

A TUTTE LE AZIENDE ASSOCIATE

**Prot. n. 129/22 – LB/mm
Circ. n. 129/FT/9 - 22**

Verona, 22 settembre 2022

Oggetto: **1) LA NOTA DI CREDITO NEI CASI DI RISOLUZIONE CONTRATTUALE DOVUTA ALL'INADEMPIMENTO DEL CLIENTE**
2) I LIMITI PER LA SEGNALAZIONE QUALIFICATA DELLE IMPRESE IN CRISI: I NUOVI PARAMETRI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE
3) NUOVE SCADENZE PER IL MODELLO INTRASTAT
4) LA CONTABILIZZAZIONE DEI FABBRICATI E LO SCORPORO DEI TERRENI

LA NOTA DI CREDITO NEI CASI DI RISOLUZIONE CONTRATTUALE DOVUTA ALL'INADEMPIMENTO DEL CLIENTE

La nota di credito da risoluzione per inadempimento e da infruttuosità del recupero.

Il tema delle note di variazione in diminuzione o, più comunemente, delle "note di credito", rappresenta da alcuni anni, soprattutto a seguito delle modifiche che si sono succedute nel testo della disposizione (l'articolo 26, Decreto Iva) a partire dal 1° gennaio 2016, un argomento sul quale l'Agenzia delle entrate ha avuto modo di pronunciarsi ripetutamente, anche in considerazione dei riflessi operativi e degli effetti anche economici che la disposizione determina.

Un tema spesso dibattuto è quello relativo alla possibilità di emettere la nota di credito nei casi di risoluzione contrattuale dovuta all'inadempimento del cliente.

È il comma 9 dell'articolo 26 del Decreto Iva a disciplinare l'ipotesi della risoluzione contrattuale nel caso specifico dei contratti ad esecuzione continuata o periodica.

Risoluzione contrattuale da inadempimento

"Nel caso di risoluzione contrattuale, relativa a contratti a esecuzione continuata o periodica, conseguente a inadempimento, la facoltà di cui al comma 2 [emissione di nota di variazione in diminuzione senza limiti temporali] non si estende a quelle cessioni e a quelle prestazioni per cui sia il cedente o prestatore che il cessionario o committente abbiano correttamente adempiuto alle proprie obbligazioni".

La richiamata disposizione, pertanto, rappresenta una specificazione della generale ipotesi di risoluzione contrattuale, riferita al caso dell'inadempimento, disciplinata dallo stesso articolo 26 nel precedente comma 2 laddove si afferma che:

Risoluzione di fatto o di diritto

"Se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui agli articoli 23 e 24, viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile, in conseguenza di, risoluzione,, il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'articolo 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'articolo 25".

FT 1/9

Tuttavia, nei casi in cui l'inadempimento consiste nel mancato pagamento da parte del cliente (situazione assai frequente) si attiva da parte del fornitore un'ulteriore possibilità prevista dal citato articolo 26 e disciplinata dal comma 3-bis che recita quanto segue.

Procedura di recupero infruttuosa

“La disposizione di cui al comma 2 si applica anche in caso di mancato pagamento del corrispettivo, in tutto o in parte, da parte del cessionario o committente”, a prescindere dal caso delle procedure concorsuali, “...b) a causa di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose”.

Requisito dell'infruttuosità che deve essere dimostrato dal contribuente interessato al fine di poter emettere la nota di credito (che si ricorda è facoltativa), in primis verificando le ipotesi (non tassative) di infruttuosità legale previste dal comma 12 dell'articolo 26, Decreto Iva che di seguito si riportano.

Casi di infruttuosità legale

“Ai fini del comma 3-bis, lettera b), una procedura esecutiva individuale si considera in ogni caso infruttuosa:

- a) nell'ipotesi di pignoramento presso terzi, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti che presso il terzo pignorato non vi sono beni o crediti da pignorare;
- b) nell'ipotesi di pignoramento di beni mobili, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti la mancanza di beni da pignorare ovvero l'impossibilità di accesso al domicilio del debitore ovvero la sua irreperibilità”;
- c) nell'ipotesi in cui, dopo che per tre volte l'asta per la vendita del bene pignorato sia andata deserta, si decida di interrompere la procedura esecutiva per eccessiva onerosità”.

Per diverso tempo, o quanto meno fino alle modifiche in vigore dal 1° gennaio 2016, l'Agenzia delle entrate ha ritenuto che nel caso di risoluzione contrattuale per inadempimento consistente nel mancato pagamento della prestazione l'emissione della nota di credito fosse possibile solo dopo aver verificato l'infruttuosità della procedura di recupero e, quindi, non possibile solo a seguito della mera risoluzione contrattuale dovuta all'inadempimento.

Con riferimento a questa particolare ipotesi disciplinata dall'articolo 26, D.P.R. 633/1972 l'Agenzia delle entrate ha avuto modo di pronunciarsi di recente, fornendo importanti indicazioni sotto il profilo operativo, con la risposta a interpello n. 386 del 20 luglio 2022.

Dopo aver ribadito, infatti, che la possibilità di invocare la risoluzione per inadempimento (giudiziale o di diritto), ai fini di operare la variazione in diminuzione riconosciuta dai commi 2 e 9 dell'articolo 26, Decreto Iva, rappresenta una facoltà riconosciuta al creditore, riconosce altresì la possibilità di rinunciare a detto beneficio, scegliendo, invece, nell'ipotesi di avvio di una procedura concorsuale o esecutiva, di operare la variazione in diminuzione alle condizioni stabilite dal comma 3-bis (introdotto nell'articolo 26, Decreto Iva dall'articolo 18, comma 1, lettera b), D.L. 73/2021, c.d. Decreto Sostegni-bis, convertito con modificazioni dalla L. 106/2021.

Il principio espresso dall'Agenzia delle entrate:

La risoluzione per inadempimento (giudiziale o di diritto) o l'avvio della procedura esecutiva sono 2 percorsi tra loro alternativi ai fini di operare la variazione in diminuzione, essendo:

- il primo una facoltà riconosciuta al creditore che non intenda procedere in via esecutiva per recuperare il proprio credito, ritenendo l'iniziativa poco proficua;
- il secondo la decisione del creditore di avviare l'azione esecutiva, rinunciando al suo diritto di invocare la risoluzione contrattuale quale presupposto per emettere la nota di credito dovendo, quindi, a tal fine attendere l'esito infruttuoso della procedura.

Infine, 2 ulteriori principi affermati dall'Agenzia delle entrate nel recente documento di prassi:

- il primo, non nuovo ma spesso “dimenticato” dagli operatori nella prassi operativa, attiene alle modalità di emissione della nota di credito nel caso in cui, tanto a seguito del caso della risoluzione contrattuale quanto a seguito della successiva procedura esecutiva dichiarata infruttuosa, si arrivi ad ottenere un incasso parziale del credito interessato; in questo caso (l'istante era riuscito ad incassare somme indistintamente imputabili a spese legali per le azioni intraprese, interessi, accessori e per il residuo a capitale), detti importi, riconducibili

comunque per natura al corrispettivo non percepito, devono secondo l'Agenzia delle entrate formare oggetto di fatture autonome e distinte da emettere nei confronti dell'originario debitore al momento dell'incasso e ripartite proporzionalmente tra imponibile e imposta;

- il secondo, riferito al caso della risoluzione determinata dal sopravvenuto accordo tra le parti; in detta ipotesi, precisa l'Agenzia delle entrate, la variazione in diminuzione è consentita unicamente entro un anno dall'effettuazione dell'operazione imponibile come precisato nel comma 3 del più volte citato articolo 26 e l'importo recato dalla nota di credito dovrà essere pari alla somma oggetto di rinuncia all'incasso per effetto dell'accordo transattivo, sempre ripartita proporzionalmente tra imponibile ed imposta.

I LIMITI PER LA SEGNALAZIONE QUALIFICATA DELLE IMPRESE IN CRISI: I NUOVI PARAMETRI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La riforma delle procedure concorsuali impone da parte di taluni enti pubblici l'obbligo di segnalare la presenza di elementi che evidenziano uno stato di crisi dell'impresa, affinché l'impresa stessa possa attivare le opportune procedure volte a correggere lo stato di squilibrio.

La riforma delle procedure concorsuali (veicolata dal D.Lgs. 14/2019, più volte modificato) impone da parte di taluni enti pubblici l'obbligo di segnalare la presenza di elementi che evidenziano uno stato di crisi dell'impresa, affinché l'impresa stessa possa attivare le opportune procedure volte a correggere lo stato di squilibrio.

In particolare, l'articolo 29-novies del codice della crisi è stato oggetto di recenti interventi ad opera del decreto correttivo del codice (D.L. 83/2022), nonché ad opera della legge di conversione del decreto semplificazioni (D.L. 73/2022).

Segnalazione dei creditori pubblici qualificati

I creditori pubblici qualificati che sono tenuti a segnalare tramite pec all'imprenditore e, se presente, all'organo di controllo della società, la presenza di indizi di crisi, sono:

- l'Istituto nazionale della previdenza sociale (Inps);
- l'Istituto nazionale per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro (Inail);
- l'Agenzia delle entrate;
- l'Agenzia delle entrate-Riscossione.

A seguito del ricevimento delle predette segnalazioni, gli imprenditori e gli organi di controllo sono tenuti, in base al Codice della Crisi, ad assumere iniziative per il rientro dell'esposizione debitoria, anche accedendo, in maniera facoltativa, alle misure di composizione negoziata previste dallo stesso Codice. Si tratta quindi di segnalazioni tutt'altro che irrilevanti, in quanto un'inerzia da parte dell'imprenditore e dell'organo di controllo porteranno certamente ad una loro responsabilità nel caso di deriva concorsuale dell'impresa/società.

Per ciascuno di tali soggetti sono previsti specifici parametri da verificare per l'invio della segnalazione.

In questa sede si pone l'attenzione, in particolare, sui limiti previsti per l'Agenzia delle entrate, che risultano decisamente stringenti e sono stati recentemente aggiornati: tali limiti sono relativi ai debiti Iva non versati dall'impresa, evidenziati nelle comunicazioni delle liquidazioni periodiche dell'Iva (Lipe) inviate dai contribuenti.

Nella versione attualmente vigente, la segnalazione scatta tenendo conto dei seguenti parametri:

- in presenza di un debito Iva scaduto e non versato di importo superiore a 5.000 euro e, comunque,
- non inferiore al 10% dell'ammontare del volume d'affari risultante dalla dichiarazione relativa all'anno d'imposta precedente.

In ogni caso, la segnalazione è inviata quando il debito è superiore a 20.000 euro (questa, in particolare, è una delle previsioni aggiunte in sede di conversione del decreto semplificazioni).

Quindi, è possibile riassumere come segue.

Debito Iva	Segnalazione
< 5.000 euro	No
Tra 5.000 e 20.000 euro	Dipende dal volume d'affari dell'anno precedente
Oltre 20.000 euro	Sì

In conversione del decreto semplificazioni sono inoltre stati modificati i seguenti 2 aspetti che si segnalano:

- in è stata posticipata la decorrenza della previsione in commento, in quanto le segnalazioni riguarderanno le Lipe presentate a partire dalla comunicazione relativa al secondo trimestre 2022, mentre in precedenza era interessata già la comunicazione del primo trimestre (si ricorda che il decreto ha anche posticipato il termine di invio della Lipe del secondo semestre 2022, dal 16 al 30 settembre 2022);
- la segnalazione dell'Agenzia delle entrate dovrà avvenire contestualmente alla comunicazione di irregolarità con cui viene contestata al contribuente l'omissione di versamento Iva e, comunque, non oltre 150 giorni dal termine di presentazione delle Lipe che evidenzia tale debito.

NUOVE SCADENZE PER IL MODELLO INTRASTAT

Il Decreto Semplificazioni ha stabilito che l'invio degli elenchi riepilogativi degli scambi intracomunitari di beni e servizi deve essere effettuato entro la fine del mese successivo al periodo di riferimento.

L'articolo 3, comma 2 del "Decreto Semplificazioni" (D.L. 73/2022) modificando l'articolo 50, comma 6-bis, D.L. 331/1993, ha stabilito che l'invio degli elenchi riepilogativi degli scambi intracomunitari di beni e servizi deve essere effettuato entro la fine del mese successivo al periodo di riferimento.

Per effetto di tale modifica normativa gli elenchi del mese di maggio sono stati inviati entro lo scorso 30 giugno.

Per effetto della proroga agostana gli elenchi del mese di giugno e del II trimestre 2022 sono stati presentati entro lo scorso 22 agosto.

Lo scorso 19 agosto è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 193 la L. 122 del 4 agosto 2022 di conversione, con modificazioni, del Decreto Semplificazioni in seguito alla quale a partire dagli elenchi del mese di luglio 2022 e del terzo trimestre dell'anno in corso, il termine di presentazione risulta, nuovamente modificato e "riportato" alla scadenza ante entrata in vigore del "Decreto Semplificazioni".

La scadenza dell'invio degli elenchi è quindi di nuovo fissata al giorno 25 del mese successivo al mese o trimestre di riferimento.

Quindi, gli elenchi del mese di luglio 2022 andavano trasmessi entro il 25 agosto, mentre gli elenchi del terzo trimestre dell'anno andranno inviati entro il 25 ottobre.

Nuovo calendario:

Elenchi del mese di	Scadenza invio
maggio	30 giugno
giugno	22 agosto
secondo trimestre	22 agosto
luglio	25 agosto
terzo trimestre	25 ottobre

Al fine di determinare la periodicità di presentazione degli elenchi riepilogativi occorre fare riferimento all'articolo 2, comma 1, del D.M. 22 febbraio 2010 secondo il quale l'adempimento sarà:

- trimestrale, per i soggetti che hanno realizzato, nei quattro trimestri precedenti e per ciascuna categoria di operazioni, un ammontare totale trimestrale non superiore a 50.000 euro;
- mensile, per i soggetti che hanno realizzato, nei quattro trimestri precedenti e per ciascuna categoria di operazioni, un ammontare totale trimestrale inferiore a 50.000 euro;

Si ricorda inoltre che gli elenchi riepilogativi degli acquisti intracomunitari di beni e servizi con cadenza trimestrale è stata abolita mentre la periodicità mensile resta valida rispettivamente solo nel caso di:

- acquisti intracomunitari di beni per un ammontare pari o superiore a 350.000 euro;
- acquisti intracomunitari di servizi per un ammontare pari o superiore a 100.000 euro.

Si ricorda che secondo le istruzioni ministeriali gli acquisti intracomunitari vanno dichiarati "nel mese di calendario nel corso del quale si verifica il fatto generatore dell'imposta", tuttavia "se l'intervallo di tempo tra l'acquisto delle merci e il fatto generatore dell'imposta è superiore a due mesi di calendario, il periodo di riferimento è il mese in cui i beni acquistati entrano nel territorio italiano".

Per effetto delle modifiche di cui sopra il calendario Intrastat 2022 sarà il seguente:

Elenchi del mese di	Scadenza invio
agosto	25 settembre
settembre	25 ottobre
ottobre	25 novembre
novembre	25 dicembre
dicembre	25 gennaio
quarto trimestre	25 gennaio

In merito all'invio dell'Intrastat del mese di luglio la cui data di invio è variata in data 19 agosto passando dal 30 del mese al 25 dello stesso si evidenzia che l'Agenzia delle entrate non ha chiarito se e in che misura si renderanno applicabili le sanzioni per chi abbia comunque spedito l'elenco al 30 agosto.

LA CONTABILIZZAZIONE DEI FABBRICATI E LO SCORPORO DEI TERRENI

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.

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 forfettarie 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 delle 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 forfettaria, 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 alternativamente:

- al 20% del costo del fabbricato; ovvero
- al 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.

Per stabilire se il fabbricato è strumentale o meno, a nulla rileva la categoria catastale del fabbricato stesso.

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, a 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 vista) 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'area.

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

Chiaramente, il valore fiscale del terreno sarà maggiore di quello civile (al termine del procedimento di ammortamento, per l'importo di 100); questo maggior valore potrà essere conteggiato nel calcolo di una plusvalenza o minusvalenza in sede di cessione dell'immobile.

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.

Tale maggior valore imputabile al fabbricato deve considerarsi fiscalmente rilevante, anche al fine della deduzione delle relative quote di ammortamento.

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.

L'Ufficio Fiscale Tributario rimane a disposizione per qualsiasi chiarimento e con l'occasione porge distinti saluti.

Il Direttore
Lorenzo Bossi

