

Edizione di giovedì 1 marzo 2018

REDDITO IMPRESA E IRAP

Correlazione costi-ricavi e derivazione rafforzata

di **Fabio Landuzzi**

CONTROLLO

Revisione legale: aggiornate le checklist Assirevi

di **Francesco Rizzi**

REDDITO IMPRESA E IRAP

Noleggio auto: soluzione fiscalmente conveniente o più “comoda”?

di **Alessandro Bonuzzi**

AGEVOLAZIONI

Software e beni iperammortizzati: richiesta la connessione soggettiva

di **Sandro Cerato**

IVA

Cessioni di rottami in reverse charge

di **EVOLUTION**

REDDITO IMPRESA E IRAP

Correlazione costi-ricavi e derivazione rafforzata

di **Fabio Landuzzi**

La recente Ordinanza della [Corte di Cassazione n. 23171 del 1.10.2017](#), seppure riferita ad una fattispecie verificatasi in vigenza della disciplina contabile e fiscale antecedente all'entrata in vigore del D.Lgs. 139/2015 e delle correlate modifiche del Testo Unico delle Imposte sui Redditi per i **soggetti Oic Adopter**, offre spunti interessanti circa la corretta individuazione del **momento di competenza temporale** nella rilevazione dei **costi relativi all'acquisto di materie prime** utilizzate nel processo produttivo delle imprese.

Il caso in questione attiene ad una **controversia** riguardante un'impresa operante nel settore della lavorazione dell'oro nei cui confronti l'Amministrazione Finanziaria aveva emesso un avviso di accertamento contestando un **presunto errore di individuazione del momento di competenza temporale dei costi** da questa sostenuti per l'acquisto dell'oro destinato alla lavorazione.

In particolare, la società aveva stipulato con alcuni istituti di credito dei contratti in forza dei quali riceveva da questi determinati quantitativi d'oro con l'obbligo della medesima, ad una determinata scadenza, di **restituire la stessa quantità e qualità di oro oppure di corrispondere l'equivalente in denaro**.

Formalmente, quindi, la **proprietà dell'oro** consegnato alla società poteva ritenersi **trasferita solo al momento del successivo esercizio dell'opzione** di acquisto da parte della società; tuttavia, alla stessa data, la società aveva già destinato alla produzione l'oro consegnatole, sì che lo stesso conduceva alla realizzazione di prodotti dalla cui vendita si generavano **ricavi imponibili**.

Secondo l'Amministrazione, quindi, i costi relativi all'acquisto dell'oro oggetto dei **contratti atipici** sopra indicati non sarebbero stati deducibili nell'anno in cui l'oro veniva consegnato alla società e da questa lavorato, ma solo al momento in cui veniva esercitata **l'opzione formale di acquisto** ed il **prezzo era corrisposto a titolo definitivo**.

Come premesso, è interessante notare che la Suprema Corte, nel condividere l'impostazione data dall'impresa e quindi nel rigettare la tesi dell'Amministrazione, offre **spunti molto utili** in un chiave di lettura della fattispecie per così dire "evoluta", ovvero collocata nel **rinnovato contesto contabile e fiscale dei soggetti Oic Adopter**.

Possiamo perciò cogliere da questo arresto giurisprudenziale i seguenti punti di maggiore significatività:

- la “**interpretazione**” di un **contratto** precede logicamente la sua “**qualificazione**”: la prima (l’interpretazione) è tesa a ricostruire il significato del contratto secondo la **reale volontà delle parti**; la seconda (la “qualificazione”) ha invece la funzione di stabilire quale sia la “**disciplina in concreto applicabile**” e quindi le corrispondenti “**conseguenze effettuali**”. Così, nel caso di specie la **qualificazione** aveva portato all’accostamento di questo particolare contratto atipico di prestito d’uso di oro al **contratto di mutuo**.
- l’esito di questo processo di qualificazione non è inciso da altri fattori apparentemente estranei al contratto di mutuo: i) l’uso del termine “**prestito d’uso**” è del tutto **irrilevante** a questi fini; ii) lo stesso vale per la facoltà offerta alla impresa di decidere, alla scadenza, se pagare denaro o restituire stessa quantità e qualità di oro; iii) ed ancora, non può essere determinante il fatto che la proprietà dell’oro viene formalmente trasferita solo al momento dell’esercizio dell’opzione di acquisto da parte dell’impresa, perché viene ritenuta una **clausola utilizzata in modo improprio ed atecnico**.

Conclude quindi la Suprema Corte che bene ha fatto la società a ritenere i **costi sostenuti per l’acquisto dell’oro di competenza del periodo in cui ne è avvenuta la consegna**, e non in quello successivo in cui veniva esercitata l’opzione di acquisto e ne era pagato il prezzo definitivo, realizzando in questo modo una corretta **correlazione costi-ricavi**.

Peraltro, molto interessante è anche che sia stato ritenuto **irrilevante il fatto che il prezzo inizialmente pattuito fosse provvisorio**; la **differenza** pagata o restituita a conguaglio al momento dell’opzione di acquisto, infatti, costituiva una **fisiologica sopravvenienza** di competenza del periodo in cui essa veniva ad esistenza.

Come detto, questa sentenza sembra quasi anticipare ciò che oggi, in un contesto **Oic Adopter** e di **derivazione rafforzata**, dovrebbe risultare non più in discussione; ovvero che il momento di originaria rilevazione del costo per competenza deve essere quello in cui sono **trasferiti “rischi” e “benefici”**: per le rimanenze, ciò è affermato nell’**Oic 13**, par. 16) ed ha **piena rilevanza anche ai fini fiscali** ove si applichi appunto la “derivazione rafforzata”.

Seminario di specializzazione

LE INTEGRAZIONI E LE CORREZIONI DELLE DICHIARAZIONI FISCALI

Scopri le sedi in programmazione >

CONTROLLO

Revisione legale: aggiornate le checklist Assirevi

di **Francesco Rizzi**

Come preannunciato a novembre del 2017, lo scorso 20 febbraio **Assirevi** (Associazione Italiana Revisori Contabili) ha pubblicato sul proprio sito internet le **checklist** per il **controllo** dei principi di redazione del **bilancio d'esercizio** e **consolidato** chiusi a partire **dal 31 dicembre 2017**.

Le **liste di controllo** sono state **aggiornate** alla **normativa** vigente in materia di bilancio, nonché agli ultimi **emendamenti** integrativi dei **principi contabili** emessi dall'Oic e **applicabili** ai bilanci con esercizio avente inizio **dall'1 gennaio 2017**.

Tali **checklist** sono un utile **strumento di lavoro** ai fini della verifica della **conformità** del bilancio al quadro normativo e ai principi contabili di riferimento e sono pertanto **idonee** a divenire delle appropriate **"carte di lavoro"** per il **revisore legale**.

Tuttavia, come indicato dalla stessa Assirevi, oltre che per il revisore legale, le *checklist* *"possono rappresentare un utile **strumento di sintesi** ... ommissis ... **anche** per coloro che sono direttamente **coinvolti** nel processo di redazione del bilancio"* (cfr. Assirevi, *"Introduzione checklist 2017"*).

Avendo un precipuo scopo **esemplificativo** e un carattere **generale**, dette liste di controllo si presentano come documenti abbastanza **"corposi"** riferiti a un'area di indagine molto **ampia** (il documento sul bilancio individuale si compone di ben 166 pagine, mentre quello sul bilancio consolidato di 175 pagine).

Secondo il **proprio giudizio professionale**, il revisore dovrà pertanto **adattarne** il contenuto, la forma e l'ampiezza alla dimensione aziendale, alla natura dell'impresa e alle caratteristiche del contesto normativo di riferimento della società soggetta a revisione.

Anche **Assirevi**, infatti, sottolinea molto opportunamente come *"Ancorché tali **liste di controllo** rappresentino un utile **strumento** ai fini dell'analisi della **conformità** dell'informativa di bilancio con le norme ed i principi contabili, avendo **carattere generale**, **non** necessariamente **includono** tutti gli **aspetti significativi** che possono emergere nel corso del lavoro di revisione e potrebbero contenere aspetti **non rilevanti** in tutte le fattispecie.*

*La forma, il **contenuto** e l'**ampiezza** delle **check-list** in concreto utilizzate nell'ambito della revisione **dipendono**, quindi, da **vari fattori** la cui valutazione **compete** al soggetto incaricato della revisione il quale provvede ad elaborarle **adattandole** opportunamente alle **particolarità dell'incarico**, tenendo*

conto delle **dimensioni** aziendali, della **natura** dell'attività dell'impresa e della valutazione dei **rischi di revisione**, nonché di eventuali **modifiche** normative, regolamentari e nei principi contabili di riferimento intervenute" (cfr. Assirevi, "Introduzione checklist 2017").

I documenti (uno per il bilancio d'esercizio e uno per il consolidato) sono **scaricabili** gratuitamente dall'[apposita sezione del sito di Assirevi](#) e sono redatti in formato **word** non modificabile con **caselle** preimpostate ove è possibile apporre la **spunta**.

Le *checklist* sono inoltre **suddivise** in **sezioni** corrispondenti alle diverse **aree di indagine** circa la corretta applicazione dei **principi di redazione** del bilancio nonché in riferimento alle **voci** e **informative** di bilancio ed a taluni **aspetti particolari** (ad esempio, deposito del bilancio, eventuali cambiamenti di stime contabili, strumenti derivati, patrimoni destinati, fusioni e scissioni, ecc.).

Per ciascuna di esse è anche utilmente indicata la **norma** di legge e il **principio contabile** di riferimento.

Special Event

**L'IMPOSTAZIONE DELL'ATTIVITÀ DEL REVISORE LEGALE
ATTRAVERSO L'ANALISI DI UN CASO OPERATIVO**

Scopri le sedi in programmazione >

REDDITO IMPRESA E IRAP

Noleggio auto: soluzione fiscalmente conveniente o più “comoda”?

di **Alessandro Bonuzzi**

Più di qualche cliente dello studio è portato a credere che il **noleggio dell'auto** con **intestazione del contratto “full service” all'impresa** o all'**attività professionale** sia di gran lunga la soluzione più conveniente sotto il profilo fiscale. La convinzione sta prendendo quota soprattutto negli ultimi anni.

È noto che, in linea generale, per le auto utilizzate da **imprese** – diverse dagli agenti o rappresentanti di commercio, che non verranno trattati nel presente contributo – e **professionisti**, il trattamento fiscale previsto è di **estremo sfavore**, basato sull'assunto che esse vengano **utilizzate** più nella **sfera privata** che in quella imprenditoriale/professionale.

Tralasciando il recupero dell'**Iva**, atteso che la detrazione dell'imposta è **limitata al 40% in tutti i casi** – acquisto, *leasing* e noleggio –, si intende concentrare l'analisi sulle **imposte dirette**.

Ebbene, ai fini dell'Irpef/Ires, la norma di riferimento è l'[articolo 164, comma 1, lettera b\), Tuir](#), secondo cui i canoni di **noleggio** dell'auto sono deducibili dal **reddito d'impresa** o **professionale**:

- nel **limite del 20%**;
- in base a un **tetto massimo di spesa di 3.615,20 euro**.

Pertanto, in tutti i casi in cui il canone effettivo superi il *plafond* di 3.615,20 euro – come è probabile che sia –, la **deduzione è comunque ancorata al tetto massimo di deducibilità** e risulta al più pari a soli: $3.615,20 \times 20\% = 723,04$ euro.

Facendo un veloce confronto, il **costo annuo massimo deducibile** sia in caso di **acquisto** che in caso di **leasing** ammonta a **903,80 euro**. Tale importo deriva dalla seguente operazione $18.075,99/4 \times 20\%$, laddove:

- nel caso dell'**acquisto**: 18.075,99 rappresenta l'ammontare massimo deducibile del costo dell'auto; 4 rappresenta il numero di anni di durata del periodo di ammortamento; 20% rappresenta il limite di deducibilità previsto dalla disciplina fiscale così come stabilito per il noleggio;
- nel caso del **leasing**: 18.075,99 rappresenta l'ammontare massimo deducibile dai canoni di *leasing*; 4 rappresenta il numero minimo di anni durante i quali deve essere spalmata la deduzione dei canoni di *leasing*; 20% rappresenta il limite di deducibilità

previsto dalla disciplina fiscale così come stabilito per il noleggio.

Già da questa prima e banale analisi è agevole far comprendere al cliente che il noleggio **non** rappresenta la soluzione **fiscalmente più conveniente**.

È pur vero, ma questo aspetto va **al di là della convenienza fiscale**, che il noleggio “full service” sposta tutti gli **adempimenti** collegati all’auto, nonché le relative **responsabilità**, sulla **società di noleggio** e assicura apprezzabili **servizi accessori**. Il riferimento è:

- alla manutenzione ordinaria e straordinaria;
- all’assicurazione;
- al bollo;
- al soccorso stradale;
- alla sostituzione del mezzo in caso di guasti o incidenti.

Ecco allora il **vero motivo** per cui optare per il noleggio “full service” potrebbe essere la scelta **preferibile**.

Qualora si propendesse per tale soluzione, al fine di **alzarne la convenienza fiscale**, si raccomanda di individuare nel contratto, o in altra documentazione separata, la **quota del canone specificatamente riferita alla tariffa del noleggio** depurata delle spese per i **servizi accessori**.

Solo così facendo, infatti, i **servizi accessori non verrebbero computati nel plafond annuo di deducibilità**, ossia nei 3.615,20 euro, ma sconterebbero il solo limite di **deducibilità del 20%**, trattandosi di spese relative all’auto ([C.M. 48/E/1998](#)). Pertanto, laddove:

- la tariffa del noleggio fosse pari a 5.000 euro e
- la spesa per i servizi accessori fosse pari a 1.000 euro,

la deduzione spettante sarebbe pari a $3.615,20 \times 20\% + 1.000 \times 20\% = \mathbf{923,04 \text{ euro}}$.

Seminario di specializzazione

IL LEASING DOPO LA LEGGE SULLA CONCORRENZA

Scopri le sedi in programmazione >

AGEVOLAZIONI

Software e beni iperammortizzati: richiesta la connessione soggettiva

di **Sandro Cerato**

La **maggiorazione del 40% per l'acquisto del software** spetta a tutte le imprese che beneficiano dell'iper ammortamento del 150%, anche se il *software* non è riferito allo specifico bene agevolato con la predetta maggiorazione del 150%.

Inoltre, è **sufficiente l'acquisto di un solo bene agevolato** per fruire del super ammortamento anche per più *software*.

E' quanto emerge dai chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate dapprima con la [circolare 4/E/2017](#) e successivamente nel corso di Telefisco.

L'[articolo 1 L. 205/2017](#) prevede da un lato la **proroga del super ammortamento** (sia pure ridotto dal 40% al 30%) anche agli **acquisti di beni strumentali nuovi** effettuati nel periodo d'imposta 2018, e, dall'altro, conferma l'iper ammortamento del 150% per gli acquisti di beni nuovi indicati nell'allegato A alla legge di bilancio 2017, a condizione che gli stessi siano interconnessi con il sistema aziendale. Ulteriore conferma contenuta nella **L. 205/2017** è la previsione di un'agevolazione **pari al 40% del costo di acquisto dei beni immateriali** (tipicamente *software*) compresi nell'allegato B alla legge di bilancio 2017 "*per i soggetti che beneficiano della maggiorazione di cui al comma 9 (...)*", ossia quella del 150% collegata all'acquisizione dei beni di cui all'allegato A ed interconnessi con il sistema aziendale.

Dalla lettura della norma non è chiaro se **l'agevolazione relativa al software** spetti solo se tale bene immateriale sia riferito ad uno specifico investimento che può godere dell'agevolazione del 150% a titolo di iper ammortamento, ovvero se il **collegamento sia di carattere soggettivo**, e quindi la maggiorazione sia spettante in favore delle **imprese** che fruiscono dell'**iper ammortamento**.

Secondo l'Agenzia delle entrate **il legislatore "mette in relazione il bene immateriale con il soggetto che fruisce dell'iper ammortamento e non con uno specifico bene materiale (oggetto agevolato)"**.

Pertanto, ribadisce l'Agenzia, "**il bene immateriale non deve necessariamente riguardare il bene materiale che fruisce dell'iper ammortamento**".

Tuttavia ciò non sta a significare che il *software* sia in ogni caso agevolabile, poiché è richiesto

comunque che **l'impresa acquisisca un bene materiale che fruisce dell'iper ammortamento**, anche se il bene immateriale acquisito non è riferito al predetto bene materiale.

In altre parole, non vi può essere un'agevolazione del 40% del costo di acquisto di un bene immateriale in assenza di investimenti agevolati con l'iper ammortamento del 150% nello stesso periodo d'imposta.

In merito al **requisito del bene immateriale**, come già anticipato, si deve trattare di un *software* elencato nell'allegato B alla legge 232/2016, **anche se acquisito a titolo di licenza d'uso**.

Tuttavia, in tale ultima ipotesi l'Agenzia precisa che il costo sostenuto a titolo di licenza d'uso deve essere iscritto in bilancio tra le **immobilizzazioni immateriali** nella voce B.I.3 dello Stato Patrimoniale in applicazione del documento OIC 24.

Correttamente l'Agenzia precisa altresì che **la maggiorazione del 40% spetta solamente se il software non sia già contenuto all'interno del bene materiale**, nel qual caso non si deve operare una distinzione tra bene materiale e bene immateriale, trattandosi di un investimento in un bene materiale al cui interno è compreso anche il *software*: pertanto, se vi sono i requisiti per l'iper ammortamento del 150%, l'intero costo sostenuto può fruire dell'agevolazione in questione.

Nel corso di Telefisco l'Agenzia ha fornito l'ulteriore chiarimento secondo cui **l'agevolazione relativa al software costituisce una sorta di connessione soggettiva** con la conseguenza che l'agevolazione spetta **anche per l'acquisto di più beni immateriali pur in presenza di un solo acquisto iper ammortizzabile**.

Si ricorda infine che la **legge di Bilancio 2018** ha esteso l'agevolazione in esame anche ad altre tipologie di **software funzionali** allo sviluppo "*Industria 4.0*".



OneDay Master

METODI E CRITICITÀ DELLA VALUTAZIONE D'AZIENDA

Scopri le sedi in programmazione >

IVA

Cessioni di rottami in reverse charge

di **EVOLUTION**



I commi 7 e 8 dell'articolo 74 del D.P.R. 633/1972 prevedono l'applicazione del regime dell'inversione contabile alle cessioni interne di rottami e di metalli, rispettivamente, ferrosi e non ferrosi.

Al fine di approfondire i diversi aspetti della materia, è stata pubblicata in Evolution, nella sezione "Iva", una apposita Scheda di studio.

Il presente contributo fornisce alcune indicazioni di carattere generale sull'applicazione del reverse charge per questa specifica categoria di operazioni.

L'applicazione del **meccanismo dell'inversione contabile** comporta che il destinatario della cessione o della prestazione, se soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato, sia obbligato all'**assolvimento** dell'imposta, in luogo del cedente o del prestatore.

In **deroga**, infatti, al principio di carattere generale secondo cui debitore d'imposta nei confronti dell'Erario, ai fini Iva, è il soggetto che effettua la cessione di beni o la prestazione di servizi, per le operazioni soggette alla procedura del *reverse charge*, **debitore d'imposta è il soggetto passivo nei cui confronti tali operazioni sono rese**.

Per tali fattispecie, pertanto, la fattura emessa dal cedente senza addebito dell'imposta con l'osservanza delle disposizioni di cui agli [articoli 21](#) e seguenti del decreto Iva e con l'annotazione "**inversione contabile**", nonché eventualmente della norma di riferimento, deve essere **integrata** dal cessionario con l'indicazione dell'**aliquota** e della relativa **imposta** e annotata nel registro di cui agli [articoli 23](#) o [24](#) del decreto Iva entro il mese di ricevimento (ovvero comunque entro quindici giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese). Ai fini della **detrazione**, il documento stesso deve altresì essere annotato nel registro di cui al successivo [articolo 25](#).

Il *reverse charge* trova applicazione per tutti gli **operatori Iva** che cedono **rottami o materiale di recupero**, quindi:

- sia per le imprese che **“producono” rottame quale scarto della lavorazione;**
- sia per le imprese che **raccolgono e rivendono il materiale di recupero;**
- sia per le imprese che **occasionalmente acquistano e vendono rottame oppure commerciano semilavorati di metalli.**

Evidentemente, l'inversione contabile **non si applica** quando l'acquirente è un **soggetto privato**. In questi casi la cessione va fatturata con **applicazione dell'Iva**.

Con la [risoluzione 28/E/2012](#) l'Agenzia delle Entrate ha avuto modo di precisare che *“in base alle citate disposizioni di cui ai commi quinto, sesto e settimo dell'articolo 17 del D.P.R. n. 633 del 1972, nonché, per quanto specificamente interessa, di cui al settimo e all'ottavo comma del successivo articolo 74 del medesimo D.P.R. n. 633, il **debitore dell'imposta è da individuarsi in ogni caso nel cessionario, ove soggetto passivo ai fini IVA, anche se non avente né sede né stabile organizzazione in Italia, indipendentemente dal fatto che il soggetto passivo cedente abbia la sede o la stabile organizzazione in Italia e dal fatto che tale ultimo soggetto sia identificato ai fini IVA in Italia. Per assolvere il predetto obbligo, dunque, il cessionario – in assenza di sede o di stabile organizzazione nel territorio dello Stato – dovrà identificarsi ai fini IVA in Italia oppure dovrà provvedere alla nomina di un rappresentante fiscale”**.*

Rientrano nel regime dell'inversione contabile i **beni** elencati nei **commi 7 e 8** dell'articolo 74 del decreto Iva, ossia:

- **rottami, cascami e avanzi di metalli ferrosi e relativi lavori, carta da macero, stracci e scarti di ossa, di pelli, di vetri, di gomma e plastica, nonché bancali in legno (pallet) recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo, intendendosi compresi anche gli anzidetti beni che siano stati ripuliti, selezionati, tagliati, compattati, lingottati o sottoposti ad altri trattamenti atti a facilitarne l'utilizzazione, il trasporto e lo stoccaggio senza modificarne la natura;**
- **semilavorati dei metalli ferrosi** di cui alle seguenti voci della tariffa doganale comune vigente al 31 dicembre 2003:

a) ghise gregge e ghise speculari in pani, salmoni o altre forme primarie (v.d. 72.01);

b) ferro-leghe (v.d. 72.02);

c) prodotti ferrosi ottenuti per riduzione diretta di minerali di ferro ed altri prodotti ferrosi spugnosi, in pezzi, palline o forme simili; ferro di purezza minima in peso, di 99,94%, in pezzi, in palline o forme simili (v.d. 72.03);

d) graniglie e polveri, di ghisa greggia, di ghisa specolare, di ferro o di acciaio (v.d. 72.05);

- **rottami, cascami e avanzi di metalli non ferrosi e relativi lavori;**
- **semilavorati di metalli non ferrosi** di cui alle seguenti voci della tariffa doganale comune vigente al 31 dicembre 1996:

- a) rame raffinato e leghe di rame, greggio (v.d. 74.03);
- b) nichel greggio, anche in lega (v.d. 75.02);
- c) alluminio greggio, anche in lega (v.d. 76.01);
- d) piombo greggio, raffinato, antimoniale e in lega (v.d. 78.01);
- e) zinco greggio, anche in lega (v.d. 79.01);
- e-bis*) stagno greggio, anche in lega (v.d. 80.01);
- e-ter*) filo di rame con diametro superiore a 6 millimetri (vergella) (v.d. 7408.11);
- e-quater*) filo di alluminio non legato con diametro superiore a 7 millimetri (vergella) (v.d. 7605.11);
- e-quinquies*) filo di leghe di alluminio con diametro superiore a 7 millimetri (vergella) (v.d. 7605.21);
- e-sexies*) barre di ottone (v.d. 74.07.21).



The banner features the Euroconference logo on the left, which includes a stylized 'ec' and the word 'EVOLUTION'. The main text in the center reads: 'Ogni giorno ti diamo le risposte che cerchi, calde come il tuo primo caffè. Aggiornamenti, approfondimenti e operatività, in un unico portale realizzato da professionisti per i professionisti.' Below this, a dark bar contains the text 'richiedi la prova gratuita per 30 giorni >'. The background of the banner shows a network of nodes and lines, and a close-up of a calculator.