali adempimenti 1 ottobre al 15 ottobre 2020, con il commento dei termini di prossima scadenza.

SCADENZE FISSE	
15 ottobre	Registrazioni contabili Ultimo giorno per la registrazione cumulativa nel registro dei corrispettivi di scontrini fiscali e ricevute e per l'annotazione del documento riepilogativo delle fatture di importo inferiore a 300 euro.
	Fatturazione differita Scade oggi il termine per l'emissione e l'annotazione delle fatture differite per le consegne o spedizioni avvenute nel mese precedente.
	Registrazioni contabili associazioni sportive dilettantistiche Scade oggi il termine per le associazioni sportive dilettantistiche per annotare i corrispettivi e i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali nel mese precedente. Le medesime disposizioni si applicano alle associazioni senza scopo di lucro.